Този документ е средство за документиране и не обвързва институциите

►**B** **РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1126/2008 НА КОМИСИЯТА**

от 3 ноември 2008 година

за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета

(Текст от значение за ЕИП)

(ОВ L 320, 29.11.2008 г., стр. 1)

Изменен със:

		Официален вестник		
		№	страница	дата
►**M1**	Регламент (ЕО) № 1260/2008 на Комисията от 10 декември 2008 година	L 338	10	17.12.2008 г.
►**M2**	Регламент (ЕО) № 1261/2008 на Комисията от 16 декември 2008 година	L 338	17	17.12.2008 г.
►**M3**	Регламент (ЕО) № 1262/2008 на Комисията от 16 декември 2008 година	L 338	21	17.12.2008 г.
►**M4**	Регламент (ЕО) № 1263/2008 на Комисията от 16 декември 2008 година	L 338	25	17.12.2008 г.
►**M5**	Регламент (ЕО) № 1274/2008 на Комисията от 17 декември 2008 година	L 339	3	18.12.2008 г.
►**M6**	Регламент (ЕО) № 53/2009 на Комисията от 21 януари 2009 година	L 17	23	22.1.2009 г.
►**M7**	Регламент (ЕО) № 69/2009 на Комисията от 23 януари 2009 година	L 21	10	24.1.2009 г.
►**M8**	Регламент (ЕО) № 70/2009 на Комисията от 23 януари 2009 година	L 21	16	24.1.2009 г.
►**M9**	Регламент (ЕО) № 254/2009 на Комисията от 25 март 2009 година	L 80	5	26.3.2009 г.
►**M10**	Регламент (ЕО) № 460/2009 на Комисията от 4 юни 2009 година	L 139	6	5.6.2009 г.
►**M11**	Регламент (ЕО) № 494/2009 на Комисията от 3 юни 2009 година	L 149	6	12.6.2009 г.
►**M12**	Регламент (ЕО) № 495/2009 на Комисията от 3 юни 2009 година	L 149	22	12.6.2009 г.
►**M13**	Регламент (ЕО) № 636/2009 на Комисията от 22 юли 2009 година	L 191	5	23.7.2009 г.
►**M14**	Регламент (ЕО) № 824/2009 на Комисията от 9 септември 2009 година	L 239	48	10.9.2009 г.
►**M15**	Регламент (ЕО) № 839/2009 на Комисията от 15 септември 2009 година	L 244	6	16.9.2009 г.
►**M16**	Регламент (ЕО) № 1136/2009 на Комисията от 25 ноември 2009 година	L 311	6	26.11.2009 г.
►**M17**	Регламент (ЕО) № 1142/2009 на Комисията от 26 ноември 2009 година	L 312	8	27.11.2009 г.
►**M18**	Регламент (ЕО) № 1164/2009 на Комисията от 27 ноември 2009 година	L 314	15	1.12.2009 г.
►**M19**	Регламент (ЕО) № 1165/2009 на Комисията от 27 ноември 2009 година	L 314	21	1.12.2009 г.

►**M20**	Регламент (ЕО) № 1171/2009 на Комисията от 30 ноември 2009 година	L 314	43	1.12.2009 г.
►**M21**	Регламент (ЕС) № 1293/2009 на Комисията от 23 декември 2009 година	L 347	23	24.12.2009 г.
►**M22**	Регламент (ЕС) № 243/2010 на Комисията от 23 март 2010 година	L 77	33	24.3.2010 г.
►**M23**	Регламент (ЕС) № 244/2010 на Комисията от 23 март 2010	L 77	42	24.3.2010 г.
►**M24**	Регламент (ЕС) № 550/2010 на Комисията от 23 юни 2010 година	L 157	3	24.6.2010 г.
►**M25**	Регламент (ЕС) № 574/2010 на Комисията от 30 юни 2010 година	L 166	6	1.7.2010 г.
►**M26**	Регламент (ЕС) № 632/2010 на Комисията от 19 юли 2010 година	L 186	1	20.7.2010 г.
►**M27**	Регламент (ЕС) № 633/2010 на Комисията от 19 юли 2010 година	L 186	10	20.7.2010 г.
►**M28**	Регламент (ЕС) № 662/2010 на Комисията от 23 юли 2010 година	L 193	1	24.7.2010 г.

▼B

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1126/2008 НА КОМИСИЯТА

от 3 ноември 2008 година

за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета

(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) Регламент (ЕО) № 1606/2002 изисква за всяка финансова година, започваща на или след 1 януари 2005 г., публично търгуваните дружества, спрямо които се прилага законодателството на държава-членка, при определени обстоятелства да подготвят своите консолидирани отчети в съответствие с международните счетоводни стандарти, посочени в член 2 от същия регламент.

(2) Някои международни счетоводни стандарти и разяснения, които съществуваха към 14 септември 2002 г., бяха приети с Регламент (ЕО) № 1725/2003 на Комисията от 29 септември 2003 г. относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета ([2]). След като взе предвид съвета на Техническата експертна група (ТЕГ) към Европейската консултативна група за финансова отчетност (ЕКГФО) Комисията измени посочения регламент, за да включи всички стандарти, представени от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС), както и разясненията, представени от Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане (КРМФО) и приети изцяло в рамките на Общността до 15 октомври 2008 г., с изключение на МСС 39 (относно признаване и оценяване на финансовите инструменти), малка част от който беше пропусната.

(3) Различните международни стандарти са приети посредством няколко регламента за изменение. Това поражда правна несигурност и затруднява правилното прилагане на международните счетоводни стандарти в Общността. С оглед опростяване на законодателството на Общността в областта на счетоводните стандарти и постигане на яснота и прозрачността е целесъобразно стандартите, които понастоящем се съдържат в Регламент (ЕО) № 1725/2003 и изменящите го актове, да бъдат включени в един-единствен документ.

([1]) ОВ L 243, 11.9.2002 г., стр. 1.
([2]) ОВ L 261, 13.10.2003 г., стр. 1.

▼B

(4) Регламент (ЕО) № 1725/2003 следва да бъде заменен с настоящия регламент.

(5) Мерките, предвидени в настоящия регламент, са в съответствие със становището на Регулаторния комитет по счетоводство,

ПРИЕ НАСТОЯЩИЯ РЕГЛАМЕНТ:

Член 1

Международните счетоводни стандарти, определени в член 2 от Регламент (ЕО) № 1606/2002, се приемат, както е посочено в приложението към настоящия регламент.

Член 2

Регламент (ЕО) № 1725/2003 се отменя.

Позоваванията на отменения регламент се смятат за позовавания на настоящия регламент.

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.

▼B

ПРИЛОЖЕНИЕ

МЕЖДУНАРОДНИ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ

МСС 1	*Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.)
МСС 2	*Материални запаси*
МСС 7	*Отчети за паричните потоци*
МСС 8	*Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
МСС 10	*Събития след края на отчетния период*
МСС 11	*Договори за строителство*
МСС 12	*Данъци върху дохода*
МСС 16	*Имоти, машини и съоръжения*
МСС 17	*Лизинг*
МСС 18	*Приходи*
МСС 19	*Доходи на наети лица*
МСС 20	*Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ*
МСС 21	*Ефекти от промените в обменните курсове*
МСС 23	*Разходи по заеми* (преработен през 2007 г.)
МСС 24	МСС 24 *Оповестяване на свързани лица*
МСС 26	*Счетоводство и отчитане на планове за пенсионно осигуряване*
МСС 27	*Консолидирани и индивидуални финансови отчети*
МСС 28	*Инвестиции в асоциирани предприятия*
МСС 29	*Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*
МСС 31	*Дялове в съвместни предприятия*
МСС 32	*Финансови инструменти: представяне*
МСС 33	*Нетна печалба на акция*
МСС 34	*Междинно финансово отчитане*
МСС 36	*Обезценка на активи*
МСС 37	*Провизии, условни пасиви и условни активи*
МСС 38	*Нематериални активи*
МСС 39	*Финансови инструменти: признаване и оценяване*

▼B

МСС 40	*Инвестиционни имоти*
МСС 41	*Земеделие*
МСФО 1	*Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане*
МСФО 2	*Плащане на базата на акции*
МСФО 3	*Бизнес комбинации*
МСФО 4	*Застрахователни договори*
МСФО 5	*Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*
МСФО 6	*Проучване и оценка на минерални ресурси*
МСФО 7	*Финансови инструменти: оповестяване*
МСФО 8	*Оперативни сегменти*
Разяснение 1 на КРМСФО	*Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения*
Разяснение 2 на КРМСФО	*Дялове на членове в кооперации и сходни инструменти*
Разяснение 4 на КРМСФО	*Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг*
Разяснение 5 на КРМСФО	*Права за участие във фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда*
Разяснение 6 на КРМСФО	*Задължения, възникващи от участие в специфичен пазар — отпадъчно електрическо и електронно оборудване*
Разяснение 7 на КРМСФО	*Прилагане на подхода за преизчисляване на финансовите отчети съгласно МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*
Разяснение 9 на КРМСФО	*Преоценка на внедрени деривативи*
Разяснение 10 на КРМСФО	*Междинно финансово отчитане и обезценка*
КРМСФО 12	КРМСФО 12 *Договори за концесии за обслужване*
Разяснение 13 на КРМСФО	Разяснение 13 на КРМСФО „Програми за лоялност на клиентите“
Разяснение 14 на КРМСФО	Разяснение 14 на КРМСФО по *МСС 19* „Таван на актив по план с дефинирани доходи, изисквания за минимално финансиране и тяхното взаимодействие“
КРМСФО 15	Разяснение 15 на КРМСФО *Споразумения за строителство на недвижим имот*
КРМСФО 16	Разяснение 16 на КРМСФО *Хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност*
КРМСФО 17	Разяснение 17 на КРМСФО *Разпределения на непарични активи на собствениците*
КРМСФО 18	Разяснение 18 на КРМСФО *Прехвърляне на активи от клиенти*
КРМСФО 19	Разяснение 19 на КРМСФО *Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал*

▼B

ПКР-7	*Въвеждане на еврото*
ПКР-10	*Държавна помощ — без специална връзка с оперативната дейност*
ПКР-12	*Консолидация — предприятия със специално предназначение*
ПКР-13	*Съвместно контролирани предприятия — непарични вноски от контролиращите съдружници*
ПКР-15	*Оперативен лизинг — стимули*
ПКР-21	*Данъци върху дохода — възстановяване на преоценените неамортизируеми активи*
ПКР-25	*Данъци върху дохода — промени в данъчния статут на едно предприятие или неговите акционери*
ПКР-27	*Оценяване на съдържанието на операции, включващи правната форма на лизинг*
ПКР-29	*Оповестяване — споразумения за концесионна услуга*
ПКР-31	*Приход — бартерни сделки, включващи рекламни услуги*
ПКР-32	*Нематериални активи — разходи за интернет страници*

Възпроизвеждането е разрешено на територията на Европейското икономическо пространство. Всички съществуващи права са запазени извън ЕИП, с изключение на правото за възпроизвеждане за целите на лична употреба или други честни сделки. Допълнителна информация може да бъде получена от Съвета по международни счетоводни стандарти на адрес www.iasb.org

▼M5

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 1

Представяне на финансови отчети

ЦЕЛ

1 Целта на настоящия стандарт е да се определи база за представяне на финансовите отчети с общо предназначение, за да се осигури сравнимост на финансовите отчети на предприятието, както с неговите финансови отчети от предходни отчетни периоди, така и с тези на други предприятия. Настоящият стандарт определя общите положения за представяне на финансовите отчети, предоставя указания и насоки за тяхната структура и минималните изисквания за съдържанието на тези финансови отчети.

ОБХВАТ

2 Предприятията прилагат настоящия стандарт при изготвянето и представянето на финансови отчети с общо предназначение в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

3 Други МСФО определят изискванията за признаване, оценка и оповестяване на специфични операции и други събития.

4 Настоящият стандарт не се прилага към структурата и съдържанието на съкратените междинни финансови отчети, изготвени в съответствие с МСС 34 *Междинно финансово отчитане.* Параграфи 15-35 обаче се прилагат за такива финансови отчети. Настоящият стандарт се прилага еднакво за всички предприятия, включително тези, които представят консолидирани финансови отчети и тези, които представят самостоятелни финансови отчети, както е определено в МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети.*

5 В настоящия стандарт се използва терминология, приложима за дружества със стопанска цел, включително в обществения сектор. Дружествата с нестопанска цел в частния сектор или в обществения сектор, които желаят да прилагат настоящия стандарт, може да се нуждаят от изменение в описанията за единични статии от финансовите отчети, както и за самите отчети.

6 По аналогичен начин, предприятия, които нямат собствен капитал, както е определено в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* (напр. някои кооперации) може да се нуждаят от приспособяване на представянето във финансовите отчети на участието на членовете или собствениците на дялове.

ДЕФИНИЦИИ

7 В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Финансови отчети с общо предназначение (наричани „финансови отчети“) са тези, чиято цел е да отговорят на нуждите на ползватели, които не са в позицията да изискват отчети, направени с цел да отговорят на техни специфични информационни изисквания.

Практическа неприложимост: дадено изискване е практически неприложимо, когато предприятието не може да го приложи, след като е направило всички разумни усилия за това.

▼M5

Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО) са Стандартите и Разясненията, приети от Съвета за Международни счетоводни стандарти (СМСС). Те се състоят от:

а) Международни стандарти за финансово отчитане;

б) Международни счетоводни стандарти; и

в) Разяснения, предоставени от Комитета за Разяснения на Международните стандарти за финансово отчитане (КРМСФО) или бившия Постоянен комитет за Разясненията (ПКР).

Съществени: пропуските и неточното представяне на позиции са съществени, ако те биха могли, по отделно или заедно, да повлияят на икономическите решения на ползвателите, взети въз основа на финансовите отчети. Съществеността зависи от размера или естеството на пропуска или грешката, преценени с отчитане на конкретните обстоятелства. Размерът или естеството на статията, или комбинация от двете, може да бъде определящият фактор.

Преценката дали даден пропуск или неточно представяне могат да повлияят на икономическите решения на ползвателите и следователно – дали те са съществени, изисква да се вземат предвид характеристиките на тези ползватели. *Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* посочват в параграф 25, че „се приема, че ползвателите имат приемливи познания за бизнеса, стопанската дейност и счетоводното отчитане, както и желанието да проучат информацията с необходимата прилежност.“ Следователно при оценката трябва да се вземе предвид как ползвателите с такива характеристики може да се очаква разумно да бъдат повлияни при вземането на икономически решения.

Пояснителните приложения съдържат информация в допълнение към представената в отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отделни отчети за дохода (ако са представени), отчета за промени в собствения капитал и отчета на паричните потоци. В пояснителните приложения се предоставя текстово описание или разбивка на статиите, посочени в тези отчети, както и информация за позициите, които не отговарят на условията за признаване в тези отчети.

Друг всеобхватен доход съдържа статии на приходи и разходи (включително корекции за прекласифициране), които не се признават в печалбата или загубата, както е разрешено или се изисква от други МСФО.

Компонентите на друг всеобхватен доход включват:

а) Промени в преоценъчния излишък (вж. МСС 16 *Имоти,-машини и съоръжения* и МСС 38 *Нематериални активи);*

б) Актюерски печалби и загуби по планове за дефинирани доходи, признати в съответствие с параграф 93А на МСС 19 *Доходи на наети лица;*

в) Печалби и загуби, възникващи от преизчисляване на финансовите отчети на чуждестранна дейност (вж. МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*);

г) Печалби и загуби от преоценяване на финансови активи на разположение за продажба (вж. МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*);

д) Ефективната част от печалбите и загубите по хеджиращи инструменти при хеджиране на парични потоци (вж. МСС 39).

▼M5

Собственици са държателите на инструменти, класифицирани като собствен капитал.

Печалбата или загубата е общата сума на приходите минус разходите, като се изключат компонентите на друг всеобхватен доход.

Корекции за прекласификация са сумите, прекласифицирани към печалбата или загубата през текущия период, които са признати в друг всеобхватен доход в текущия или предходен периоди.

Общ всеобхватен доход е промяната в собствения капитал през периода в резултат от операции и други събития, различни от промените в резултат от операции със собствениците в качеството им на собственици.

Общият всеобхватен доход се състои от всички компоненти на „печалбата или загубата“ и на „друг всеобхватен доход“.

8 Макар в настоящия стандарт да се използват термините „друг всеобхватен доход“, „печалбата или загубата“ и „общ всеобхватен доход“, предприятието може да използва други термини за описване на общите суми, при положение че значението е ясно. Например може да използва термина „нетен доход“ за описване на печалбата или загубата.

▼M6

8А В МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* са описани следните термини, които са използвани в настоящия стандарт със значенията, определени в МСС 32:

(а) Упражняем финансов инструмент, класифициран като инструмент на собствения капитал (описан в параграфи 16А и 16Б на МСС 32);

(б) инструмент, който налага на предприятието задължение да предостави на друга страна пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация, и който се класифицира като инструмент на собствения капитал (описан в параграфи 16А и 16Б на МСС 32).

▼M5

ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

Цел на финансовите отчети

9 Финансовите отчети са структурирано представяне на финансовото състояние и финансовите резултати на едно предприятие. Целта на финансовите отчети е да предоставят информация за финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци на дадено предприятие, която е необходима за широк кръг от ползватели при вземането на икономически решения. Финансовите отчети показват също така и резултатите от стопанисването на ресурсите, които са поверени на ръководството на предприятието. За да се постигне тази цел, във финансовите отчети се предоставя информация за предприятието относно:

а) активите;

б) пасивите;

в) собствения капитал;

г) приходите и разходите, включително печалби и загуби;

д) вноските от и разпределенията към собствениците в качеството им на такива; и

▼M5

е) паричните потоци.

Тази информация заедно с информацията в пояснителните приложения към финансовите отчети помага на ползвателите да преценяват бъдещите парични потоци на предприятието и по-специално тяхното разположение във времето и степен на сигурност.

Пълен комплект финансови отчети

10 Пълният комплект на финансовите отчети включва следните компоненти:

а) отчет за финансовото състояние към края на периода;

б) отчет за всеобхватния доход за периода;

в) отчет за промените в собствения капитал за периода;

г) отчет за паричните потоци за периода;

д) пояснителни приложения, представляващи обобщение на по-важните счетоводни политики и друга пояснителна информация; и

е) отчет за финансовото състояние към началото на най-ранния сравнителен период, когато предприятието прилага счетоводна политика със задна дата или прави преизчисление със задна дата на статии в своите финансови отчети, или когато прекласифицира статии в своите финансови отчети.

Предприятията могат да използват наименования на отчетите различни от тези, използвани в настоящия стандарт.

11 Предприятието представя с еднакво значение всички финансови отчети в пълен комплект от финансови отчети.

12 Както се разрешава в параграф 81, предприятието може да представя компонентите на печалбата или загубата или като част от единния отчет за всеобхватния доход, или в отделен отчет за дохода. Когато се представя отчет за дохода, той представлява част от пълния комплект финансови отчети и се представя непосредствено преди отчета за всеобхватния доход.

13 Много предприятия представят, освен финансовите си отчети, и финансов преглед от страна на ръководния екип, в който се описват и обясняват основните характеристики на финансовите резултати от дейността и финансовото състояние на предприятието и основните източници на несигурност, пред които то се изправя. Такива отчети може да включват и преглед на:

а) основните фактори и влияния, определящи резултатите от дейността, включително и промените в средата, в която предприятието функционира, възможностите на предприятието да отговори на тези промени и техния ефект, както и инвестиционната политика на предприятието да поддържа и подобрява резултатите от дейността, включително и неговата дивидентска политика;

б) източниците на финансиране на предприятието и неговото целево съотношение между пасивите и собствения капитал; и

в) ресурсите на предприятието, които не са признати в баланса в съответствие с МСФО.

▼M5

14 Много предприятия представят извън финансовите си отчети допълнителна информация като доклади по въпроси за околната среда и отчети за допълнителна полезна информация особено в отрасли, където екологичните фактори са значими и когато служителите се считат за важна група ползватели. Доклади и отчети, представяни извън финансовите отчети, са извън обхвата на МСФО.

Общи характеристики

Честно представяне и съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане

15 Финансовите отчети трябва да представят честно финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на дадено предприятие. Честното представяне изисква достоверно представяне на ефектите от операциите, други събития и условия в съответствие с дефинициите и критериите за признаване на активи, пасиви, приходи и разходи, заложени в *Общите положения*. Приложението на МСФО, с допълнителни оповестявания, когато е необходимо, се предполага, че ще доведе до финансови отчети, които постигат честно представяне.

16 Предприятие, чиито финансови отчети са изготвени в съответствие с МСФО, изрично и безрезервно оповестява този факт в пояснителните приложения. Предприятието не може да определя финансовите отчети като съответстващи на МСФО, освен ако те не отговарят на всички изисквания на МСФО.

17 На практика при всички обстоятелства предприятието постига честно представяне чрез спазване на приложимите МСФО. Честното представяне изисква от предприятието също да:

а) избере и прилага счетоводна политика в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. МСС 8 определя йерархията на меродавните насоки и указания, които ръководството трябва да вземе предвид при отсъствие на Стандарт или Разяснение, които се прилагат конкретно за дадена позиция.

б) представя информация, включително за счетоводната политика, по начин, който осигурява значима, надеждна, сравнима и разбираема информация.

в) предоставя допълнителни оповестявания, когато спазването на специфичните изисквания на МСФО е недостатъчно, за да даде възможност на ползвателите да разберат ефекта от конкретни операции, други събития и условия върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието.

18 Предприятието не поправя неподходящи счетоводни политики чрез оповестяване на използваните счетоводни политики или чрез пояснителни приложения или обяснителен материал.

19 В изключително редки обстоятелства, когато ръководният екип прецени, че спазването на изискване на даден МСФО ще бъде толкова подвеждащо, че ще противоречи на целта на финансовите отчети, изложена в *Общите положения*, предприятието се отклонява от тези изисквания по начина, посочен в параграф 20, ако съответната нормативна уредба изисква или по друг начин не забранява такова отклонение.

▼M5

20 Когато предприятие се отклони от изискването на МСФО в съответствие с параграф 19, то е длъжно да оповести:

а) че ръководството е стигнало до заключение, че финансовите отчети представят честно финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието;

б) че то е спазило приложимите МСФО, освен че е направило отклонение от дадено изискване, за да постигне честно представяне;

в) наименованието на МСФО, от който предприятието се е отклонило, естеството на отклонението, включително и третирането, което МСФО изисква, причината, поради която това третиране би било толкова подвеждащо при тези обстоятелства, че би противоречило на целта на финансовите отчети, изложени в *Общите положения*, и възприетото третиране; и

г) за всеки представен период, финансовото влияние на отклонението върху всяка статия във финансовите отчети, което би било отчетено при спазване на изискването.

21 Когато дадено предприятие се е отклонило от изискване на МСФО в предходен период и това отклонение влияе на сумите, признати във финансовите отчети за текущия период, предприятието прави оповестявания съгласно параграф 20 в) и г).

22 Параграф 21 се прилага например, когато предприятие се е отклонило в предходен период от изискването на МСФО за оценката на активите или пасивите и това отклонение засяга оценката на промените в активите и пасивите, признати във финансовите отчети за текущия период.

23 В изключително редки случаи, когато ръководният екип стигне до заключение, че прилагането на определено изискване на МСФО може да бъде толкова подвеждащо, че да противоречи на целта на финансовите отчети, заложена в *Общите положения*, но съответната нормативна уредба забранява отклонение от изискването, предприятието трябва да намали до максимална възможна степен възприеманите подвеждащи аспекти на спазването на изискването, като оповести:

а) наименованието на въпросния Стандарт или Разяснение, естеството на изискването и защо ръководството е преценило, че спазването на това изискване би било толкова подвеждащо при тези обстоятелства, че би противоречило на целта на финансовите отчети, изложена в Общите положения; и

б) за всеки представен период корекциите на всяка статия във финансовите отчети, които ръководството е преценило, че са необходими за постигане на честно представяне.

24 За целите на параграфи 19—23, дадена статия от информацията би била в противоречие с целите на финансовите отчети, когато тя не представя достоверно операциите, други събития и условия, които тя или претендира да представя, или може разумно да се очаква да представя и, следователно, тя вероятно би повлияла на икономическите решения на ползвателите на финансовите отчети. Когато се преценява дали спазването на специфично изискване на МСФО би било толкова подвеждащо, че да противоречи на целта на финансовите отчети, заложена в *Общите положения*, ръководният екип трябва да обсъди:

а) защо целта на финансовите отчети не се постига при конкретните обстоятелства; и

▼M5

б) начинът, по който обстоятелствата в предприятието се различават от тези при други предприятия, които следват изискването. Ако други предприятия при сходни обстоятелства следват изискването, налице е опровержимо предположение, че спазването на изискването от страна на предприятието не би било толкова подвеждащо, че да бъде в противоречие с целта на финансовите отчети, заложена в *Общите положения*.

Действащо предприятие

25 При изготвяне на финансовите отчети, ръководният екип трябва да направи оценка на способността на предприятието да продължи дейността си като действащо предприятие. Предприятието изготвя финансови отчети на база действащо предприятие, освен ако ръководният екип възнамерява да ликвидира предприятието или няма реалистична алтернатива да не направи това. Когато ръководният екип е наясно, правейки оценката си, за съществена несигурност, свързана със събития или условия, която може да хвърли значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи като действащо предприятие, предприятието следва да оповести тази несигурност. Когато предприятието не изготвя финансовите отчети на база действащо предприятие, то оповестява този факт, заедно с базата, на която са изготвени финансовите отчети, и причината, поради която на предприятието не се гледа като на действащо предприятие.

26 При оценката дали предположението за действащо предприятие е уместно, ръководството взема предвид цялата налична информация за бъдещето, което е най-малко, но без да се ограничава до дванадесет месеца от края на отчетния период. Степента на взимане под внимание зависи от фактите и в двата случая. Когато предприятието има история на печеливша дейност и непосредствен достъп до финансови ресурси, заключението, че действащо предприятие като база на счетоводно отчитане е подходящо, може да се постигне без детайлен анализ. В други случаи ръководството трябва да разгледа редица фактори, свързани с текущата и очаквана рентабилност, погасителни планове на дълга и потенциални източници на подмяна на финансирането, преди да може удовлетворително да реши, че базата на действащото предприятие е уместна.

Счетоводен принцип на начисляването

27 Предприятието изготвя финансовите си отчети, с изключение на отчетите, свързани с паричните потоци, на базата на принципа на начисляването.

28 Когато се използва принципът на начисляването, статиите се признават като активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи (елементите на финансовите отчети), когато те отговарят на дефинициите и критериите за признаване на тези елементи в *Общите положения*.

Същественост и обобщаване

29 Предприятието представя поотделно всяка съществена група от сходни статии. Предприятието представя поотделно статии от несходен характер или функция, освен ако са несъществени.

▼M5

30 Финансовите отчети са резултат от обработката на голям брой операции или събития, които са обобщени в групи в зависимост от техния характер или функция. Крайният етап в процеса на обобщаване и класифициране е представянето на сбити и класифицирани данни, които формират единични статии във финансовите отчети. Единична статия, която самостоятелно не е съществена, се обобщава с други и се представя или в тези отчети, или в пояснителните приложения. Статия, която не е достатъчно съществена, за да изисква самостоятелно представяне в тези отчети, може да изисква отделно представяне в пояснителните приложения.

31 Предприятието не е нужно да представя специалното оповестяване, изисквано от МСФО, ако информацията не е съществена.

Компенсиране

32 Предприятието не компенсира активи и пасиви или приходи и разходи, освен ако не се изисква или разрешава от даден МСФО.

33 Предприятието отчита поотделно както активи и пасиви, така и приходи и разходи. Компенсирането в отчетите за всеобхватния доход или финансовото състояние или в отделен отчет за доходите (ако се представя), освен когато то не отразява същността на операцията или събитието, отнема възможността на ползвателите да разберат операциите, други събития или условия, които са настъпили, и да оценят бъдещите парични потоци на предприятието. Отчитането на активи, нетно от корективи, например обезценка поради негодност на материални запаси и на съмнителни вземания, не се счита за компенсиране.

34 МСС 18 *Приходи* определя термина „приход“ и изисква той да бъде оценен по справедливата стойност на полученото възмездяване или на вземането, като се вземе предвид размерът на търговските отстъпки и отстъпките за обем, направени от предприятието. В хода на своята ежедневна дейност предприятието предприема и други операции, които не генерират приходи и са инцидентни спрямо основните дейности, генериращи приходи. Резултатите от такива операции се представят, когато представянето им отразява същността на операцията или събитието чрез нетиране на прихода със свързаните с него разходи, възникнали от същата операция. Например:

а) печалбите и загубите от освобождаване от нетекущи активи, включително инвестиции и оперативни активи, се отчитат като постъпленията от освобождаването се намаляват с балансовата сума на актива и свързаните с продажбата разходи; и

б) разходите, свързани с провизия, която е призната съгласно МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* и които се възстановяват по силата на договорни отношения с трети страни (например договор за гаранция на доставчика), се намаляват със свързаните с тях суми за възстановяване.

35 Освен това печалбите и загубите, възникващи от група подобни операции, се отчитат нетно, например печалби или загуби от операции с чужда валута или печалби или загуби от финансови инструменти, държани за търгуване. Предприятието обаче представя такива печалби и загуби отделно, ако те са съществени.

▼M5

Честота на отчитане

36 Предприятието представя пълен комплект финансови отчети (включително сравнителна информация) най-малко веднъж годишно. Когато краят на отчетния период на предприятието се промени и годишните счетоводни отчети са представени за по-дълъг или по-кратък от една година период, предприятието трябва да оповести следната информация като допълнение към отчетния период, за който се отнасят финансовите отчети:

а) причината за използването на по-дълъг или по-кратък отчетен период; и

б) фактът, че представените във финансовите отчети суми не са изцяло сравними.

37 Обикновено предприятията последователно изготвят финансови отчети за едногодишен период. Поради практически причини обаче някои предприятия предпочитат да се отчитат например за период от 52 седмици. Настоящият стандарт не изключва такава практика.

Сравнителна информация

38 С изключение на случаите, когато МСФО разрешават или изискват друго, предприятието оповестява сравнителна информация по отношение на предходен период за всички суми, отчетени във финансовите отчети за текущия период. Сравнителната информация се включва в текстови и описателен вид, когато това е уместно и необходимо за по-доброто разбиране на финансовите отчети за текущия период.

39 Предприятие, оповестяващо сравнителна информация, следва да представи като минимум два отчета за финансовото състояние, два от всеки от другите отчети и свързаните с тях пояснителни приложения. Когато предприятие прилага счетоводна политика със задна дата или извършва преизчисляване със задна дата на статии в своите финансови отчети или когато прекласифицира статии във финансовите си отчети, то представя като минимум три отчета за финансовото състояние, два от всеки други отчети и свързаните с тях пояснителни приложения. Предприятието представя отчети за финансовото състояние към:

а) края на текущия период;

б) края на предходния период (което отговаря на началото на настоящия период), и

в) началото на най-ранния сравним период.

40 В някои случаи текстовата описателна информация, съдържаща се във финансовите отчети за предходния/предходните период(и), продължава да бъде актуална и за текущия период. Например, предприятие оповестява в текущия период подробности за съдебен спор, чийто изход е бил несигурен към края на непосредствено предходния отчетен период и чието решаване все още предстои. Ползвателите биха имали полза от информацията, че е съществувала такава несигурност към края на непосредствено предходния период, както и за стъпките, които са били предприети през периода, за да се разреши тази несигурност.

41 Когато предприятието промени представянето или класификацията на статии във финансовите си отчети, то прекласифицира сравнителната информация, освен ако прекласификацията е практически невъзможна. Когато предприятието прекласифицира сравнителни суми, то оповестява:

а) характера на прекласифицирането;

▼M5

б) сумата на всяка статия или група статии, които са прекласифицирани; и

в) причината за прекласифицирането.

42 Когато прекласифицирането на сравнителна информация е практически невъзможно, предприятието оповестява:

а) причината, поради която не е прекласифицирана информацията; и

б) същността на корекциите, които са щели да бъдат направени, ако сравнителната информация е била прекласифицирана.

43 Повишаването на съпоставимостта на информацията между периодите подпомага ползвателите при вземане на икономически решения, особено като позволява да се оценяват тенденциите във финансовата информация с цел предсказване на бъдещи развития. При някои обстоятелства обаче е практически невъзможно да се прекласифицира сравнителна информация за конкретен предходен период, за да се постигне съпоставимост с текущия период. Например в предходния период данните може да не са били събирани по начин, който позволява прекласифициране, и може да не е практично да се пресъздава информацията.

44 МСС 8 разглежда корекциите на сравнителната информация, изисквани, когато дадено предприятие промени счетоводната си политика или коригира грешка.

Последователност на представянето

45 Представянето и класификацията на статиите във финансовите отчети се запазват и през следващите периоди, освен ако:

а) е очевидно, в резултат на настъпила значителна промяна в характера на дейността на предприятието или при преглед на финансовите му отчети, че друго представяне или класификация ще бъдат по-подходящи с оглед на критериите за подбор и прилагане на счетоводните политики по МСС 8; или

б) даден МФСО изисква промяна в представянето.

46 Например, значително придобиване или освобождаване или преглед на представянето на финансовите отчети може да подскажат, че финансовите отчети трябва да бъдат представени по различен начин. Предприятието променя представянето на финансовите си отчети, само в случай че промененото представяне предоставя информация, която е надеждна и по-значима за ползвателите на финансовите отчети и е вероятно преработената структура да продължи да се прилага така, че сравнимостта да не е накърнена. Когато са направени такива промени в представянето, предприятието прекласифицира сравнителната информация в съответствие с параграфи 41 и 42.

СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ

Въведение

47 Настоящият стандарт изисква конкретни оповестявания в отчета за финансовото състояние или за всеобхватния доход, в отделен отчет за доходите (ако се представя такъв) или в отчета за промените в собствения капитал и изисква оповестяване на единични статии или в тези отчети, или в пояснителните приложения. МСС 7 *Отчети за паричните потоци* определя изискванията за представяне на информация за паричните потоци.

▼M5

48 В настоящия стандарт понякога се използва терминът „оповестяване“ в по-широк смисъл, обхващащ и статии, представени във финансовите отчети. Оповестявания се изискват и от други МСФО. Освен ако не е предвидено обратното в друга разпоредба на настоящия стандарт или в друг МСФО, такива оповестявания може да се правят във финансовите отчети.

Идентификация на финансовите отчети

49 Предприятието ясно идентифицира финансовите отчети и ги разграничава от друга информация, представена в същия публикуван документ.

50 МСФО се прилагат само за финансовите отчети, а не непременно и за останалата информация, представена в годишен отчет, нормативно изисквана информация или друг документ. Поради това е много важно ползвателите да бъдат в състояние да разграничат информацията, изготвена в съответствие с изискванията на МСФО от останалата информация, която може да бъде полезна за тях, но не е обект на стандартите.

51 Предприятието ясно идентифицира всеки финансов отчет и пояснителните приложения. Освен това, предприятието изрично посочва следната информация и я повтаря, когато е необходимо, за да бъде тя разбираема:

а) наименование на отчитащото се предприятие или други начини за неговата идентификация и всякаква промяна в тази информация от края на предходния отчетен период;

б) дали финансовите отчети се отнасят за отделно предприятие или за група предприятия;

в) датата на края на отчетния период или периода, обхванат от комплекта финансови отчети или пояснителните приложения;

г) отчетната парична единица, както е дефинирана в МСС 21; и

д) степента на закръгляване, използвана при представянето на сумите във финансовите отчети.

52 Предприятието отговаря на изискванията на параграф 51, като представя подходящи заглавия на страници, отчети, пояснителни приложения, колони и други подобни. Изисква се преценка при определянето на най-добрия начин за представяне на тази информация. Например, когато предприятието представя финансовите отчети в електронен вид, не винаги се използват отделни страници; тогава предприятието използва горните статии, за да е сигурно, че информацията, включена във финансовите отчети, се разбира.

53 Финансовите отчети често се правят по-разбираеми чрез представянето на информацията в хиляди или милиони от отчетната валута. Това е приемливо дотолкова, доколкото предприятието оповестява степента на закръгляване и не пропуска съществена информация.

Отчет за финансовото състояние

Информация, която се представя в отчета за финансовото състояние

54 Като минимум, отчетът за финансовото състояние включва единични статии, които представят следните количества:

а) имоти, машини и съоръжения;

б) инвестиционни имоти;

▼M5

в) нематериални активи;

г) финансови активи (с изключение на сумите, посочени в д), з) и и));

д) инвестиции, отчетени по метода на собствения капитал;

е) биологични активи;

ж) материални запаси;

з) търговски и други вземания;

и) пари и парични еквиваленти;

й) сумата на активите, класифицирани като държани за продажба, и активи, включени в групи за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО *5 Нетекущи активи държани за продажба и преустановени дейности*;

к) търговски и други задължения;

л) провизии;

м) финансови пасиви (с изключение на сумите, посочени в й) и к));

н) пасиви и активи за текущи данъци според изискванията на МСС 12 *Данъци върху дохода*;

о) отсрочени данъчни пасиви и отсрочени данъчни активи, според изискванията на МСС 12;

п) пасиви, включени в групи за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5.

р) ►M11 неконтролиращо участие ◄, представено в рамките на собствения капитал; и

с) регистриран капитал и резерви, отнасящ се към собственици на собствения капитал на предприятието майка.

55 Предприятието представя допълнителни единични статии, заглавия и междинни сборове в отчета за финансовото състояние, когато такова представяне е важно за разбиране на финансовото състояние на предприятието.

56 Когато предприятието представя текущи и нетекущи активи и текущи и нетекущи пасиви като отделни класификации в отчета за финансовото състояние, то не трябва да класифицира отсрочените данъчни активи (пасиви) като текущи активи (пасиви).

57 Настоящият стандарт не предписва определен ред или формат за представянето на статиите. Параграф 54 просто изброява статии, които са достатъчно различни по характер или функция, за да изискват отделно представяне в отчета за финансовото състояние. Освен това:

а) статии се добавят, когато размерът, характерът или функцията на статията или обобщението на сходни статии са такива, че отделното й представяне е важно за разбирането на финансовото състояние на предприятието; и

▼M5

б) използваните описания и последователността на статиите или обобщението на сходни статии могат да бъдат променени в зависимост от особеностите на предприятието и неговите операции, за да се осигури информацията, важна за разбирането на финансовото състояние на предприятието. Например, финансова институция може да измени горните описания, за да предостави информация, която е важна за дейността на финансова институция.

58 Предприятието прави преценка дали да представя допълнителните статии отделно въз основа на оценката на:

а) характера и ликвидността на активите;

б) тяхната функция в предприятието; и

в) сумата, характера и срочността на задълженията.

59 Използването на различни бази за оценка за различни класове активи подсказва, че те се различават по характер или функция и следователно трябва да се представят като отделни статии. Например, определени класове имоти, машини и съоръжения могат да бъдат отчетени по цена на придобиване или преоценена стойност в съответствие с изискванията на МСС 16.

Разграничение текущи/нетекущи

60 Предприятията представят текущи и нетекущи активи и текущи и нетекущи пасиви като отделно класифицирани в своя отчет за финансовото състояние в съответствие с параграфи 66-76, освен когато, при представяне на база ликвидност, се предоставя информация, която е надеждна и по-значима. Когато се прилага това изключение, предприятието представя всички активи и пасиви по степента на ликвидност.

61 Който и метод на представяне да се приеме, предприятието оповестява сумата, която се очаква да бъде възстановена или уредена след повече от дванадесет месеца за всяка статия активи и пасиви, която съдържа очаквани за възстановяване или уреждане суми:

а) не повече от дванадесет месеца след края на отчетния период, и

б) повече от дванадесет месеца след края на отчетния период.

62 Когато предприятие доставя стоки или услуги в рамките на ясно определим работен цикъл, отделното класифициране на текущи и нетекущи активи и пасиви в отчета за финансовото състояние осигурява полезна информация посредством разграничаване на нетните активи, които циркулират за продължителен период като оборотен капитал, от онези, които се използват в дългосрочните дейности на предприятието. По този начин се отграничават активите, които се очаква да бъдат реализирани в рамките на текущия оперативен цикъл и задълженията, дължими за уреждане през същия период.

▼**M5**

63 За някои предприятия, като финансовите институции, представянето на активите и пасивите във възходящ или низходящ ред на ликвидността предоставя информация, която е надеждна и по-значима, отколкото представянето на база текущи/нетекущи, тъй като предприятието не доставя стоки или услуги в рамките на ясно определим оперативен цикъл.

64 При прилагането на параграф 60 предприятието може да представя някои от своите активи и пасиви, като използва класификацията текущи/нетекущи, и други по степен на ликвидност, когато това предоставя надеждна и по-значима информация. Потребността от смесена база на представяне може да възникне, когато предприятието има разнообразни дейности.

65 Информацията за датите на реализация на активите и пасивите е полезна при оценката на ликвидността и платежоспособността на дадено предприятие. МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване* изисква оповестяване на датите на падежа на финансовите активи и финансовите пасиви. Финансовите активи включват търговски и други вземания, а финансовите пасиви включват търговски и други задължения. Информация за очакваната дата на възстановяване на непарични активи от рода на материални запаси и очакваната дата на уреждане на пасиви от рода на провизии също е полезна, независимо дали активите и пасивите са класифицирани като текущи или нетекущи. Например предприятието следва да оповести размера на материалните запаси, които се очаква да бъдат възстановени за период повече от дванадесет месеца след края на отчетния период.

Текущи активи

66 Предприятието класифицира даден актив като текущ, когато:

а) очаква да реализира актива или възнамерява да го продаде или употреби в своя нормален оперативен цикъл;

б) държи актива предимно с цел търгуване;

в) очаква да реализира актива в рамките на дванадесет месеца след края на отчетния период; или

г) активът е пари или парични еквиваленти (съгласно дефиницията на МСФО 7), освен ако за актива няма ограничение да бъде разменян или използван за уреждане на пасив в продължение най-малко на дванадесет месеца след края на отчетния период.

Предприятието класифицира всички останали активи като нетекущи.

67 В настоящия стандарт се използва терминът „нетекущ“, в който се включват материалните, нематериалните и финансовите активи с дългосрочен характер. Той не забранява използването на алтернативни описания, стига значението им да е ясно.

▼M8

68 Оперативният цикъл на предприятието е времето между придобиването на материалите, които влизат в процеса на обработка, и тяхното реализиране в пари или парични еквиваленти. Когато оперативният цикъл на предприятието не е ясно определим, неговото времетраене се приема за дванадесет месеца. Текущите активи включват активи (от рода на материални запаси и търговски вземания), които се продават, употребяват и реализират като част от нормалния оперативен цикъл на предприятието, дори когато не се очаква да бъдат реализирани през следващите 12 месеца след края на отчетния период. Текущите активи включват също активи, държани предимно с цел търгуване (примерите включват някои финансови активи, класифицирани като държани за търгуване в съответствие с МСС 39) и текущата част на нетекущите финансови активи.

▼M5

Текущи пасиви

▼M22

69 Предприятието класифицира даден пасив като текущ, когато:

а) очаква да уреди пасива в своя нормален оперативен цикъл;

б) държи пасива предимно с цел търгуване;

в) пасивът следва да бъде уреден в рамките на дванадесет месеца след края на отчетния период; или

г) няма безусловно право да отсрочва уреждането на пасива за период най-малко дванадесет месеца след края на отчетния период (вж. параграф 73). Класификацията на даден пасив не се влияе от условията във връзка с него, които биха позволили на контрагента при желание да го уреди чрез издаване на инструменти на собствения капитал.

Предприятието класифицира всички останали пасиви като нетекущи.

▼M5

70 Някои текущи задължения, като търговски задължения и начисления към служители и за други оперативни разходи, представляват част от оборотния капитал, използван в нормалния цикъл на дейността. Предприятието класифицира такива оперативни статии като текущи пасиви, дори ако те следва да бъдат уредени в рамките на повече от дванадесет месеца след края на отчетния период. Един и същ оперативен цикъл на предприятието следва да се прилага за класификацията на активите и пасивите на предприятието. Когато оперативният цикъл на предприятието не е ясно определим, неговото времетраене се приема за дванадесет месеца.

▼M8

71 Други текущи задължения не се уреждат в рамките на нормалния оперативен цикъл, но следва да се уредят в срок от дванадесет месеца след края на отчетния период или се държат предимно с цел търгуване. Пример са някои финансови пасиви, класифицирани като държани за търгуване съгласно МСС 39, банков овърдрафт и текущата част на нетекущи финансови пасиви, дължими дивиденти, данъци върху дохода и други нетърговски задължения. Финансови пасиви, които осигуряват финансирането на дългосрочна база (т.е. не са част от оборотния капитал, използван в нормалния оперативен цикъл на предприятието), и които не следва да бъдат уредени в срок от дванадесет месеца след отчетния период, са нетекущи задължения съгласно параграфи 74 и 75.

▼**M5**

72 Предприятието класифицира своите финансови пасиви като текущи, когато следва да се уредят в рамките на дванадесет месеца след отчетния период, дори ако:

а) първоначалният срок е бил за период по-дълъг от дванадесет месеца; и

б) споразумение за рефинансиране или за нов погасителен план на дългосрочна база е сключено след отчетния период и преди финансовите отчети да са одобрени за публикуване.

73 Ако предприятие очаква и има право на преценка да рефинансира или да прехвърли напред задължение за най-малко дванадесет месеца след отчетния период по съществуващо кредитно улеснение, то класифицира задължението като нетекущо, дори ако в противен случай то би било дължимо в по-кратък срок. Когато обаче рефинансирането или прехвърлянето напред на задължението не е по преценка на предприятието (например няма споразумение за рефинансиране), потенциалът за рефинансиране не се взема предвид и задължението се класифицира като текущо.

74 Когато предприятие наруши поето условие по дългосрочно споразумение на или преди края на отчетния период, в резултат на което задължението стане изискуемо, задължението се класифицира като текущо, дори ако кредитодателят се е съгласил, след отчетния период и преди одобрението на финансовите отчети за публикуване, да не изисква плащането като последица от нарушението. Задължението се класифицира като текущо, защото към края на отчетния период предприятието няма безусловно право да разсрочи уреждането му за период най-малко дванадесет месеца от тази дата.

75 Пасивът обаче се класифицира като нетекущ, ако кредитодателят се е съгласил към края на отчетния период да предостави гратисен период, приключващ най-малко дванадесет месеца след отчетния период, в рамките на който предприятието може да изправи нарушението, и през който кредитодателят не може да изиска незабавно погасяване.

76 По отношение на кредити, класифицирани като нетекущи, ако настъпят следните събития между края на отчетния период и датата на одобрение на финансовите отчети за публикуване, тези събития отговарят на условията за оповестяване като некоригиращи събития в съответствие с МСС 10 *Събития след датата на баланса:*

а) рефинансиране на дългосрочна база;

б) изправяне на нарушение по дългосрочно кредитно споразумение; и

в) получаване от кредитодателя на гратисен период за изправяне на нарушението по дългосрочно кредитно споразумение най-малко дванадесет месеца след отчетния период.

Информация, която трябва да се представи или в отчета за финансовото състояние, или в пояснителните приложения

77 Предприятието оповестява в отчета за финансовото състояние или в пояснителните приложения към него допълнителни субкласификации на представените балансови статии, класифицирани по подходящ за дейността на предприятието начин.

▼M5

78 Детайлите, описани в допълнителната класификация, зависят от изискванията на МСФО и от размера, характера и функциите на включените статии. Предприятието използва също факторите, посочени в параграф 58, за определяне базата на субкласификация. Оповестяванията варират за всяка статия, например:

а) позициите „имоти, машини и съоръжения“ се разделят по групи в съответствие с МСС 16;

б) вземанията се разделят на вземания от търговски клиенти, вземания от свързани лица, авансови плащания и други суми;

в) материалните запаси се класифицират допълнително в съответствие с изискванията на МСС 2 *Материални запаси* като стоки, доставки за производство, суровини и материали, незавършено производство и продукция;

г) провизиите се разделят на провизии за доходи на наети лица и други статии; и

д) собственият капитал и резервите се разделят в различни класове като внесен капитал, премиен резерв и други резерви.

79 Предприятието оповестява следната информация в отчета за финансовото състояние, в отчета за промените в собствения капитал или в пояснителните приложения:

а) за всеки клас дялов/акционерен капитал:

i) броя на оторизираните (за издаване) акции;

ii) броя на емитираните и напълно платени акции, както и на тези, които са емитирани, но не са платени напълно;

iii) номиналната стойност на една акция или че акциите са без номинална стойност;

iv) равнение на броя на държаните от акционерите акции към началото и края на годината;

v) правата, преференциите и ограниченията, присъщи на съответния клас, включително ограничения при разпределението на дивидентите и обратното плащане на капитала;

vi) акциите на предприятието, държани от самото предприятие или от дъщерни или асоциирани предприятия; и

vii) акциите, запазени за издаване в рамките на опции или договори за продажба на акции, включително условията и сумите; и

б) описание на характера и целта на всеки резерв в рамките на собствения капитал.

80 Предприятие без дялов капитал като например събирателно дружество или тръст оповестява информация, която е еквивалентна на изискваната в параграф 79 а), като показва движението за периода на всяка категория капиталови дялове, както и правата, преференциите и ограниченията за всяка от тези категории.

▼M6

80A Ако предприятието е прекласифицирало:

(а) упражняем финансов инструмент като инструмент на собствения капитал, или

▼M6

(б) инструмент, който налага на предприятието задължение да предостави на друга страна пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация, и който е класифициран като инструмент на собствения капитал

между финансови пасиви и собствен капитал, то следва да оповести сумата, която е прекласифицирана в и от всяка категория (финансови пасиви или собствен капитал), както и момента и причините за такава прекласификация.

▼M5

Отчет за всеобхватния доход

81 Предприятието следва да представи всички статии на приходи и разходи, признати през даден период:

а) в единен отчет за всеобхватния доход, или

б) в два отчета: отчет, показващ компонентите на печалбата или загубата (отделен отчет за доходите) и втори отчет, започващ с печалбата или загубата и показващ компонентите на друг всеобхватен доход (отчет за всеобхватния доход).

Информация, която се представя в отчета за всеобхватния доход

82 Като минимум отчетът за всеобхватния доход включва статиите, които представляват следните суми за периода:

а) приходи;

б) финансови разходи;

в) дял от печалбите и загубите на асоциирани и съвместни предприятия, отчетени по метода на собствения капитал;

г) разходи за данъци;

д) една единна сума, представляваща сбора от:

i) печалбата или загубата след данъчно облагане от преустановени дейности; и

ii) печалбата или загубата след данъчно облагане, признати при оценката към справедлива стойност минус разходите за продажба или за освобождаване от активите или група(и) за освобождаване, съставляващи преустановената дейност;

е) печалбата или загубата;

ж) всеки компонент на друг всеобхватен доход, класифициран по характера му (с изключение на сумите в з));

з) дял от другия всеобхватен доход на асоциирани и съвместни предприятия, отчетени по метода на собствения капитал; и

и) обща сума на всеобхватния доход.

83 Предприятието оповестява следните статии в отчета за всеобхватния доход като разпределения на печалбата или загубата за периода:

а) печалбата или загубата за периода, отнасяща се към;

i) ►M11 неконтролиращото участие ◄, и

ii) собствениците на предприятието-майка.

▼**M5**

б) общата сума на всеобхватния доход, отнасящ се към:

i) ►**M11** неконтролиращото участие ◄, и

ii) собствениците на предприятието-майка.

84 Предприятието може да представи в отделен отчет за доходите (вж. параграф 81) статиите от параграф 82а—е и оповестяванията от параграф 83а).

85 Предприятието представя допълнителни единични статии, заглавия и междинни сборове в отчета за всеобхватния доход (ако се представя такъв), когато такова представяне е важно за разбиране на финансовите резултати на предприятието.

86 Тъй като ефектите от различните дейности, операции и събития в предприятието се различават по честота, потенциал за печалбата или загубата и предсказуемост, оповестяването на елементите на финансовите резултати улеснява ползвателите в разбирането на постигнатите финансови резултати и в разработването на прогнози на бъдещите резултати. Предприятието включва допълнителни статии в отчета за всеобхватния доход и в отделния отчет за доходите (ако се представя такъв), и изменя използваните описания и подредбата на статиите, когато това е необходимо за обясняване елементите на финансовите резултати. Факторите, които трябва да се вземат предвид, включват същественост, характер и функция на различните компоненти на приходите и разходите. Например, финансова институция може да измени горните описания, за да предостави информация, която е важна за дейността на финансова институция. Предприятието не компенсира статии на приходи и разходи, ако не отговаря на критериите в параграф 32.

87 Предприятието не представя статии на приходите и разходите като извънредни позиции в отчета за всеобхватния доход или в отделния отчет за доходите (ако се представя), нито в пояснителните приложения.

Печалба или загуба за периода

88 Предприятието признава всички елементи на приходите и разходите през периода в печалбата или загубата, освен ако даден МСФО не изисква или разрешава друго.

89 Някои МСФО определят обстоятелства, при които предприятието признава конкретни позиции извън печалбата или загубата през текущия период. МСС 8 определя две такива обстоятелства: корекция на грешки и ефектът от промени в счетоводната политика. Други МСФО изискват или разрешават компонентите на друг всеобхватен доход, които отговарят на дефиницията на *Общите положения* за приходи и разходи, да бъдат изключени от печалбата или загубата (вж. параграф 7).

Друг всеобхватен доход за периода

90 Предприятието следва да оповести сумата на данъка върху дохода, отнасящ се до всеки компонент на друг всеобхватен доход, включително корекции от прекласификация, или в отчета за всеобхватния доход, или в пояснителните приложения.

91 Предприятието може да представи компоненти от друг всеобхватен доход или:

а) нето от свързаните данъчни ефекти, или

▼M5

б) преди свързаните данъчни ефекти с една сума, дадена като съвкупна сума на данъка върху дохода, свързан с тези компоненти.

92 Предприятието оповестява корекциите от прекласификация, свързани с компоненти на друг всеобхватен доход.

93 Други МСФО определят дали и кога суми, признати преди в друг всеобхватен доход, се прекласифицират към печалбата или загубата. Тези прекласификации се наричат в настоящия стандарт корекции от прекласификация. Корекцията от прекласификация се включва заедно със свързания компонент от друг всеобхватен доход в периода, в който корекцията е прекласифицирана към печалбата или загубата. Например печалбите, реализирани от освобождаването от държани за продажба финансови активи, се включват в печалбата или загубата за текущия период. Тези суми може да са били признати в друг всеобхватен доход като нереализирани печалби в текущия или предходни периоди. Тези нереализирани печалби се приспадат от друг всеобхватен доход в периода, в който реализираните печалби се прекласифицират към печалбата или загубата, за да се избегне тяхното включване в общата сума на всеобхватния доход два пъти.

94 Предприятието може да представи корекциите от прекласификация в отчета за всеобхватен доход или в пояснителните приложения. Предприятие, което представя корекциите от прекласификация в пояснителните приложения, представя компонентите на другия всеобхватен доход след всички свързани корекции от прекласификация.

95 Корекции от прекласификация възникват например при освобождаване от чуждестранна дейност (вж. МСС 21), при отписване на държани за продажба финансови активи (вж. МСС 39) и когато хеджирана прогнозна операция засяга печалбата или загубата (вж. параграф 100 от МСС 39 във връзка с хеджиране на парични потоци).

96 Корекции от прекласификация не възникват при промени в преоценъчния излишък, признат в съответствие с МСС 16 или МСС 38 или при актюерски печалби или загуби при планове за дефинирани доходи, признати в съответствие с параграф 93А на МСС 19. Тези компоненти се признават в друг всеобхватен доход и се прекласифицират към печалбата или загубата в последващи периоди. Промените в преоценъчния излишък може да се прехвърлят към неразпределена печалба в последващи периоди, когато активът бъде използван или отписан (вж. МСС 16 и МСС 38). Актюерските печалби и загуби се отчитат в неразпределена печалба в периода, в който са признати като друг всеобхватен доход (вж. МСС 19).

Информация, която трябва да се представи в отчета за всеобхватния доход или в пояснителните приложения

97 Когато позициите на приходи или разходи са съществени, предприятието оповестява техния характер и сума поотделно.

▼M5

98 Обстоятелствата, които могат да породят необходимост от отделно оповестяване на позициите на приходи и разходи, включват:

а) намаление стойността на материалните запаси до нетната им реализуема стойност или на имоти, машини и съоръжения до възстановимата стойност, както и обратно възстановяване на такива намаления на стойността;

б) преструктуриране на дейностите на предприятието и обратно възстановяване на провизиите за разходите за преструктуриране;

в) освобождаване от имоти, машини и съоръжения;

г) освобождаване от инвестиции;

д) преустановени дейности;

е) уреждане на съдебни дела; и

ж) други обратно възстановени провизии.

99 Предприятието представя анализ на разходите, признати в печалбата или загубата, използвайки класификация, която се основава или на същността на разходите, или на тяхната функция в рамките на предприятието, в зависимост от това коя от двете предоставя надеждна и по-значима информация.

100 Предприятията се насърчават да представят анализа в параграф 99 в отчета за всеобхватния доход или в отделния отчет за доходите (ако се представя такъв).

101 Разходните статии се класифицират допълнително с цел да се посочи обхватът на компонентите на финансовите резултати от дейността, които могат да се различават по отношение на честота, потенциал за печалбата или загубата и предвидимост. Тази информация се предоставя по един от възможните два начина.

102 Първият анализ на разходите е по метода „същност на разходите“. Предприятието обобщава разходите отнасящи се до печалбата или загубата според същността им (например амортизации, разходи за материали, транспортни разходи, разходи за персонала, разходи за реклама) и не се преразпределят по различни функции в предприятието. Този метод е лесен за използване, тъй като не е необходимо преразпределяне на разходите за дейността по функционални групи. Пример за класификация съгласно метода на същност на разходите:

Приходи		X
Други доходи		X
Промени в запасите от готова продукция и незавършено производство	X	
Използвани суровини, материали и консумативи	X	
Разходи за персонала	X	
Разходи за амортизация	X	
Други разходи	X	
Общо разходи		(X)
Печалба преди данъчно облагане		X

▼M5

103 Вторият начин на анализ е познат като метод на „разходи по функционално предназначение“ или „себестойност на продажбите“ и групира разходите според тяхната функция като част от себестойността на продажбите или например разходите за продажби или административната дейност. Като минимум предприятието оповестява себестойността на продажбите си по този метод отделно от другите разходите. Този метод осигурява позначима информация на ползвателите, отколкото класифицирането по същност на разходите, но преразпределянето на разходите по функции може да изисква произволни разпределения и предполага значителна субективна преценка. Пример за класификация по метода на функционалното предназначение на разходите е даден по-долу:

Приходи	X
Себестойност на продажбите	(X)
Брутна печалба	X
Други доходи	X
Разходи по продажбите	(X)
Административни разходи	(X)
Други разходи	(X)
Печалба преди данъчно облагане	X

104 Предприятията, които класифицират разходите си по функционално предназначение, оповестяват допълнителна информация за същността на разходите, включително амортизационните разходи и разходите за персонала.

105 Изборът между метода на функционалното предназначение на разходите и метода на същност на разходите зависи както от историческите и отраслови фактори, така и от характера на предприятието. И двата начина осигуряват индикация за онези разходи, за които се очаква да варират, пряко или косвено, спрямо равнището на продажбите или производството на предприятието. Тъй като всеки от двата начина на представяне има своите предимства за различните видове предприятия, в настоящия стандарт се изисква ръководният екип да избере начина, който ще осигури най-значимо и надеждно представяне. Тъй като обаче информацията за същността на разходите на предприятието е полезна при прогнозирането на бъдещите парични потоци, когато се използва класификацията по функционално предназначение на разходите, се изисква допълнително оповестяване. В параграф 104 „разходи за персонала“ има същото значение, както в МСС 19.

Отчет за промените в собствения капитал

▼M11

106 Предприятието представя отчет за промените в собствения капитал, показващ в отчета:

а) обща сума на всеобхватния доход за периода, като показва поотделно общите суми, отнасящи се до собствениците на предприятието-майка и до неконтролиращите участия;

б) за всеки компонент на собствения капитал, ефектите от прилагане с обратна сила или преизчисление с обратна сила, признати в съответствие с МСС 8; и

в) (заличен) и

г) за всеки компонент на собствения капитал, изравняване на балансовата стойност в началото и в края на периода, като се оповестяват отделно промените в резултат от:

i) печалба или загуба;

▼M11

ii) всяка статия на друг всеобхватен доход; и

iii) сделки със собствениците в качеството им на собственици, като показва отделно вноските от и разпределенията към собствениците и промените в притежаваните участия в дъщерните предприятия, които не водят до загуба на контрол.

▼M5

107 Предприятието представя в отчета за промените в собствения капитал или в пояснителните приложения сумата на дивидентите, признати като разпределения към собствениците през периода, както и свързаната сума на акция/дял.

108 В параграф 106 компонентите на собствения капитал включват например всеки клас на внесен капитал, натрупаното салдо от всеки клас на друг всеобхватен доход и неразпределена печалба.

109 Измененията в собствения капитал на предприятието между началото и края на отчетния период отразяват увеличението или намалението в неговите нетни активи през периода. С изключение на промените в резултат от операции със собствениците в качеството им на собственици (от рода на вноски в собствения капитал, обратно придобиване на инструменти на собствения капитал на предприятието и дивиденти) и разходи по операцията, пряко свързани с такива операции, цялостната промяна в собствения капитал през периода представлява общата сума на приходите и разходите, включително печалбите и загубите, генерирани от дейността на предприятието през този период.

110 МСС 8 изисква корекции със задна дата за отразяване на промени в счетоводната политика до степента, до която е практически уместно, освен когато преходните разпоредби на друг МСФО изискват друго. МСС 8 изисква също преизчислението за коригиране на грешки да се прави с обратна сила, доколкото е практически уместно. Корекциите със задна дата и преизчисленията със задна дата не представляват промени в собствения капитал, а са корекции на началното салдо на неразпределената печалба, освен когато МСФО изисква корекция със задна дата на друг компонент от собствения капитал. Параграф 106 (б) изисква оповестяване в отчета на промените на собствения капитал на общия размер на корекциите във всеки компонент на собствения капитал, явяващи се поотделно в резултат от промени в счетоводната политика и от корекции на грешки. Тези корекции се оповестяват за всеки предходен период и началото на периода.

Отчет за паричните потоци

111 Информацията за паричните потоци предоставя на ползвателите база за оценка на способността на предприятието да генерира пари и парични еквиваленти, както и на потребностите на предприятието да оползотвори тези парични потоци. МСС 7 определя изискванията за представяне и оповестяване на информация за паричните потоци.

Пояснителни приложения

Структура

112 Пояснителните приложения към финансовите отчети:

а) представят информация за базата, на която са изготвени финансовите отчети и специфичните счетоводни политики, приложени в съответствие с параграфи 117—124;

б) оповестят информацията, изисквана от МСФО, която не е представена никъде другаде във финансовите отчети; и

▼M5

в) предоставят информация, която не е представена никъде другаде във финансовите отчети, но е важна за разбирането на всеки един от тях.

113 Пояснителните приложения към финансовите отчети, доколкото е практически уместно, се представят по систематичен начин. Предприятието прави кръстосани препратки за всяка статия в отчетите за финансовото състояние и за всеобхватния доход, в отделния отчет за доходите (ако се представя такъв) и в отчетите за промените в собствения капитал и за паричните потоци към всяка свързана с тях информация в пояснителните приложения.

114 Пояснителните приложения обикновено се представят в следния ред, който допринася за по-доброто разбиране на финансовите отчети и сравняването им с отчетите на други предприятия:

а) декларация за съответствие с МСФО (вж. параграф 16);

б) обобщение на прилаганите значителни счетоводни политики (вж. Параграф 117);

в) подкрепяща информация за статиите, представени в отчетите за финансовото състояние и всеобхватния доход, в отделния отчет за доходите (ако се представя такъв) и в отчетите за промените в собствения капитал и за паричните потоци, в реда, в който са представени всеки отчет и всяка статия; и

г) други оповестявания, включително:

i) условни пасиви (вж. МСС 37) и непризнати договорни ангажименти; и

ii) нефинансови оповестявания, напр. цели и политика на управлението на финансовия риск на предприятието (вж. МСФО 7).

115 В някои случаи може да бъде необходимо или желателно редът на представяне на специфични статии да бъде променен в пояснителните приложения. Например, предприятието може да комбинира информация за промените в справедливата стойност, признати в печалбата или загубата, с информация за падежите на финансовите инструменти, макар че първите оповестявания се отнасят до отчета за всеобхватния доход или отделния отчет за доходите (ако се представя такъв), а вторият се отнася до отчета за финансовото състояние. Независимо от това, предприятието следва да запазва систематична структурата на пояснителните приложения, доколкото това е практически възможно.

116 Предприятието може да представя пояснителни приложения, предоставящи информация за базата, на която са изготвени финансовите отчети и специфичните счетоводни политики, като отделен раздел на финансовите отчети.

Оповестяване на счетоводната политика

117 Предприятието оповестява в обобщението на значителните счетоводни политики следното:

а) базата (базите) за оценяване, използвана(и) при изготвянето на финансовите отчети, и

б) други използвани счетоводни политики, които са значими за правилното разбиране на финансовите отчети.

▼M5

118 За ползвателите е важно да бъдат информирани за използваната във финансовите отчети база (бази) за оценяване (напр. историческа цена, текуща стойност, нетна реализуема стойност, справедлива стойност или възстановима стойност), тъй като базата, на която се изготвят финансовите отчети, оказва значително влияние върху техния анализ. Когато са използвани повече от една оценъчни бази във финансовите отчети, например, когато определени групи активи се преоценяват, е достатъчно да се даде индикация за отделните категории активи и пасиви, към които е приложена всяка база за оценяване.

119 При вземането на решение дали да се оповести конкретна счетоводна политика ръководният екип преценява дали оповестяването ще подпомогне ползвателите в разбирането на начина, по който операциите, други събития и условия са отразени в отчетените финансови резултати и финансово състояние. Оповестяването на конкретни счетоводни политики е особено полезно за ползвателите, когато тези политики са избрани от алтернативите, позволени в МСФО. Пример за това е оповестяване дали предприятие признава своето участие в съвместно контролирано предприятие, като използва пропорционална консолидация или метода на собствения капитал (вж. МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*). Някои МСФО имат специфично изискване за оповестяване на конкретни счетоводни политики, включително избора, направен от ръководния екип измежду различните разрешени политики. Например МСС 16 изисква оповестяване на базите за оценка, използвани за категориите на имоти, машини и съоръжения.

120 Всяко предприятие преценява самостоятелно същността на своите операции и политиките, които ползвателят би очаквал да бъдат оповестени за този тип предприятие. Например ползвателите биха очаквали предприятие, подлежащо на данъчно облагане на дохода, да оповестява счетоводната политика за данъците върху дохода, включително относно отсрочени данъци и данъчни активи. Когато предприятието има съществени чуждестранни дейности или операции в чужда валута, се очаква то да оповести счетоводните политики за признаване на печалбите и загубите от сделки с чужда валута и хеджирането на тези печалби и загуби.

121 Една счетоводна политика може да бъде от съществено значение поради характера на дейността на предприятието, дори когато сумите, представени за текущия и предходните периоди, не са съществени. Освен това е подходящо да се оповести и счетоводната политика, която не е конкретно изисквана от МСФО, но е избрана и приложена в съответствие с МСС 8.

122 Предприятието оповестява в обобщението на значителните счетоводни политики или в други пояснителни приложения преценките, отделно от тези, свързани с приблизителни оценки (вж. параграф 125), които ръководният екип е направил в процеса на прилагане на счетоводните политики на предприятието, които имат най-значителен ефект върху признатите във финансовите отчети суми.

123 В процеса на прилагане на счетоводните политики на предприятието, ръководният екип прави различни преценки, отделно от тези, свързани с приблизителни оценки, които могат значително да повлияят на сумите, признати във финансовите отчети. Например ръководството прави преценки при определянето на следното:

а) дали финансовите активи са инвестиции, държани до падеж;

▼M5

б) кога по същество всички значителни рискове и изгоди от собствеността на финансовите активи и лизинговите активи са прехвърлени на други предприятия;

в) дали по същество конкретни продажби на стоки представляват договорености за финансиране и следователно не пораждат приходи; и

г) дали съдържанието на отношението между предприятието и предприятие със специално предназначение показва, че предприятието със специално предназначение се контролира от предприятието.

124 Някои от оповестяванията, давани в съответствие с параграф 122, се изискват и от други МСФО. Например МСС 27 изисква предприятието да оповести причините, поради които участието в собствеността на предприятието не представлява контрол върху предприятието, в което е инвестирано, което не е дъщерно, макар повече от половината му гласове или потенциални гласове да се притежават директно или индиректно чрез дъщерни предприятия. МСС 40 *Инвестиционни имоти* изисква оповестяване на критериите, разработени от предприятието за разграничаване на инвестиционни имоти от имоти, използвани за собствени цели, и от имоти, държани за продажба в нормалния ход на дейността, когато класификацията на имотите е затруднена.

Източници на несигурност на приблизителните оценки

125 Предприятието оповестява информация за направените предположения относно бъдещето и други ключови източници на несигурност на приблизителните оценки към края на отчетния период, които имат сериозен риск да доведат до съществени корекции към балансовите суми на активите и пасивите в рамките на следващата финансова година. По отношение на тези активи и пасиви, пояснителните приложения съдържат подробности за:

а) техния характер; и

б) тяхната балансова сума към края на отчетния период.

126 Определянето на балансовите суми на някои активи и пасиви изисква приблизителна оценка на ефектите от несигурни бъдещи събития върху тези активи и пасиви към края на отчетния период. Например при отсъствие на скоро наблюдавани пазарни цени, са необходими приблизителни оценки, ориентирани към бъдещето, за измерване на възстановимата сума на групи имоти, машини и съоръжения, ефектът от технологично остаряване върху материалните запаси, провизии – предмет на бъдещ изход от съдебен спор в ход и дългосрочни задължения към наети лица, като пенсионни задължения. Тези приблизителни оценки са свързани с предположения за такива позиции като корекция за риск на паричните потоци или процент на дисконтиране, бъдещи промени в заплатите и бъдещи промени на цените, засягащи други разходи.

127 Ключовите предположения и други ключови източници на несигурност на приблизителните оценки, оповестени в съответствие с параграф 125, се отнасят към приблизителните оценки, които изискват най-трудните, субективни и комплексни преценки на ръководството. Колкото повече се увеличава броят на променливите и предположенията, засягащи възможно бъдещо разрешаване на несигурността, толкова по-субективни и комплексни стават тези преценки и потенциалът за последваща съществена корекция на балансовите суми на активите и пасивите обикновено се увеличава съответно.

▼M5

128 Оповестяванията по параграф 125 не се изискват за активи и пасиви, които съдържат значителен риск техните балансови суми да се променят съществено в рамките на следващата финансова година, ако в края на отчетния период те са оценени по справедлива стойност на база скоро наблюдавани пазарни цени. Такива справедливи стойности може да се променят съществено в рамките на следващата финансова година, но тези промени няма да се породят от предположения или други източници на несигурност на приблизителните оценки към края на отчетния период.

129 Оповестяванията в параграф 125 се представят по начин, който помага на ползвателите на финансовите отчети да разберат преценките, направени от ръководния екип относно бъдещето и относно други източници на несигурност на приблизителните оценки. Характерът и степента на предоставената информация варират според характера на предположенията и други обстоятелства. Примери за типове правени оповестявания са:

а) характер на предположението или друга несигурност на оценките;

б) чувствителност на балансовите суми към методите, предположенията и приблизителните оценки, стоящи в основата на техните изчисления, включително причините за тази чувствителност;

в) очакваното разрешаване на несигурността и обхватът на приемливо възможните последици в рамките на следващата финансова година по отношение на балансовите суми на съответните активи и пасиви; и

г) обяснения на направени промени в минали предположения, отнасящи се до тези активи и пасиви, ако несигурността остава неотстранена.

130 Настоящият стандарт не изисква предприятието да оповестява бюджетна информация или прогнози при даването на оповестявания по параграф 125.

131 Понякога е практически невъзможно да се оповести степента на възможните ефекти на дадено предположение или друг източник на несигурност на оценките към края на отчетния период. В такива случаи предприятието оповестява, че е приемливо възможно, на базата на съществуващите знания, резултатите в рамките на следващата финансова година, които се различават от предположенията да изискват съществени корекции на балансовата сума на засегнатия актив или пасив. Във всички случаи предприятието оповестява характера и балансовата сума на конкретния актив или пасив (или група активи или пасиви), засегнати от предположението.

132 Оповестяването в параграф 122 на конкретни преценки, направени от ръководството в процеса на прилагане на счетоводната политика на предприятието, не се отнася до оповестяванията на източниците на несигурност на оценките в параграф 125.

133 Други МСФО изискват оповестяване на някои предположения, които в противен случай биха били задължителни съгласно параграф 125. Например МСС 37 изисква оповестяване при определени обстоятелства на основни предположения, отнасящи се до бъдещи събития, засягащи групи провизии. МСС 7 изисква оповестяване на значителни предположения, прилагани при оценката на справедливата стойност на финансови активи и финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност. МСС 16 изисква оповестяване на значителни предположения, прилагани при оценката на справедливите стойности на преоценени позиции на имоти, машини и съоръжения.

▼M5

Капитал

134 Предприятието оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят неговите цели, политики и процеси за управление на капитала.

135 За да спази изискванията на параграф 134, предприятието оповестява следното:

а) качествена информация относно целите, политиките и процесите за управление на капитала, включително:

i) описание на това какво управлява като капитал;

ii) когато предприятието подлежи на външно наложени изисквания за капитала, характера на тези изисквания и как тези изисквания са включени в управлението на капитала; и

iii) как постига целите си за управление на капитала.

б) обобщени количествени данни за това какво управлява като капитал. Някои предприятия приемат някои финансови пасиви (напр. някои форми на подчинен дълг) като част от капитала. Други предприятия приемат капитала като изключващ някои компоненти на собствения капитал (напр. компоненти, породени от хеджиране на парични потоци).

в) всякакви промени в а) или б) от предходния период.

г) дали през периода предприятието е спазвало външно наложени изисквания за капитала, на които подлежи.

д) когато предприятието не е спазвало такива външно наложени изисквания за капитала — последиците от такова неспазване.

Предприятието базира такива оповестявания на информацията, предоставяна вътрешно на ключовия управленски персонал.

136 Предприятието може да управлява капитала по редица начини и да бъде предмет на различни изисквания за капитала. Например даден конгломерат може да включва предприятия, които извършват застрахователна и банкова дейност и тези предприятия могат да функционират в различни юрисдикции. Когато обобщено оповестяване на изискванията по отношение на капитала и начина на управление не би предоставило полезна информация или би изкривило възприемането на капиталовите ресурси на предприятието от ползвателя на финансовите отчети, предприятието следва да оповести отделна информация за всяко приложимо към него изискване по отношение на капитала.

▼M6

Упражняеми финансови инструменти, класифицирани като собствен капитал

136A За упражняеми финансови инструменти, класифицирани като инструменти на собствения капитал, предприятието оповестява (до степента, до която не е оповестено на друго място):

(а) обобщени количествени данни за сумата, класифицирана като собствен капитал;

▼M6

(б) Своите цели, политика и процеси за управление на задължението си да изкупи обратно инструментите, когато притежателите на инструментите изискат това, включително всякакви промени от предходния период;

(в) очаквания изходящ паричен поток при обратното изкупуване на този клас финансови инструменти; и

(г) информация как е определен изходящият паричен поток при обратното изкупуване.

▼M5

Други оповестявания

137 Предприятието оповестява в пояснителните приложения:

а) сумата на дивидентите, предложени или декларирани преди одобряване на финансовите отчети за публикуване, но непризнати като разпределение към собствениците през периода, и съответната сума на дял/акция; и

б) сумата на непризнати кумулативни привилегировани дивиденти.

▼M6

138 Предприятието оповестява следната информация, ако тя не е оповестена никъде другаде в публикуваната с финансовите отчети информация:

(а) седалището и правният статут на предприятието, държава на регис¬трация и адрес на управление (или основно място на дейност, ако е различно от адреса на управление);

(б) описание на характера на дейността на предприятието и неговите основни дейности;

(в) наименованието на предприятието-майка и на крайното предприятие-майка от групата. и

(г) ако е предприятие с ограничен период на съществуване — информация за времетраенето на този период.

▼M5

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

139 Предприятието прилага настоящия Стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M11

139А МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграф 106. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период. Изменението се прилага с обратна сила.

▼**M6**

139Б *Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация* (Изменения на МСС 32 и МСС 1), издадени през февруари 2008 г., изменят параграф 138 и въвеждат параграфи 8А, 80А и 136А. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага същевременно свързаните изменения на МСС 32, МСС 39, МСФО 7 и КРМФСО 2 *Дялове на членове в кооперации и сходни инструменти*.

▼**M8**

139В Параграфи 68А и 71 са добавени от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M22**

139Г Параграф 69 беше изменен от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M5**

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 1 (ПРЕРАБОТЕН 2003 Г.)

140 настоящият стандарт заменя МСС 1 *Представяне на финансови отчети*, преработен през 2003 г. с измененията и допълненията му от 2005 г.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 2

Материални запаси

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да се определи счетоводното третиране на материалните запаси. Основен проблем при осчетоводяването на материалните запаси е тяхната себестойност да бъде призната за актив и пренесена за бъдещи периоди, докато бъдат признати съответните приходи. Настоящият стандарт дава практически указания за определянето на себестойността и нейното последващо признаване за разход, включително и всяка обезценка до нетната реализируема стойност. Освен това той дава насоки за използването на методите за изписване на себестойността, съгласно които се определят разходите за материални запаси.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт следва да се прилага за всички материални запаси с изключение на:

   а) незавършеното производство, възникнало по договори за строителство, включително и пряко свързани с тях договори за предоставяне на услуги (вж. МСС 11 *Договори за строителство*);

   б) финансови инструменти (вж. МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* и МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*); и

   в) биологични активи, свързани със земеделска дейност и земеделска продукция в момента на прибиране на реколтата (вж. МСС 41 *Земеделие*).

3. Настоящият стандарт не се прилага при оценката на активи, държани от:

   а) производители на земеделска и горска продукция, земеделски продукти след прибиране на реколтата, минерали и минерални продукти дотолкова, доколкото те се оценяват по нетна реализируема стойност в съответствие с вече установените практики в тези отрасли. Когато такива материални запаси са оценявани по нетна реализируема стойност, промените в тази стойност се признават в печалба или загуба в периода на промяната.

   б) стокови брокери търговци, които оценяват техните материални запаси по справедливата им стойност минус разходите за продажба. Когато такива материални запаси се оценяват по справедливата им стойност минус разходите за продажба, промените в справедливата им стойност минус разходите за продажба се признават в печалба или загуба в периода на промяната.

4. Материалните запаси, посочени в параграф 3, буква а), се оценяват по нетна реализируема стойност на определени етапи на производството. Това например става, когато земеделската реколта е вече прибрана, когато е приключил процесът на добиване на полезни изкопаеми и продажбата е осигурена чрез форуърден договор или правителствена гаранция или когато има активен пазар и съществува незначителен риск стоката да не може да бъде продадена. Тези материални запаси се освобождават само от изискванията за оценка в настоящия стандарт.

5. Брокери търговци са тези, които купуват или продават стоки за чужда или собствена сметка. Материалните запаси, разглеждани в параграф 3, буква б), са придобити основно с цел продажба в близко бъдеще и генериране на печалба от колебанията в цената или брокерско-търговския марж. Когато такива материални запаси се оценяват по справедливата им стойност минус разходите за продажба, те се освобождават само от изискванията за оценка в настоящия стандарт.

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

6. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Материални запаси — активи:

а) държани за продажба в обичайния ход на стопанската дейност;

б) намиращи се в процес на производство за такава продажба; или

в) под формата на материали или запаси, които се изразходват в производствения процес или при предоставянето на услуги.

Нетна реализируема стойност — предполагаемата продажна цена в нормалния ход на стопанската дейност минус приблизително оценените разходи за завършване на производствения цикъл и тези, които са необходими за осъществяване на продажбата.

Справедлива стойност — сумата, за която даден актив може да бъде разменен или даден пасив — уреден между информирани и желаещи страни в сделка при справедливи пазарни условия.

7. Под нетна реализируема стойност се има предвид нетната сума, която едно предприятие очаква да реализира от продажбата на материален запас в обичайния процес на дейност. Справедливата стойност отразява сумата, за която същият материален запас може да бъде разменен между информирани и желаещи купувачи и продавачи на пазара. Нетната реализируема стойност е специфична стойност за конкретното предприятие, докато справедливата стойност не е. Нетната реализируема стойност на материалните запаси може да не е равна на справедливата стойност минус разходите за продажба.

8. Материалните запаси обхващат закупените и предназначените за продажба стоки, включително например стоките, закупени от търговци на дребно и предназначени за продажба, или земя и други имоти за продажба. Материалните запаси обхващат също така и напълно завършената продукция или незавършеното производство, което е в процес на производство в предприятието, и включват материали и запаси, предназначени да се използват в процеса на производство. В случай на предоставяне на услуги материалните запаси включват разходите за услугите съгласно параграф 19, за които предприятието все още не е признало свързаните с тях приходи (вж. МСС 18 *Приходи*).

ОЦЕНКА НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ

9. Материалните запаси се оценяват по по-ниската от себестойността и нетната реализируема стойност.

Себестойност на материалните запаси

10. Себестойността на материалните запаси представлява сумата от всички разходи по закупуването, преработката, както и други разходи, направени във връзка с доставянето им до тяхното настоящо местоположение и състояние.

Разходи за закупуване

11. Разходите за закупуване на материалните запаси включват покупната цена, митните сборове и други данъци (различни от тези, които впоследствие предприятието може да си възстановява от данъчните органи), транспортните разходи и други, които могат директно да се отнесат към придобиването на завършените стоки, материалите и услугите. Търговските отстъпки, рабати и други подобни компоненти се приспадат при определяне на покупната стойност.

▼B

Разходи за преработка

12. Разходите за преработка на материалните запаси включват разходи, пряко свързани с произвежданите единици, като например прекия труд. Освен това те включват и систематично начисляване на постоянните и променливите общи разходи, които се правят при преработването на материалите в готова продукция. Постоянните общи разходи са тези непреки производствени разходи, които остават сравнително постоянни, независимо от обема на производство, като например амортизацията и поддръжката на производствени сгради и оборудване, а така също и разходите за ръководството и администрацията на производството. Променливите общи разходи са тези непреки производствени разходи, които се изменят пряко или почти пряко в зависимост от обема на производството, като например непреките материали и непрекия труд.

13. Класифицирането на постоянните общи разходи към разходите за преработка се базира на нормалния капацитет на производствените мощности. Нормалният капацитет е очакваното средно производство за няколко периода или сезона при нормални условия, като се взема предвид загубата на капацитет в резултат на планирана поддръжка. Реалното ниво на производство може да бъде използвано, ако то се приближава до нормалния капацитет. Сумата на постоянните общи разходи, начислени за всяка единица продукция, не се увеличава в резултат на нисък обем на производство или когато предприятието е в застой. Неразпределените общи разходи се признават за разходи в периода, в който те възникват. В периоди на необичайно високо производство размерът на постоянните общи разходи, който се начислява за всяка произведена единица, се намалява, така че оценката на материалните запаси да не превишава тяхната себестойност. Променливите общи разходи се разпределят за всяка произведена единица на базата на реалното използване на производствените мощности.

14. Производственият процес може да даде като резултат едновременното производство на повече от един продукт. Такъв е случаят например при производството на свързани продукти или когато се произвеждат основен продукт и съпътстващ продукт. Когато разходите за преработката на всеки продукт не са ясно разграничими, те се разпределят между продуктите на рационална и последователна основа. Така например разпределението може да се базира на относителната стойност на продажбите на всеки продукт или на всеки етап от производствения процес, на който продуктите могат да бъдат разграничавани помежду им, или при завършване на производството. Повечето съпътстващи продукти по своята природа са несъществени. В такъв случай те обикновено се оценяват с нетната реализируема стойност и тази стойност се приспада от стойността на основния продукт. В резултат на това балансовата стойност на основния продукт не се различава съществено от неговата себестойност.

Други разходи

15. Другите разходи се включват в себестойността на материалните запаси само дотолкова, доколкото те са направени във връзка с довеждането на материалните запаси до настоящото им местоположение и състояние. Така например в себестойността на материалните запаси може да се окаже уместно да бъдат включени непроизводствените общи разходи или разходите за проектиране на продукти за конкретни клиенти.

16. Примери за разходи, изключвани от себестойността на материалните запаси и признавани като разходи за периода, в който те са възникнали, са:

а) наднормативните количества бракувани материали, вложеният за тях труд или други производствени разходи;

▼B

б) складовите разходи, освен в случаите, когато те са необходими за производствен процес, предхождащ следващ производствен етап;

в) административните разходи, които не са свързани с довеждането на материалните запаси до сегашното им местоположение и състояние; и

г) разходите за продажба.

17. В ограничени случаи разходите по ползвани кредити, които са определени в МСС 23 *Разходи по заеми,* се включват в стойността на материалните запаси.

18. Едно предприятие може да закупи материални запаси при условия на разсрочено плащане. Когато договореностите по същество съдържат елемент на финансиране, като например разликата между покупната цена за нормални кредитни срокове и платената сума, този елемент се признава като разход за лихви за периода на финансирането.

Себестойност на материалните запаси при предоставяне на услуги

19. Дотолкова, доколкото доставчиците на услуги имат материални запаси, те се оценяват по себестойността на тяхното производство. Тази себестойност се състои главно от разходите за труд и другите разходи за персонала, пряко зает в предоставянето на услугата, включително служителите, изпълняващи надзорна дейност, и съответната част от общите разходи за тях. Трудът и другите разходи, свързани с продажбите и общия административен персонал, не се включват, а се признават като разходи за периода, в който са възникнали. Себестойността на материалните запаси на доставчиците на услуги не включва надценките за печалба или неотносимите общи разходи, които понякога са включени в цената, която искат доставчиците на услуги.

Себестойност на земеделска продукция, добита от биологични активи

▼M8

20. Съгласно МСС 41 *Земеделие* материалните запаси, които представляват земеделска продукция, която предприятието е добило от своите биологични активи, се оценяват при първоначалното им признаване по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба към момента на добиването. Това е себестойността на материалните запаси към датата на прилагане на този стандарт.

▼B

Способи за оценка на себестойността

21. Способите за оценка на себестойността на материалните запаси, като например метода на стандартната себестойност за разходите или методът „цени на дребно“, могат да бъдат използвани за удобство, ако резултатите се приближават до себестойността. Стандартната себестойност взима предвид нормалните нива на материали и доставки, труда, ефикасността и използването на капацитета. Те се преразглеждат редовно и ако е необходимо, се преизчисляват съобразно новите условия.

22. Методът „цени на дребно“ се използва често в търговията на дребно за оценяване на голям брой бързооборотни позиции от материални запаси, които имат еднакви надценки и за които е неуместно използването на други методи. Себестойността на материалните запаси се определя, като продажната цена на запасите се намалява с подходящия процент на брутната надценка. Използваният процент следва да взима предвид запасите, чиито цени са намалени под началната продажна цена. Често за всяка група стоки на дребно се използва осреднен процент.

▼B

Методи за изписване на себестойността

23. Разходите за материалните запаси от позициите, които обикновено не са взаимозаменяеми, и произведените стоки или извършените услуги са предназначени за конкретни проекти, трябва да бъдат определени чрез използването на конкретна идентификация на себестойността на всеки от тях.

24. Конкретна идентификация за себестойността означава, че конкретни разходи се свързват с определени позиции материални запаси. Това е подходящо третиране на единици, които са предназначени за конкретен проект, независимо дали те са били закупени или произведени. Конкретната идентификация на разходите обаче е неуместна при голям брой позиции материални запаси, които обичайно са взаимозаменяеми. В такива случаи методът на подбор на тези единици, които остават в запасите, би могъл да се използва за постигане на преднамерен ефект върху печалбата или загубата.

25. Разходите за материални запаси, които са различни от уредените в параграф 23, трябва да се определят чрез използването на методите „първа входяща — първа изходяща“ (FIFO) или среднопретеглена стойност. Едно предприятие следва да използва едни и същи методи за определяне на разходите за всички материални запаси със сходна същност и употреба за предприятието. За материалните запаси с различна същност и употреба могат да бъдат оправдани различни методи за изписване на себестойността.

26. Например материалните запаси, които са използвани в един бизнес сегмент, могат да имат полза за предприятието, различна от тази, която биха имали в друг бизнес сегмент. Обаче разликата в географското местоположение на материалните запаси (или в съответните данъчни закони) сама по себе си не е достатъчна да оправдае използването на различни методи за изписване на себестойността.

27. Според метода FIFO позициите от материалните запаси, които са закупени или произведени първи, се продават първи и следователно оставащите в запасите позиции в края на отчетния период са тези, които са закупени или произведени последни. По метода за среднопретеглената стойност разходите за всяка позиция се определят от среднопретеглената себестойност на сходните позиции в началото на периода и себестойността на сходните позиции, закупени или произведени през периода. Осредняването може да бъде изчислявано на периодична основа или при постъпване на всяка допълнителна доставка в зависимост от условията в предприятието.

Нетна реализируема стойност

28. Себестойността на материалните запаси може да е невъзстановима, в случай че те са повредени или са цялостно или частично морално остарели, или ако има спад в продажните им цени. Също така себестойността на материалните запаси може да бъде невъзстановима, ако приблизително определените разходи за завършване или приблизително определените разходи, които ще бъдат направени за осъществяване на продажбата, са се увеличили. Практиката на обезценяване на материалните запаси под себестойността им до нетната реализируема стойност е в съответствие с разбирането, че активите не трябва да се отчитат със стойности, превишаващи очакваните суми от тяхната продажба или използване.

29. Материалните запаси обикновено се обезценяват до нетната реализируема стойност на базата на отделни позиции. При някои обстоятелства обаче може да бъде подходящо да се групират сходни или свързани позиции. Така например подобен случай може да има при позиции материални запаси, които са свързани с един и същ производствен асортимент, които имат сходно предназначение или крайна употреба; произведени са и са предлагани в една и съща географска зона и на практика не могат да бъдат оценени отделно от други позиции, участващи в същия производствен асортимент. Не е уместно да се обезценяват материални запаси въз основа на класификационни групи, например стоки или всички материални запаси в даден отрасъл или географски сегмент. Доставчиците на услуги обикновено натрупват разходи във връзка с всяка услуга, за която се иска отделна продажна цена. Ето защо всяка такава услуга се третира като отделна позиция.

▼B

30. Приблизителното оценяване на нетната реализируема стойност се базира на най-сигурните съществуващи данни по време на съставянето на тази оценка според обема на материалните запаси, който се очаква да бъде реализиран. Тези оценки отчитат колебанията в цените или разходите, които са в пряка връзка със събитията, станали след приключване на периода дотолкова, доколкото тези събития потвърждават условията, съществуващи в края на периода.

31. Освен това приблизителната оценка на нетната реализируема стойност следва да отчита какво е предназначението на държаните материални запаси. Като например — нетната реализируема стойност на количеството материални запаси, държани за изпълнение на фирмените договори за продажби или предоставяне на услуги, се базира на договорната цена. Ако договорите за продажба са за по-малко количество от държаните материални запаси, нетната реализируема стойност на превишението има като база основните цени на продажба. Провизии могат да възникнат от фирмени договори за продажба, превишаващи по количество материалните запаси, или от фирмени договори за покупка. Такива провизии се разглеждат съгласно МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*.

32. Материалите и другите запаси, държани с оглед да бъдат използвани в производството на материални запаси, не се обезценяват под себестойността им, ако се очаква завършените продукти, в които те ще бъдат вложени, да бъдат продадени по тяхната себестойност или над нея. Когато обаче спад на цената на материалите сочи, че себестойността на готовата продукция ще превиши нетната ѝ реализируема стойност, материалите се обезценяват до нетната реализируема стойност. При тези условия възможно най-добрата мярка за нетната реализируема стойност на материалните запаси е заместителната.

33. Към всеки следващ период се прави нова оценка на нетната реализируема стойност. Когато условията, довели до обезценяването на материалните запаси под тяхната себестойност, вече не са налице или когато има ясно доказателство за увеличение на нетната реализируема стойност заради промяна в икономическите обстоятелства, сумата на обезценката се възстановява (т.е възстановяването е ограничено до сумата на първоначалната обезценка), така че новата балансова стойност е по-ниската от себестойността и преразгледаната нетна реализируема стойност. Такъв е случаят, когато например дадена позиция от материалните запаси, която се отчита по нетна реализируема стойност поради спад в цената на продажбите, е все още в наличност в даден последващ период и нейната продажна цена се е увеличила.

ПРИЗНАВАНЕ ЗА РАЗХОД

34. Когато се продават материални запаси, тяхната балансова стойност следва да бъде призната като разход през периода, през който е бил признат съответният приход. Сумата на всяка обезценка на материалните запаси до нетната им реализируема стойност, както и всички загуби от материални запаси следва да се признаят като разходи за периода на обезценката или на възникването на загубите. Сумата на евентуалното обратно възстановяване на стойността на обезценката на материалните запаси, възникнало в резултат на увеличение на нетната реализируема стойност, следва да бъде призната като намаляване на сумата на признатите разходи за материални запаси през периода, през който е възникнало възстановяването.

35. Някои материални запаси могат да бъдат отнесени по сметките на други активи, като например материални запаси, които се използват като компонент на създадените от самото предприятие собствени имоти, съоръжения и оборудване. Материалните запаси, отнесени към друг актив, се признават за разход в продължение на полезния живот на актива.

▼B

ОПОВЕСТЯВАНЕ

36. Финансовите отчети трябва да оповестяват:

а) счетоводната политика, приета при оценката на материалните запаси, включително и използваните методи за изписване на себестойността;

б) общата балансова сума на материалните запаси и балансовата сума по класификационни групи, подходящи за предприятието;

в) балансовата сума на материалните запаси, отчитани по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба;

г) сумата на материалните запаси, призната като разход за периода;

д) сумата на всяка обезценка на материалните запаси, която е призната като разход за периода съгласно параграф 34;

е) сумата на всички обратно възстановени обезценки, които са признати като намаление на сумата на материалните запаси, признати като разход за периода в съответствие с параграф 34;

ж) условията или събитията, довели до обратно възстановяване на обезценки на материални запаси в съответствие с параграф 34; и

з) балансовата сума на материалните запаси, които са дадени в залог за обезпечаване на пасиви.

37. Информацията за балансовата сума, съдържаща се в различните класификации на материалните запаси, и степента на промените на тези активи е полезна за потребителите на финансовите отчети. Обичайни класификации на материалните запаси са стоки, производствени запаси, материали, незавършено производство и готова продукция. Материалните запаси на доставчиците на услуги могат да бъдат описани като незавършено производство.

38. Сумите на материалните запаси, признати като разход за периода, които често се отнасят към себестойността на продадената продукция, съставляват тези разходи, преди това включени в оценката на материалните запаси, които вече са продадени, и неразпределените общи разходи, както и наднормативните суми на производствените разходи за материални запаси. Условията в едно предприятие могат също да дадат основание за включване на други суми, като разходи за дистрибуция.

39. Някои предприятия приемат формат на ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄, в резултат на който се оповестяват суми, различни от себестойността на материалните запаси, признати като разход за периода. При този формат предприятието представя анализ на разходите, използвайки класификация, базирана на характера на разходите. В този случай предприятието оповестява признатите разходи за суровини и консумативи, разходите за труд и другите разходи, заедно със сумата на нетната промяна на материалните запаси за периода.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

40. Предприятието следва да прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

41. Настоящият стандарт заменя МСС 2 *Материални запаси* (преработен през 1993 г.).

42. Настоящият стандарт заменя ПКР-1 *Последователност — различни методи за изписване на себестойността на материалните запаси*.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 7

Отчети за паричните потоци

ЦЕЛ

Информацията за паричните потоци на едно предприятие е полезна с това, че предоставя на ползвателите на финансовите отчети база за оценка на възможностите на предприятието да генерира парични средства и парични еквиваленти и на потребностите на предприятието да използва тези парични потоци. Икономическите решения, които вземат ползвателите, изискват да се направи оценка на възможностите на предприятието да генерира парични средства и парични еквиваленти, тяхното разположение във времето и сигурността на генерирането им.

Целта на настоящия стандарт е да се изисква осигуряване на информация за историческите изменения на паричните средства и паричните еквиваленти на предприятието посредством отчет за паричните потоци, в който те се категоризират през отчетния период като такива от оперативна, инвестиционна и финансова дейност.

ОБХВАТ

1. Предприятието изготвя отчет за паричните потоци в съответствие с изискванията на настоящия стандарт и го представя като неразделна част от финансовите си отчети за всеки отчетен период, за който се представят финансови отчети.

2. Настоящият стандарт заменя досегашния МСС 7 *Отчет на измененията на финансовото състояние*, приет през юли 1977 г.

3. Ползвателите на финансовите отчети на предприятието се интересуват как предприятието генерира и използва паричните средства и паричните еквиваленти. Това е така, независимо от характера на дейността на предприятието и независимо от това, дали паричните средства могат да се разглеждат като продукт на предприятието, какъвто може да бъде случаят при финансовите институции. Предприятията се нуждаят от парични средства по причини, които по същество са еднакви, колкото и различни да са основните им дейности, които генерират приходи. Те се нуждаят от парични средства, за да извършват своята дейност, да плащат задълженията си и да осигуряват възвръщаемост на своите инвеститори. Поради това стандартът изисква всички предприятия да представят отчет за паричните потоци.

ПОЛЗА ОТ ИНФОРМАЦИЯТА ЗА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ

4. Отчетът за паричните потоци, използван заедно с останалите финансови отчети, предоставя информация, която дава възможност на ползвателите да оценят промените в нетните активи на предприятието, финансовата му структура (включително и неговата ликвидност и платежоспособност) и способността му да влияе върху размера и разположението във времето на паричните потоци, за да може да се приспособява към променящите се обстоятелства и възможности. Информацията за паричните потоци е от полза при извършването на оценката на

▼B

възможностите на предприятието да генерира парични средства и парични еквиваленти и дава възможност на ползвателите да създават модели за оценяване и сравняване на настоящата стойност на бъдещите парични потоци на различните предприятия. Тя подобрява и сравнимостта на отчитането на резултатите от дейността на различните предприятия, защото премахва ефекта от различното счетоводно третиране на едни и същи сделки и събития.

5. Историческата информация за паричните потоци често се използва като показател за размера, разпределението във времето и сигурността на бъдещите парични потоци. Полезна е и когато се проверява точността на минали оценки на бъдещи парични потоци, както и при проучването на съотношението между рентабилността и нетния паричен поток и влиянието на променящите се цени.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

6. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Парични средства — парични средства, налични в брой и под формата на безсрочни депозити.

Парични еквиваленти — краткосрочни високоликвидни инвестиции, които са леснообръщаеми в конкретни парични суми и са свързани с незначителен риск от промяна в стойността им.

Парични потоци — входящи и изходящи потоци от парични средства и парични еквиваленти.

Оперативна дейност — основната дейност на предприятието, която генерира приходи, както и друга дейност, която не е инвестиционна или финансова.

Инвестиционна дейност — придобиването и продажбата на дълготрайни активи и други инвестиции, които не са включени в паричните еквиваленти.

Финансова дейност — дейност, която води до промени в размера и състава на внесения собствен капитал и привлечените средства на предприятието.

Парични средства и парични еквиваленти

7. Паричните еквиваленти се държат по-скоро за посрещане на краткосрочни парични ангажименти, отколкото за инвестиционни или други цели. За да бъде категоризирана като паричен еквивалент, една инвестиция трябва да бъде леснообръщаема в конкретна сума парични средства и да съдържа незначителен риск от промени на стойността. Затова дадена инвестиция нормално се категоризира като паричен еквивалент само когато има краткосрочен падеж, като например три месеца или по-малко от датата на придобиването. Инвестициите в акции не се включват в паричните еквиваленти, освен ако по същество не са парични еквиваленти, например при привилегировани акции, придобити в рамките на кратък срок преди техния падеж и с посочен срок за изкупуване.

▼B

8. Заемането на средства от банки по принцип се счита за финансова дейност. В някои страни обаче банковият овърдрафт, който е платим при поискване, представлява неразделна част от управлението на паричните средства на предприятието. При тези обстоятелства банковият овърдрафт се включва като елемент на паричните средства и паричните еквиваленти. Характерна черта на подобна схема на банково обслужване е, че салдото по банковата сметка често се променя от положителни стойности до овърдрафт.

9. Паричните потоци изключват движенията между статии, които представляват парични средства или парични еквиваленти, защото тези елементи представляват по-скоро част от управлението на паричните средства на предприятието, отколкото част от неговата оперативна, инвестиционна или финансова дейност. Управлението на паричните потоци включва инвестирането на свободните парични средства в парични еквиваленти.

ПРЕДСТАВЯНЕ НА ОТЧЕТА ЗА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ

10. Отчетът за паричните потоци трябва да представя паричните потоци през отчетния период, категоризирани по оперативна, инвестиционна и финансова дейност.

11. Предприятието представя паричните си потоци, свързани с оперативната, инвестиционната и финансовата дейност, по начин, който е най-подходящ за стопанската му дейност. Класифицирането по дейности осигурява информация, която дава възможност на ползвателите да оценят влиянието на тези дейности върху финансовото състояние на предприятието и размера на паричните средства и паричните еквиваленти, които то притежава. Тази информация може да се използва и за оценяване на зависимостите между тези дейности.

12. Една сделка може да включва парични потоци, които са класифицирани по различен начин. Например когато паричното погасяване на кредит включва както лихва, така и главница, лихвата може да бъде класифицирана като оперативна дейност, а главницата — като финансова дейност.

Оперативна дейност

13. Размерът на паричните потоци, произтичащи от оперативна дейност, е главен показател за степента, в която дейността на предприятието е генерирала достатъчно парични потоци за изплащане на заемите, за поддържане на оперативната дееспособност на предприятието, за изплащане на дивиденти и за извършване на нови инвестиции, без да се прибягва до външни източници на финансиране. Информацията за конкретните компоненти на историческите оперативни парични потоци, заедно с останалата информация, е полезна за прогнозиране на бъдещите парични потоци от оперативните дейности.

14. Паричните потоци от оперативната дейност се генерират главно от основната приходоносна дейност на предприятието. Следователно по принцип те са резултат от сделки и други събития, които се включват при определянето на печалбата или загубата. Като пример за парични потоци от оперативна дейност могат да се посочат:

а) паричните постъпления от продажбата на стоки и извършването на услуги;

б) паричните постъпления от възнаграждение за права, такси, комисиони и други приходи;

▼B

в) паричните плащания на доставчици на стоки и услуги;

г) паричните плащания на и от името на персонала;

д) паричните постъпления и паричните плащания на застрахователно предприятие за застрахователни премии и обезщетения, анюитетните суми и други суми по застрахователни полици;

е) паричните плащания или възстановяване на суми, внесени като подоходни данъци, с изключение на случаите, когато те могат да бъдат конкретно отнесени към финансовата и инвестиционната дейност; и

ж) паричните постъпления и плащания по договори, държани за дилърски или търговски цели.

▼M8

Някои сделки, като например продажбата на дадено оборудване, могат да донесат печалбата или загубата, която се включва в признатата печалбата или загубата. Паричните потоци, които са свързани с подобни сделки представляват парични потоци от инвестиционна дейност. Паричните плащания за производство или придобиване на активи за отдаване под наем и впоследствие държани за продажба, както е описано в параграф 68А на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, обаче са парични потоци от оперативна дейност. Паричните постъпления от наеми и последващи продажби на такива активи също са парични потоци от оперативни дейности.

▼B

15. Дадено предприятие може да държи ценни книжа и кредити за дилърски или търговски цели, като в този случай те се сходни с материалните запаси, придобити специално за препродажба. Следователно паричните потоци, произтичащи от покупката и продажбата на ценни книжа за дилърски и търговски цели, се класифицират като оперативна дейност. По същия начин паричните аванси и кредити, предоставени от финансовите институции, се класифицират обикновено като оперативна дейност, тъй като те се отнасят към главната приходоносна дейност на предприятието.

Инвестиционна дейност

▼M22

16. Отделното отчитане на паричните потоци, генерирани от инвестиционната дейност, е важно, защото те представляват размера на разходите, направени за ресурси, които са предназначени да генерират бъдещи приходи и парични потоци. Като инвестиционна дейност могат да бъдат класифицирани само разходите, чиито резултат е признат в отчета за финансовото състояние актив. Като пример за парични потоци от инвестиционни дейности могат да се посочат:

▼B

а) паричните плащания за придобиване на имоти, машини и съоръжения, нематериални и други дълготрайни активи. Тези плащания включват плащанията, свързани с капитализираните разходи за развойна дейност, както и с капитализираните разходи за имоти, машини и съоръжения, изградени със собствени ресурси;

б) паричните постъпления от продажбата на имоти, машини и съоръжения, нематериални и други дълготрайни активи;

▼B

в) паричните плащания за придобиване на капиталови или дългови инструменти на други предприятия и дялови участия в смесени предприятия (различни от плащанията за тези инструменти, които се разглеждат като парични еквиваленти, или тези, които се държат за дилърски или търговски цели);

г) паричните постъпления от продажбата на капиталови или дългови инструменти на други предприятия и дялови участия в съвместни предприятия (различни от постъпленията за тези инструменти, които се разглеждат като парични еквиваленти, или тези, които се държат за дилърски или търговски цели);

д) паричните аванси и кредити, предоставени на трети страни (които не са аванси и кредити, предоставени от финансова институция);

е) паричните постъпления от възстановяването на аванси и погасяването на кредити, предоставени на трети страни (които не са аванси и кредити на финансова институция);

ж) паричните плащания за фючърсни договори, форуърдни договори, опционни договори и суапови договори, с изключение на случаите, когато договорите се държат за дилърски или търговски цели или плащанията са класифицирани като финансова дейност; и

з) паричните постъпления от фючърсни договори, форуърдни договори, опционни договори и суапови договори, с изключение на случаите, когато договорите се държат за дилърски или търговски цели или плащанията са класифицирани като финансова дейност.

Когато даден договор се отчита като хеджиране на определима позиция, паричните потоци от договора се класифицират по същия начин, както паричните потоци на позицията, която се хеджира.

Финансова дейност

17. Отделното оповестяване на паричните потоци, генерирани от финансовата дейност, е важно, защото помага при прогнозирането на сумите от бъдещите парични потоци, които представляват вземания на институциите, които са предоставили капитал на предприятието. Като примери за парични потоци от финансова дейност могат да се посочат:

а) паричните постъпления от емитирането на акции или други инструменти на собствения капитал;

б) изплащането на парични суми на собственици за придобиването или обратното изкупуване на акции на предприятието;

в) паричните постъпления от емитиране на облигации, заеми, кредити, полици, ипотеки и други краткосрочни или дългосрочни заемни средства;

г) паричните погашения на получени в заем средства;

д) паричните плащания от страна на даден лизингополучател за намаляване на размера на неизплатеното задължение по финансов лизинг.

▼B

ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ ОТ ОПЕРАТИВНА ДЕЙНОСТ

18. Предприятието трябва да отчита паричните потоци от оперативната дейност, като използва:

а) или прекия метод, при който се отразяват главните групи от брутни парични постъпления и брутни парични плащания;

б) или косвения метод, при който печалбата или загубата се коригира по отношение на ефекта на сделките, извършвани по безналичен път, на отложените или начислените минали или бъдещи парични постъпления или плащания във връзка с оперативната дейност и на приходните или разходните позиции, свързани с инвестиционни или финансови парични потоци.

19. Препоръчително е предприятията да отчитат паричните потоци от оперативната си дейност, като използват прекия метод. Прекият метод осигурява информация, която може да бъде полезна при оценяване на паричните потоци и която не може да бъде получена по косвения метод. При прекия метод информацията за основните групи брутни парични постъпления и брутни парични плащания може да бъде получена:

а) или от счетоводните регистри на предприятието;

б) или чрез коригирането на продажбите, себестойността на продажбите (лихвите и други подобни доходи и разходите за изплащане на лихви и други подобни разходи за дадена финансова институция) и други статии от ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄ по отношение на:

i) промените на материалните запаси и оперативните вземания и задължения през отчетния период;

ii) други безналични статии; и

iii) други статии, за които паричните ефекти представляват инвестиционни или финансови парични потоци.

20. При косвения метод нетният паричен поток от оперативната дейност се определя чрез коригирането на нетната печалба или загуба по отношение на ефектите на:

а) промените на материалните запаси и оперативните вземания и задължения по време на отчетния период;

б) безналичните статии, като например амортизация, провизии, отсрочени данъци, нереализирани положителни и отрицателни разлики от промените на валутните курсове, неразпределена печалба на асоциираните предприятия и ►**M11** неконтролиращи участия ◄; и

в) всички други статии, за които паричните ефекти представляват инвестиционни или финансови парични потоци.

Алтернативно нетният паричен поток от оперативната дейност може да бъде представен по косвения метод, като се покажат приходите и разходите, представени в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄ и промените на материалните запаси и оперативните вземания и задължения през отчетния период.

ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ ОТ ИНВЕСТИЦИОННА И ФИНАНСОВА ДЕЙНОСТ

21. Предприятието трябва да отчита поотделно основните групи брутни парични постъпления и брутни парични плащания, произтичащи от инвестиционна и финансова дейност, освен когато паричните потоци, описани в параграфи 22 и 24, се отчитат на нетна база.

▼B

ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ НА НЕТНА БАЗА

22. Паричните потоци, произтичащи от посочената по-долу оперативна, инвестиционна или финансова дейност, могат да се отчитат на нетна база:

а) паричните постъпления и плащания от името на клиентите, когато паричните потоци отразяват по-скоро дейностите на клиента, отколкото тези на предприятието; и

б) паричните постъпления и плащания за статии, при които обращаемостта е бърза, сумите са големи и падежите са кратки.

23. Примери за парични постъпления и плащания, посочени в параграф 22, буква а), са:

а) приемането и изплащането на безсрочни депозити в банка;

б) парични средства, държани от инвестиционно предприятие от името на клиента; и

в) наеми, събирани от името на собствениците на имотите и изплащани на тях.

Примери за парични постъпления и плащания, посочени в параграф 22, буква б), са авансите, отпускани за и погасяването на:

а) сумите на главниците, отнасящи се до кредитни карти на клиенти;

б) закупуването и продажбата на инвестиции; и

в) други краткосрочни заеми, например тези, които имат падеж три месеца или по-малко.

24. Паричните потоци, генерирани от всяка от следните дейности на дадена финансова институция, могат да бъдат отчитани на нетна база:

а) паричните постъпления и плащанията за приемане и изплащане на депозити с определен падеж;

б) предоставянето на депозити и тегленето на депозити от други финансови институции; и

в) паричните аванси и кредити, отпускани на клиенти, и погасяването на тези аванси и кредити.

ПАРИЧНИ ПОТОЦИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА

25. Паричните потоци, генерирани от сделки в чуждестранна валута, трябва да се отчитат във функционалната валута на предприятието, като към сумата в чуждестранна валута се прилага обменният курс на функционалната валута към чуждестранната валута на датата на паричния поток.

26. Паричните потоци на чуждестранно дъщерно предприятие трябва да се приведат към обменния курс на функционалната валута към чуждата валута на датата на паричния поток.

27. Паричните потоци в чуждестранна валута се отчитат по начин, отговарящ на МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*. Това позволява използването на обменен курс, който е приблизително равен на действителния обменен курс. Например среднопретегленият обменен курс за отчетния период може да се използва за счетоводно отчитане на сделки в чуждестранна валута или за превалутиране на паричните потоци на чуждестранно дъщерно предприятие. МСС 21 обаче не позволява да се използва обменният курс за деня на изготвяне на ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ при превалутирането на паричните потоци на чуждестранно дъщерно предприятие.

▼B

28. Нереализираните печалби или загуби, произтичащи от промени в курсовете на чуждестранната валута, не са парични потоци. Но влиянието на промените в обменните курсове върху паричните средства или паричните еквиваленти, държани или дължими в чуждестранна валута, се отчита в отчета за паричните потоци, за да се извърши равнение на паричните средства и паричните еквиваленти в началото и в края на периода. Тази сума се представя отделно от паричните потоци от оперативни, инвестиционни и финансови дейности и включва евентуалните разлики, които биха се получили, ако тези парични потоци бяха отчитани по обменните курсове в края на периода.

29. [Заличен]

30. [Заличен]

ЛИХВИ И ДИВИДЕНТИ

31. Паричните потоци от получени и изплатени лихви и дивиденти трябва да бъдат отчитани поотделно. Всеки поток трябва да се категоризира поотделно по последователен начин от един в друг период като отнасящ се до оперативната, инвестиционната или финансовата дейност.

▼M1

32. Общата сума на лихвата, изплатена през даден период, се оповестява в отчета за паричните потоци независимо от това дали е призната като разход в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, или е капитализирана в съответствие с МСС 23 *Разходи по заеми*.

▼B

33. При финансова институция изплатените лихви и получените лихви и дивиденти обикновено се категоризират като парични потоци от оперативната дейност. Не съществува обаче консенсус по категоризацията на тези парични потоци за другите предприятия. Изплатените лихви и получените лихви и дивиденти могат да бъдат категоризирани като парични потоци от оперативната дейност, тъй като те се включват в определянето на печалбата или загубата. Като алтернатива изплатените лихви и получените лихви и дивиденти могат да се категоризират съответно като финансови парични потоци и инвестиционни парични потоци, тъй като те представляват разходи за получаването на финансови ресурси или възвръщаемост на инвестициите.

34. Изплатените дивиденти могат да се категоризират като финансов паричен поток, тъй като те представляват разходи за получаване на финансови ресурси. Като алтернатива изплатените дивиденти могат да се категоризират като компонент на паричните потоци от оперативната дейност, за да се подпомогнат ползвателите при определянето на способността на предприятието да изплаща дивиденти от оперативните си парични потоци.

ДАНЪЦИ ВЪРХУ ДОХОДА

35. Паричните потоци, генерирани от данъци върху дохода, трябва да се отчитат поотделно и да се категоризират като парични потоци от оперативна дейност, освен ако не могат да бъдат конкретно определени като инвестиционна или финансова дейност.

▼B

36. Данъците върху дохода възникват при сделки, пораждащи парични потоци, които се категоризират в отчета за паричните потоци като основна, инвестиционна или финансова дейност. Докато разходите за данъци могат лесно да се определят като отнасящи се до инвестиционната или финансовата дейност, често е непрактично свързаните с тях парични потоци от данъци да се съотнасят към тях, а и те могат да възникнат в отчетен период, различен от този на паричните потоци на основната сделка. Затова платените данъци обикновено се категоризират като парични потоци от оперативна дейност. Когато обаче е практично данъчният паричен поток да се съотнесе към отделна сделка, която създава парични потоци, категоризирани като инвестиционна или финансова дейност, данъчният паричен поток се категоризира според случая като инвестиционна или финансова дейност. Когато данъчните парични потоци са разпределени в повече от една категория дейности, се оповестява общата сума платени данъци.

ИНВЕСТИЦИИ В ДЪЩЕРНИ, АСОЦИИРАНИ И СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

37. Когато се осчетоводява инвестиция в асоциирано или дъщерно предприятие чрез използване на метода на собствения капитал или себестойностния метод, инвеститорът свежда отчитането в своя отчет за паричните потоци само до паричните потоци между себе си и предприятието, в което се извършва инвестицията, например — само до дивиденти и аванси.

38. Предприятие, което отчита своя дял в съвместно контролирано предприятие (вж. МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*), като използва пропорционална консолидация, включва в консолидирания си отчет за паричните потоци своя пропорционален дял от паричните потоци на съвместно контролираното предприятие. Предприятие, което отчита такъв дял, като използва капиталовия метод, включва в отчета си за паричните потоци онези парични потоци, които се отнасят до инвестициите му в съвместно контролираното предприятие, както и разпределенията от дохода и други плащания или постъпления между него и съвместно контролираното предприятие.

▼M11

ПРОМЕНИ В ПРИТЕЖАВАНИТЕ УЧАСТИЯ В ДЪЩЕРНИ ПРЕДПРИЯТИЯ И ДРУГИ СТОПАНСКИ ЕДИНИЦИ

39. Съвкупните парични потоци, произтичащи от придобиването и загубата на контрол над дъщерни предприятия или други стопански единици, се представят поотделно и категоризирани като инвестиционни дейности.

40. Предприятието оповестява съвкупно, по отношение както на придобиването, така и на загубата на контрол над дъщерни предприятия или други стопански единици през отчетния период, всеки от следните елементи:

а) общата сума на полученото или извършено плащане;

б) дела на плащането, състоящ се от парични средства и парични еквиваленти;

в) сумата парични средства и парични еквиваленти в дъщерни предприятия и други стопански единици, над които е изгубен контрол; и

г) сумата на активите и пасивите, с изключение на паричните средства и паричните еквиваленти в дъщерно предприятие или друга стопанска единица, над които е придобит или изгубен контрол, обобщено по всяка главна категория.

▼**M11**

41. Отделното представяне на влиянието върху паричните потоци на придобиването или загубата на контрол над дъщерни предприятия и други стопански единици като статии на отделни редове, заедно с отделното оповестяване на сумите от придобитите или продадени активи и пасиви, спомага да се разграничат тези парични потоци от паричните потоци, произтичащи от други оперативни, инвестиционни и финансови дейности. Влиянието върху паричните потоци от загубата на контрол не се приспада от влиянието от придобиването на контрол.

42. Съвкупната сума на паричните средства, платени или получени като възнаграждение за придобиване или загуба на контрол над дъщерни предприятия или други стопански единици се отчита в отчета за паричните потоци нето от паричните средства и парични еквиваленти, придобити или платени като част от такива сделки, събития или промени в обстоятелствата.

42А. Парични потоци, възникващи от промени в притежаваните участия в дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол, се класифицират като парични потоци от финансови дейности.

42Б. Промени в притежаваните участия в дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол, от рода на последващо закупуване или продажба от страна на компанията-майка на капиталови инструменти на дъщерното предприятие, се отчитат като сделки със собствен капитал (вж. МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.)). Съответно явяващите се в резултат парични потоци се класифицират по същия начин, като други сделки със собствениците, описани в параграф 17.

▼**B**

БЕЗНАЛИЧНИ СДЕЛКИ

43. Инвестиционните и финансовите операции, при които не се изисква използване на парични средства или парични еквиваленти, трябва да се изключат от отчета за паричните потоци. Такива операции трябва да бъдат отразени на друго място във финансовите отчети по начин, който дава цялата съответна информация за тези инвестиционни и финансови дейности.

44. Много инвестиционни и финансови дейности не оказват пряко влияние върху текущите парични потоци, въпреки че засягат структурата на капитала и активите на предприятието. Изключването на безналичните операции от отчета за паричните потоци е в съответствие с целта на отчета за паричните потоци, тъй като тези статии не отразяват паричните потоци през текущия период. По-долу са дадени примери за безналични операции:

а) придобиване на активи или чрез пряко поемане на съответните свързани с тях пасиви, или чрез финансов лизинг;

б) придобиване на предприятия чрез емитиране на дялов капитал; и

в) преобразуване на дълг в собственост.

КОМПОНЕНТИ НА ПАРИЧНИТЕ СРЕДСТВА И ПАРИЧНИТЕ ЕКВИВАЛЕНТИ

45. Предприятието трябва да оповестява компонентите на паричните средства и паричните еквиваленти, както и да представя равнението на тези суми в своя отчет за паричните потоци с равностойни статии, посочени в ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄.

▼B

46. С оглед на разнообразието в практиката на управлението на паричните средства и схемите на банково обслужване в различните части на света и за да се спазят изискванията на МСС 1 *Представяне на финансови отчети*, предприятието оповестява възприетата от него политика при определянето на състава на паричните средства и паричните еквиваленти.

47. Влиянието на всяка промяна в политиката за определяне на компонентите на паричните средства и паричните еквиваленти, например промяна в категоризацията на финансовите инструменти, които преди това не са били считани за част от инвестиционния портфейл на предприятието, се отчита съгласно изискванията на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки.*

ДРУГИ ОПОВЕСТЯВАНИЯ

48. Предприятието трябва да оповестява заедно с коментар, даван от ръководството, размера на значителните наличности на парични средства и парични еквиваленти, държани от предприятието, които не са на разположение за ползване от групата.

49. Има редица обстоятелства, при които паричните средства и паричните еквиваленти, държани от предприятието, не са на разположение за ползване от страна на групата. Като пример могат да се посочат наличностите на парични средства и парични еквиваленти, които държи дъщерно дружество, което работи в страна, в която се прилагат валутен контрол или други правни ограничения, когато наличностите не са на разположение за общо ползване от предприятието майка или от други дъщерни предприятия.

50. Допълнителната информация може да се окаже необходима на ползвателя, за да разбере финансовото състояние и ликвидността на предприятието. Оповестяването на тази информация, заедно с коментар от страна на ръководството, е желателно и може да съдържа следното:

а) сумата на неусвоените отпуснати кредити, които могат да бъдат на разположение за бъдещи оперативни дейности и за уреждане на капиталови ангажименти, като се посочват евентуалните ограничения върху ползването на тези кредити;

б) съвкупните суми на паричните потоци съответно от оперативна, инвестиционна и финансова дейност, свързани с дялово участие в съвместни предприятия, отчитани чрез използването на пропорционална консолидация;

в) съвкупната сума на паричните потоци, които представляват увеличения на оперативния капацитет отделно от тези парични потоци, които са необходими за поддържането на оперативния капацитет; и

г) сумата на паричните потоци, произтичащи от оперативната, инвестиционната и финансовата дейност от всеки отчитан сегмент (вж. МСФО 8 *Оперативни сегменти*).

51. Отделното оповестяване на паричните потоци, които представляват увеличения на оперативния капацитет, и паричните потоци, необходими за поддържането на оперативния капацитет, е от полза за ползвателя и му помага да определи дали предприятието инвестира достатъчно в поддържането на своя оперативен капацитет. Предприятие, което не инвестира достатъчно в поддържането на своя оперативен капацитет, може да ощетява бъдещата си рентабилност за сметка на текущата ликвидност и разпределяните между собствениците суми.

▼**B**

52. Отчитането на паричните потоци по сегменти дава възможност на ползвателите да разберат по-добре отношението между паричните потоци от стопанската дейност като цяло и между съставните ѝ части, както и наличието и динамиката на паричните потоци по сегменти.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

53. Настоящият стандарт влиза в сила по отношение на финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 1 януари 1994 г.

▼**M11**

54. МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграфи 39—42 и добавя параграфи 42А и 42Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период. Измененията се прилагат с обратна сила.

▼**M8**

55. Параграф 14 е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага това изменение за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага параграф 68А от МСС 16.

▼**M22**

56. Параграф 16 беше изменен от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 8

Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да се предвидят критериите за подбор и промяна на счетоводната политика, както и счетоводното третиране и оповестяване на промените в счетоводната политика, счетоводните приблизителни оценки и коригирането на грешки. Настоящият стандарт има за цел да подобри значението и надеждността на финансовите отчети на предприятието, както и съпоставимостта на тези финансови отчети във времето и спрямо финансовите отчети на други предприятия.

2. Изискванията за оповестяване на счетоводната политика, освен тези, отнасящи се до промените в счетоводна политика, са разгледани в МСС 1 *Представяне на финансови отчети*.

ОБХВАТ

3. Настоящият стандарт се прилага при подбора и прилагането на счетоводните политики и отразяването на промените в счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и коригирането на грешки от предходен период.

4. Данъчните ефекти от корекциите на грешки от предходен период и корекциите с обратна сила за отразяване на промени в счетоводната политика се признават и оповестяват в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

5. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Счетоводна политика — конкретни принципи, изходни положения, конвенции, правила и практики, прилагани от предприятието при изготвянето и представянето на финансовите отчети.

Промяна в счетоводна приблизителна оценка — корекция на балансовата стойност на даден актив или пасив или сумата на периодичното потребление на даден актив, получена след оценка на сегашното състояние и очакваните бъдещи изгоди и задължения, свързани с активите и пасивите. Промени в счетоводните приблизителни оценки настъпват в резултат на нова информация или ново развитие и в тази връзка не се третират като корекции на грешки.

Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО) — ►**M5** МСФО ◄, приети от Съвета по Международни счетоводни стандарти (СМСС). Те обхващат:

а) Международните стандарти за финансово отчитане;

б) Международните счетоводни стандарти;

в) разясненията, дадени от Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане (КРМСФО) или бившия Постоянен комитет за разяснения (ПКР).

▼B

Същественост — пропуските и неточното представяне на позиции са съществени, ако те биха могли поотделно или заедно да повлияят на икономическите решения на ползвателите, ►M5 направени ◄ въз основа на финансовите отчети. Съществеността зависи от размера и естеството на пропуските или неточното представяне, преценявани спрямо съществуващите обстоятелства. Размерът или естеството на дадена позиция или комбинацията от двете могат да бъдат определящият фактор.

Грешки от минал период — пропуски или неточно представяне на финансовите отчети на предприятието за един или повече минали периоди, произтичащи от неизползване или неправилно използване на надеждна информация, която:

а) е била налична към момента, в който финансовите отчети за тези периоди са били утвърдени за публикуване; и

б) е могла, при полагането на разумни усилия, да бъде получена и взета предвид при изготвянето и представянето на тези финансови отчети.

Тези грешки включват ефектите от математически грешки, грешки при прилагане на счетоводната политика, недоглеждане или неточно представяне на факти и измамите.

Прилагане с обратна сила — прилагане на нова счетоводна политика по отношение на операции и други събития и условия така, сякаш винаги се е прилагала новоприетата счетоводна политика.

Преизчисляване с обратна сила — коригиране на признаването, оценяването и оповестяването на сумите на елементи от финансовите отчети така, сякаш не са възниквали грешки за предходен период.

Практическа неприложимост — дадено изискване е практически неприложимо, когато предприятието не може да го приложи, след като е направило всички разумни усилия за това. За конкретен минал период прилагането на промяна в счетоводната политика с обратна сила или преизчисляването със задната дата, за да се коригира грешка, се счита за практически неприложимо, когато:

а) не могат да се установят ефектите от прилагането или преизчисляването с обратна сила;

б) прилагането или преизчисляването с обратна сила изисква изготвяне на предположения какви биха били намеренията на ръководството в този период; или

в) прилагането или преизчисляването с обратна сила изисква съществени преоценки на сумите и за целите на тези оценки не е възможно от общата информация да се извлекат обективни данни, които:

i) да докажат съществуването на обстоятелства към датата(ите), спрямо която(ито) тези суми следва да бъдат признати, оценени и оповестени; или

ii) е трябвало да бъдат налице към момента, в който финансовите отчети за този минал период са били утвърдени

за публикуване.

Прилагане в бъдеще на промяна в счетоводната политика и признаване на ефекта от промяната в счетоводната политика съответно означава:

а) прилагане на новата счетоводна политика по отношение на операциите и другите събития и условия, които са настъпили след датата на промяна в политиката; и

▼B

б) признаване на ефекта от промяната в счетоводната приблизителна оценка в текущия и бъдещите периоди, засегнати от тази промяна.

6. За да се направи преценка дали даден пропуск или неточно представяне би могло да повлияе на стопанските решения на ползвателите и да се окаже съществено, е необходимо да се анализират характеристиките на тези ползватели. Параграф 25 от *Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* посочва, че „от ползвателите се очаква да имат разумни познания за бизнеса, икономическите дейности и счетоводството и желание да положат разумни усилия да проучат тази информация“. Следователно при изготвянето на тази преценка следва да се положат разумни усилия за определяне на начина, по който ще бъдат повлияни ползвателите, отговарящи на тези изисквания, при взимането на стопански решения.

СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА

Подбор и прилагане на счетоводна политика

▼M8

7. Когато даден МСФО се прилага конкретно за дадена сделка, друго събитие или условие, счетоводната политика, прилагана към тази статия, се определя чрез прилагане на този МСФО.

▼B

8. МСФО излага счетоводни политики, изготвени от Съвета по МСС, в резултат на които финансовите отчети съдържат точна и надеждна информация за операциите и другите събития и условия, за които се отнасят. Тези политики не се прилагат, когато ефектът от тяхното прилагане е несъществен. Въпреки това не е уместно да се допускат или да не се коригират несъществени разминавания с МСФО, за да се постигне определено представяне на финансовото състояние, резултатите или паричните потоци на дадено предприятие.

▼M8

9. МСФО се придружават от насоки, които подпомагат предприятията при прилагане на изискванията на стандартите. Всяка една насока посочва дали представлява неразделна част от МСФО. Насока, която представлява неразделна част от МСФО, е задължителна. Насока, която не представлява неразделна част от МСФО, не съдържа задължителни изисквания към финансовите отчети.

▼B

10. При липса на ►M5 МФСО ◄, които да са конкретно приложими към дадена операция, друго събитие или условие, ръководството използва собствените си преценки за разработване и прилагане на счетоводна политика, с цел финансовите отчети да дават информация, която е:

а) необходима на ползвателите за вземане на стопански решения;

б) надеждна, което означава, че:

i) представя достоверно финансовото състояние, резултатите и паричните потоци на предприятието;

ii) отразява стопанската същност на операциите, другите събития и условия, а не само тяхната правна форма;

iii) е неутрална, т.е. безпристрастна;

iv) е предпазлива; и

v) е пълна във всички съществени аспекти.

▼M8

11. За целите на преценката, описана в параграф 10, ръководният екип се позовава и оценява приложимостта на следните източници, посочени в низходящ ред:

а) изискванията на МСФО, занимаващи се с подобни или свързани въпроси; и

б) дефинициите, критериите за признаване и концепциите за оценка на активи, пасиви, приходи и разходи, изложени в *Общите положения*.

▼B

12. За целите на преценката, посочена в параграф 10, ръководството може също да вземе предвид последните решения на други органи, определящи стандартите, които използват сходна концептуална рамка за разработване на счетоводните стандарти, друга счетоводна литература и приетите секторни практики в степента, до която те не са в противоречие с източниците, посочени в параграф 11.

Последователност на счетоводните политики

13. Предприятието избира и прилага своята счетоводна политика последователно за сходни операции и други събития и условия, освен ако даден ►M5 МФСО ◄ конкретно не изисква или разрешава класификация на статиите, спрямо които би било уместно прилагането на други различни политики. Когато даден ►M5 МФСО ◄ изисква или разрешава подобна класификация, спрямо всяка категория трябва да бъде избрана и прилагана последователно подходяща политика.

Промени в счетоводната политика

14. Предприятието променя дадена счетоводна политика само когато подобна промяна:

а) се изисква от конкретен ►M5 МФСО ◄; или

б) води до представяне във финансовите отчети на надеждна и по-уместна информация за ефекта от операциите и другите събития или условия върху финансовото състояние, резултатите или паричните потоци на предприятието.

15. Трябва да се осигури възможност на ползвателите да сравняват финансовите отчети на предприятието за различните периоди от време, за да могат да установят тенденциите на развитие на неговото финансово състояние, резултати и парични потоци. Ето защо за всеки период се прилага една и съща счетоводна политика, освен ако няма промяна в счетоводната политика, която отговаря на изискванията, посочени в параграф 14.

16. Следните случаи не се считат за промяна в счетоводната политика:

а) прилагане на счетоводна политика за операции и други събития или условия, които се различават по същество от предишните; и

б) прилагане на нова счетоводна политика за операции и други събития или условия, които не са се случвали преди или са били незначителни.

17. Първоначалното приемане на дадена политика за отчитане на активи по преоценени стойности в съответствие с МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* или МСС 38 *Нематериални активи* е промяна в счетоводната политика, но тя се третира като преоценка в съответствие с МСС 16 или МСС 38, а не в съответствие с настоящия стандарт.

▼B

18. Параграфи 19—31 не се прилагат по отношение на промяната в счетоводната политика, описана в параграф 17.

Прилагане на промени в счетоводната политика

19. В съответствие с параграф 23:

а) предприятието отчита промяна в счетоводната политика, произтичаща от първоначалното прилагане на даден ►M5 МФСО ◄ в съответствие с конкретните преходни разпоредби, ако има такива, в този ►M5 МФСО ◄; и

б) когато предприятието променя своята счетоводна политика при първоначалното прилагане на ►M5 МФСО ◄, което не включва конкретни преходни разпоредби, приложими по отношение на тази промяна, или прави промени в счетоводната политика доброволно, то отразява тази промяна с обратна сила.

20. За целите на настоящия стандарт ранното прилагане на ►M5 МФСО ◄ не се третира като доброволна промяна в счетоводната политика.

21. При липсата на ►M5 МФСО ◄, които да са конкретно приложими към дадена операция или друго събитие или условие, ръководството може също, в съответствие с параграф 12, да приложи счетоводна политика, съобразена с последните становища на други органи, определящи стандартите, които използват сходна концептуална рамка за разработване на счетоводните стандарти. В случай че подобно становище бъде изменено и в резултат от това предприятието реши да промени дадена счетоводна политика, тази промяна се признава и оповестява като доброволна промяна в счетоводната политика.

Прилагане на промените в счетоводната политика с обратна сила

22. В съответствие с параграф 23 когато промяната в счетоводната политика се прилага с обратна сила съгласно изискванията на параграф 19, буква а) или б), предприятието коригира началното салдо на всеки засегнат елемент от капитала за предходния представен период, както и другите сравнителни суми, оповестени през предходния представен период, така, сякаш винаги се е прилагала новоприетата счетоводна политика.

Ограничения върху прилагането с обратна сила

23. Когато разпоредбите на параграф 19, буква а) или б) изискват прилагане с обратна сила, промяната в счетоводната политика се прилага с обратна сила до степента, до която е практически неприложимо да се определят конкретните ефекти за периода или кумулативният ефект от промяната.

24. Когато е практически неприложимо да се определят конкретните ефекти за периода или кумулативният ефект от промяната на счетоводната политика върху сравнителната информация за един или повече представени предходни периоди, предприятието прилага новата счетоводна политика по отношение на балансовата стойност на активите и пасивите към началото на най-ранния период, за който е осъществимо прилагането с обратна сила, като това може да бъде текущият период. Предприятието прави съответните корекции в началното салдо на всеки засегнат елемент от капитала за този период.

25. Когато в началото на текущия период е практически неприложимо да се определи кумулативният ефект от прилагането на нова счетоводна политика по отношение на всички предходни периоди, предприятието коригира сравнителната информация, за да приложи в бъдеще новата счетоводна политика от най-ранния период, за който това е осъществимо.

▼B

26. Когато дадено предприятие прилага нова счетоводна политика с обратна сила, тази политика се прилага по отношение на сравнителната информация за толкова предходни периоди, за колкото е практически осъществимо. Прилагането с обратна сила спрямо предходен период е практически неприложимо, освен ако е практически осъществимо да се определи кумулативният ефект върху сумите, посочени както в началния, така и в крайния ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ за този период. Началното салдо на всеки засегнат елемент от капитала за най-ранния предшестващ период, който е представен във финансовите отчети, се коригира със сумата на произтичащата корекция, отнасяща се за периодите преди тези, представени във финансовите отчети. Обикновено се коригира неразпределената печалба. Въпреки това може да се коригира друг компонент от капитала (например за да се постигне съответствие с даден ►M5 МФСО ◄). Всяка друга информация, представена в предходни периоди, като исторически обзори на финансови данни, също се коригира толкова назад, колкото е практически осъществимо.

27. Когато за едно предприятие е практически неприложимо да приложи нова счетоводна политика с обратна сила, тъй като не може да определи кумулативния ефект от прилагането на счетоводната политика спрямо всички предходни периоди, в съответствие с параграф 25 предприятието прилага новата счетоводна политика в бъдеще от възможно най-ранния период. По този начин предприятието игнорира онази част от кумулативната корекция на активи, пасиви и капитал, възникнала преди тази дата. Разрешено е да се прави промяна в счетоводната политика, дори да е практически неприложимо тази политика да се приложи в бъдеще за всеки един предходен период. Параграфи 50—53 предоставят насоки кога е практически неприложимо да се прилага новоприета счетоводна политика към един или повече предходни периоди.

Оповестяване

28. Когато първоначалното прилагане на ►M5 МФСО ◄ има ефект върху текущия или предходен период или би имало такъв ефект, въпреки че е практически неприложимо да се определи сумата на корекцията, или би могло да има ефект върху бъдещи периоди, предприятието оповестява:

а) наименованието на стандарта или разяснението;

б) ако е уместно, че промяната в счетоводната политика е направена в съответствие с неговите преходни разпоредби;

в) естеството на промяната в счетоводната политика;

г) ако е уместно, описание на преходните разпоредби;

д) ако е уместно, преходните разпоредби, които биха имали ефект върху бъдещи периоди;

е) за текущия и всеки представен предходен период, доколкото е практически приложимо, сумата на корекцията:

i) за всяка засегната статия от финансовите отчети; и

ii) в случай че спрямо предприятието се прилага МСС 33 *Доход на акция*, за основния доход на акция и дохода на акция с намалена стойност;

ж) доколкото е практически приложимо, размерът на корекцията за периоди, предхождащи представените периоди; и

з) в случай че прилагането с обратна сила съгласно изискванията на параграф 19, буква а) или б) е практически неприложимо за определен предходен период или за периоди, предхождащи представените периоди, следва да се оповестят обстоятелствата, които са довели до съществуването на това условие, и да се опишат начинът и датата, от която се прилага тази политика.

▼B

Не е нужно тези оповестявания да се включват във финансовите отчети за последващи периоди.

29. Когато доброволната промяна на счетоводната политика има ефект върху текущия или предходен период или би имала такъв ефект, въпреки че е практически неприложимо да се определи размерът на корекцията, или би могла да има ефект върху бъдещи периоди, предприятието оповестява:

а) естеството на промяната в счетоводната политика;

б) причините, поради които прилагането на новоприетата счетоводна политика ще доведе до предоставянето на надеждна и по-уместна информация;

в) за текущия и всеки представен предходен период, доколкото е практически приложимо, сумата на корекцията:

i) за всяка засегната статия от финансовите отчети; и

ii) в случай че спрямо предприятието се прилага МСС 33, за основния доход на акция и дохода на акция с намалена стойност;

г) доколкото е практически приложимо, сумата на корекцията за периодите, предхождащи представените периоди; и

д) в случай че прилагането с обратна сила е практически неприложимо за определен предходен период или за периодите, предхождащи представените периоди, следва да се оповестят обстоятелствата, които са довели до съществуването на това условие и да се опише как и от кога се прилага промяната в счетоводната политика.

Не е необходимо тези оповестявания да се повтарят във финансовите отчети за последващи периоди.

30. Когато едно предприятие не е приложило нов ►**M5** МФСО ◄, който(ето) е публикуван(о), но все още не е влязъл(ло) в сила, предприятието трябва да оповести:

а) този факт; и

б) всяка известна или разумно определима информация, необходима за оценяване на възможния ефект от прилагането на новоприетия ►**M5** МФСО ◄ върху финансовите отчети на предприятието в периода на първоначално прилагане.

31. В съответствие с параграф 30 предприятието решава дали да оповести:

а) наименованието на новия ►**M5** МФСО ◄;

б) естеството на предстоящата(ите) промяна(ени) в счетоводната политика;

в) датата, до която стандартът или разяснението следва да се приложи;

г) датата, към която предприятието планира да приложи стандарта или разяснението;

д) едно от следните:

i) разискването за влиянието от първоначалното прилагане на стандарта или разяснението върху финансовите отчети на предприятието; или

ii) в случай че това влияние не е известено или разумно оценимо — изявление в тази връзка.

▼B

ПРОМЕНИ В СЧЕТОВОДНИТЕ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ

32. В резултат на несигурността, присъща на деловата дейност, много статии от финансовите отчети не подлежат на прецизна оценка, а само на приблизителна оценка. Приблизителното оценяване е свързано с преценки въз основа на последната налична надеждна информация. Приблизителни оценки могат да се изискват например за:

а) лошите вземания;

б) негодност на материалните запаси;

в) справедливата стойност на финансовите активи и пасиви;

г) полезния живот или очаквания модел на потребление на бъдещите икономически изгоди от амортизируемите активи; и

д) задълженията по гаранции.

33. Използването на разумни приблизителни оценки представлява основен елемент в изготвянето на финансовите отчети и не намалява тяхната достоверност.

34. Дадена приблизителна оценка подлежи на преразглеждане, ако настъпят промени в обстоятелствата, на които се основава, или в резултат от получена нова информация или допълнително натрупан опит. По своята същност преразглеждането на приблизителната оценка не се свързва с предходни периоди и не представлява корекция на грешка.

35. Всяка промяна в прилаганата база за оценяване се третира като промяна в счетоводната политика, а не в счетоводната приблизителна оценка. Когато е трудно да се направи разграничение между промяна в счетоводната политика и промяна в счетоводната приблизителна оценка, промяната се приема като промяна на счетоводната приблизителна оценка.

36. Ефектът от промяната в счетоводната приблизителна оценка, различна от промяната, която се разглежда в параграф 37, трябва да се признава в бъдеще чрез включването му в печалбата и загубата за:

а) периода на промяната, ако промяната засяга само този период; или

б) периода на промяната и бъдещи периоди, ако промяната засяга и двата вида.

37. Дотолкова, доколкото промяната в счетоводната приблизителна оценка поражда промени в активите и пасивите или се отнася до елемент от капитала, тя се признава чрез коригиране на балансовата стойност на свързания актив, пасив или компонент от капитала в периода на промяната.

38. Признаването в бъдеще на ефекта от промяната в счетоводната приблизителна оценка означава, че промяната се прилага спрямо операциите и другите събития и условия, считано от датата на промяна в приблизителната оценка. Дадена промяна на счетоводната приблизителна оценка може да окаже влияние само върху печалбата и загубата за текущия период или върху текущия период и бъдещи такива. Например приблизителната оценка на сумата на лошите вземания засяга само текущия период, поради което се признава в текущия период. Промяната в приблизителната оценка на полезния живот или на очаквания модел на потребление на икономическите ползи от един амортизируем актив засяга разходите за амортизация както за текущия период, така и за всеки период през останалия срок на полезен живот. И в двата случая ефектът от промяната, свързана с текущия период, се признава като приход или разход за текущия период. Ефектът върху бъдещи периоди, ако има такъв, се признава като приход или разход за бъдещите периоди.

▼B

Оповестяване

39. Предприятието оповестява естеството и сумата на промяната в счетоводната приблизителна оценка, която оказва влияние върху текущия период или се очаква да окаже влияние в бъдещи периоди с изключение на случаите, когато е практически неприложимо да се оцени този ефект за бъдещи периоди.

40. В случай че ефектът от промяната за бъдещи периоди не е оповестен, тъй като е практически неприложимо да се оцени, предприятието е длъжно да оповести този факт.

ГРЕШКИ

41. Грешки могат да възникнат във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на елементи от финансовите отчети. Финансовите отчети не съответстват на МСФО, ако съдържат съществени грешки или несъществени грешки, преднамерено направени с цел постигане на определено представяне на финансовото състояние, резултатите и паричните потоци на предприятието. Евентуални грешки за текущия период, открити в същия, се коригират преди финансовите отчети да бъдат одобрени за публикуване. Въпреки това понякога се откриват съществени грешки в последващ период и тези грешки от предходни периоди се коригират в сравнителната информация, представена във финансовите отчети за този последващ период (вж. параграфи 42—47).

42. В съответствие с параграф 43 предприятието коригира с обратна сила съществените грешки от предходни периоди в първия комплект финансови отчети, утвърдени за издаване, след като са открити грешките, чрез:

а) преизчисляване на сравнителните суми за представения(те) предходен(ни) период(и), в който(ито) е възникнала грешка; или

б) в случай че грешката е възникнала преди най-ранно представения предходен период, преизчисляване на началното салдо на активите, пасивите и капитала за най-ранно представения период.

Ограничения при преизчисляването с обратна сила

43. Грешка от предходен период се коригира посредством преизчисляване с обратна сила, освен ако е практически неприложимо да се определи някой от специфичните ефекти за периода или кумулативният ефект от тази грешка.

44. Когато е практически неприложимо да се определят специфичните за периода ефекти от дадена грешка върху сравнителната информация за един или повече от представените предходни периоди, предприятието преизчислява началното салдо на активите, пасивите и капитала за най-ранния период, за който е практически приложимо да се направи преизчисление с обратна сила (като това може да бъде текущият период).

45. Когато в началото на текущия период е практически неприложимо да се определи кумулативният ефект от дадена грешка върху всички предходни периоди, предприятието трябва да преизчисли сравнителната информация, с цел да коригира грешката от възможно най-ранен бъдещ период.

▼B

46. Корекцията на грешка от предходен период се изключва от печалбата и загубата за периода, в който е открита грешката. Всяка представена информация за предишни периоди, включително исторически обзори на финансови данни, се преизчислява толкова назад, колкото е практически приложимо.

47. Когато е практически неприложимо да се определи размерът на дадена грешка (напр. грешка в прилагането на счетоводната политика) за всички предходни периоди, в съответствие с параграф 45 предприятието преизчислява сравнителната информация за бъдещето от възможно най-ранния бъдещ период. По този начин предприятието игнорира частта от кумулативното преизчисляване на активите, пасивите и капитала преди тази дата. Параграфи 50—53 предоставят насоки кога е практически неприложимо да се коригира грешка, възникнала в един или повече предходни периоди.

48. Корекциите на грешки се разграничават от промените в счетоводните приблизителни оценки. По своята същност счетоводните приблизителни оценки имат приблизителен характер и подлежат на преразглеждане след получаване на допълнителна информация. Например печалбата или загубата, призната в резултат на условност, не е корекция на грешка.

Оповестяване на грешки за предходни периоди

49. В изпълнение на параграф 42 предприятието оповестява:

а) естеството на грешката от предходен период;

б) за всеки представен предходен период, доколкото е практически приложимо, сумата на корекцията:

i) за всяка засегната статия от финансовите отчети; и

ii) в случай че спрямо предприятието се прилага МСС 33, за основния доход на акция и дохода на акция с намалена стойност;

г) сумата на корекцията в началото на най-ранния представен предходен период; и

д) в случай че преизчисляването с обратна сила е практически неприложимо за определен предходен период, следва да се оповестят обстоятелствата, които са довели до съществуването на това условие, и да се опишат начинът и датата, на която грешката е била коригирана.

Не е нужно тези оповестявания да се повтарят във финансовите отчети за последващи периоди.

ПРАКТИЧЕСКА НЕПРИЛОЖИМОСТ НА ОТРАЗЯВАНЕТО НА ПРОМЕНИТЕ В СЧЕТОВОДНАТА ПОЛИТИКА И ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕТО С ОБРАТНА СИЛА

50. Понякога е практически неприложимо да се коригира сравнителна информация за един или повече предходни периоди с цел съпоставянето ѝ с информацията за текущия период. Възможно е например информацията от предходен(ни) период(и) да е събирана по начин, който да не позволява прилагане на новоприетата счетоводна политика с обратна сила (включително за целите на параграфи 51—53, прилагане за предходни периоди с бъдеща дата) или преизчисляване с обратна сила с цел коригиране на грешка от предходен период, и може да се окаже практически неприложимо да се възпроизведе тази информация.

▼B

51. Често е необходимо да се правят приблизителни оценки при прилагане на дадена счетоводна политика по отношение на компонентите на финансовите отчети, признати или оповестени във връзка с операциите и другите събития или условия. Процесът на приблизително оценяване по своята същност е субективен и приблизителните оценки може да бъдат изготвени след ►M5 края на отчетния период ◄. Изготвянето на приблизителна оценка е по-трудно, когато счетоводната политика се прилага с обратна сила или се прави преизчисление с обратна сила с цел коригиране на грешка от предходен период поради по-дългия период от време, който може да е изминал след възникване на засегнатата операция, друго събитие или условие. Въпреки това целта на приблизителните оценки, свързани с предходни периоди, е същата като тази на оценките, отнасящи се за текущия период, а именно да се отразят обстоятелствата, които са съществували при възникване на дадена операция, друго събитие или условие.

52. Следователно прилагането на новоприета счетоводна политика с обратна сила или коригирането на грешка от предходен период налага да се прави разграничение между информацията, която:

а) предоставя доказателство за съществуващите обстоятелства към датата(ите) на възникване на дадена операция, друго събитие или условие, и

б) е трябвало да е налице при утвърждаването за издаване на финансовите отчети за предходния период

от друг вид информация. За определени видове приблизителни оценки (например приблизителна оценка на справедливата стойност, която не се основава на фактическа цена или информация) е практически неприложимо да се разграничи тази информация. Когато прилагането или преизчисляването с обратна сила налага изготвянето на значителни приблизителни оценки, за които е невъзможно да се разграничат двата вида информация, е практически неприложимо да се приложи новоприета счетоводна политика или да се коригира грешка за предходен период с обратна сила.

53. При прилагането на новоприета счетоводна политика за предходен период или коригиране на суми към предходен период не трябва да се използва последваща оценка за това, какви е трябвало да бъдат намеренията на ръководството през предходния период или за изчисляване на признатите, оценени или оповестени суми в предходния период. Например когато предприятието коригира грешка от предходен период във връзка с оценяването на финансови активи, които преди са били класифицирани като инвестиции до падеж в съответствие с МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*, то не променя методиката на оценка за този период, в случай че ръководството на по-късен етап е решило да не държи тези инвестиции до падеж. Освен това когато предприятието коригира грешка от предходен период във връзка с изчисляването на задължения по натрупани болнични на своите служители в съответствие с МСС 19 *Доходи на наети лица*, то не взима предвид информацията за необичайно тежка грипна епидемия, получена в последващ период, след като финансовите отчети са били утвърдени за издаване. Фактът, че често се налага да се изготвят значителни приблизителни оценки с цел коригиране на представена за предходни периоди сравнителна информация не означава, че не могат да бъдат направени надеждни поправки или корекции на тази информация.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

54. Настоящият стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Когато предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.

▼B

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

55. Настоящият стандарт заменя МСС 8 *Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика*, както е преработен през 1993 г.

56. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:

а) ПКР-2 *Последователност — Капитализация на разходите по заеми*; и

б) ПКР-18 *Последователност — алтернативни методи*

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 10

▼M5

Събития след края на отчетния период

▼B

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да определи:

а) кога едно предприятие трябва да коригира финансовите си отчети заради събития ►M5 след края на отчетния период ◄; и

б) оповестяванията, които предприятието трябва да направи относно датата, когато финансовите отчети са утвърдени за издаване, и относно събитията ►M5 след края на отчетния период ◄.

Стандартът също изисква предприятието да не изготвя финансовите си отчети на основата на принципа за действащо предприятие, ако събитията ►M5 след края на отчетния период ◄ показват, че принципът за действащо предприятие не е подходящ за прилагане.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт се прилага за отчитане и оповестяване на събития ►M5 след края на отчетния период ◄.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

3. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Събития ►M5 *след края на отчетния период* ◄ — събития, както благоприятни, така и неблагоприятни, които възникват между ►M5 края на отчетния период ◄ и датата, на която финансовите отчети са утвърдени за издаване. Могат да бъдат разграничени два вида събития:

а) тези, които доказват условия, съществували към ►M5 края на отчетния период ◄ *(коригиращи събития* ►M5 *след края на отчетния период* ◄*);* и

б) тези, които са показателни за условия, възникнали ►M5 след края на отчетния период ◄ *(некоригиращи събития* ►M5 *след края на отчетния период* ◄*).*

4. Процесът по утвърждаване на финансовите отчети за издаване варира в зависимост от структурата на управление, законовите изисквания и процедурите по изготвянето и приключването на финансовите отчети.

▼B

5. В някои случаи от предприятието се изисква да предаде на акционерите финансовите отчети на предприятието за одобрение, след като финансовите отчети вече са издадени. В такива случаи финансовите отчети се считат за утвърдени за издаване на датата на издаване, а не на датата, на която акционерите ги одобряват.

Пример

Ръководството на предприятието изготвя проекта за финансово отчитане за годината към 31 декември 20X1 г. на 28 февруари 20X2 г. На 18 март 20X2 г. съветът на директорите разглежда финансовите отчети и официално ги утвърждава за издаване. Предприятието обявява своята печалба и друга финансова информация на 19 март 20X2 г. Финансовите отчети са предоставени на разположение на акционерите и други лица на 1 април 20X2 г. Акционерите одобряват финансовите отчети на 15 май 20X2 г. и одобрените финансови отчети след това са представени пред регулаторния орган на 17 май 20X2 г.

Финансовите отчети се считат за утвърдени за издаване на 18 март 20X2 г. (датата на утвърждаването за издаване от съвета на директорите).

6. В някои случаи от ръководството на предприятието се иска да представи финансовите отчети пред надзорния съвет (съставен единствено от лица, които не участват в изпълнителното ръководство) за одобрение. В такива случаи финансовите отчети са утвърдени за издаване, когато ръководството ги утвърди за издаване пред надзорния съвет.

Пример

На 18 март 20X2 г. ръководството на едно предприятие утвърждава финансовите отчети за издаване пред надзорния съвет. Надзорният съвет е съставен единствено от лица, които не участват в изпълнителното ръководство, и може да включва представители на наетия персонал и други външни интереси. Надзорният съвет одобрява финансовите отчети на 26 март 20X2 г. Финансовите отчети са предоставени на разположение на акционерите и другите лица на 1 април 20X2 г. Акционерите одобряват финансовите отчети на 15 май 20X2 г. и финансовите отчети след това са представени пред регулаторния орган на 17 май 20X2 г.

Финансовите отчети се считат за утвърдени за издаване на 18 май 20X2 г. (датата на утвърждаване им за издаване от ръководството пред надзорния съвет).

7. Събития ►M5 след края на отчетния период ◄ включват всички събития до датата, когато финансовите отчети са утвърдени за издаване, дори ако тези събития възникват след публикуването на обявената печалба и друга финансова информация.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Коригиращи събития ►M5 след края на отчетния период ◄

8. Предприятието коригира сумите, признати във финансовите отчети, за да отрази коригиращите събития ►M5 след края на отчетния период ◄.

▼B

9. Следните събития са примери за коригиращи събития ►M5 след края на отчетния период ◄, които изискват предприятието да коригира сумите, признати във финансовите отчети, или да признае статии, които не са били признати преди:

а) решение ►M5 след края на отчетния период ◄ на съдебно дело, което потвърждава, че предприятието вече е имало съществуващо задължение към ►M5 края на отчетния период ◄. Предприятието коригира вече признатата провизия, свързана с това съдебно дело, в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи,* или признава нова провизия. Предприятието не оповестява условен пасив, защото уреждането предоставя допълнително доказателство, че това се разглежда в съответствие с параграф 16 от МСС 37;

б) получаване на информация ►M5 след края на отчетния период ◄, показваща, че даден актив е бил обезценен към ►M5 края на отчетния период ◄ или че сумата на предварително признатата загуба от обезценка на този актив трябва да бъде коригирана, например:

i) несъстоятелност на клиент, възникнала ►M5 след края на отчетния период ◄, обикновено потвърждава, че към ►M5 края на отчетния период ◄ вече е съществувала загуба по сметката за търговските вземания и че предприятието трябва да коригира балансовата сума на сметката за търговските вземания; и

ii) продажбата на материални запаси ►M5 след края на отчетния период ◄ може да предостави доказателство относно тяхната нетна реализируема стойност към ►M5 края на отчетния период ◄;

в) установяване ►M5 след края на отчетния период ◄ на себестойността на активи, закупени преди ►M5 края на отчетния период ◄, или постъпленията от активи, продадени преди ►M5 края на отчетния период ◄;

г) установяване ►M5 след края на отчетния период ◄ на сумата за разпределяне от печалбата или изплащането на бонуси, ако предприятието е имало съществуващо правно или конструктивно задължение към ►M5 края на отчетния период ◄ да направи такива плащания в резултат на събития преди тази дата (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица*); и

д) разкриване на измама или грешки, които показват, че финансовите отчети са неверни.

Некоригиращи събития ►M5 след края на отчетния период ◄

10. Предприятието не трябва да коригира сумите, признати във финансовите отчети, за да отрази некоригиращите събития ►M5 след края на отчетния период ◄.

11. Пример за некоригиращо събитие ►M5 след края на отчетния период ◄ е намаляването на пазарната стойност на инвестициите между ►M5 края на отчетния период ◄ и датата, когато финансовите отчети са утвърдени за издаване. Намаляването на пазарната стойност обикновено не се свързва със състоянието на инвестициите към ►M5 края на отчетния период ◄, но отразява обстоятелства, които са възникнали впоследствие. Следователно предприятието не коригира сумите за инвестициите, признати във финансовите отчети. По подобен начин предприятието не актуализира сумите, оповестени за инвестиции към ►M5 края на отчетния период ◄, въпреки че може да е необходимо предприятието да направи допълнителни оповестявания съгласно параграф 21.

▼B

Дивиденти

12. В случай че предприятието декларира дивиденти за притежателите на капиталови инструменти (така както са определени в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*) ►M5 след края на отчетния период ◄, предприятието не признава тези дивиденти като задължение към ►M5 края на отчетния период ◄.

▼M17

13. Ако дивиденти бъдат декларирани след отчетния период, но преди финансовият отчет да бъде одобрен за публикуване, дивидентите не се признават като пасив в края на отчетния период, тъй като към тази дата не съществува задължение. Тези дивиденти се оповестяват в пояснителните приложения съгласно МСС 1 *Представяне на финансови отчети.*

▼B

ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

14. Предприятието не изготвя финансовите си отчети на основата на принципа за действащо предприятие, ако ръководството прецени ►M5 след края на отчетния период ◄, че възнамерява да ликвидира предприятието или да преустанови дейността му, или че няма никаква друга реалистична алтернатива, освен да направи това.

15. Влошаването на оперативните резултати и финансовото състояние ►M5 след края на отчетния период ◄ може да покаже необходимост да се обмисли дали принципът за действащото предприятие е все още подходящ за прилагане. Ако принципът за действащо предприятие вече е неподходящ, ефектът е толкова всеобхватен, че настоящият стандарт изисква фундаментална промяна в базата за счетоводно отчитане, а не коригиране на сумите, признати по силата на първоначалната база за счетоводно отчитане.

16. МСС 1 изисква определени оповестявания, ако:

а) финансовите отчети не са изготвени на принципа на действащо предприятие; или

б) ръководството съзнава съществената несигурност, свързана със събития или условия, която може да породи значително съмнение относно способността на предприятието да продължи като действащо предприятие. Събитията или условията, изискващи оповестяване, могат да възникнат ►M5 след края на отчетния период ◄.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Дата на утвърждаване за издаване

17. Предприятието оповестява датата, когато финансовите отчети са утвърдени за издаване и кой е извършил това одобряване. Ако собствениците на предприятието или други лица имат право да изменят и допълват финансовите отчети след тяхното издаване, предприятието оповестява този факт.

18. За ползвателите е важно да знаят кога финансовите отчети са били утвърдени за издаване, тъй като финансовите отчети не отразяват събития след тази дата.

Актуализиране на оповестяванията относно условия към ►M5 края на отчетния период ◄

19. Ако предприятието получи информация ►M5 след края на отчетния период ◄ относно условия, които са съществували към ►M5 края на отчетния период ◄, в резултат на тази нова информация предприятието актуализира оповестяванията, които се отнасят до тези условия.

▼B

20. В някои случаи предприятието трябва да актуализира оповестяванията в своите финансови отчети, за да отрази информация, получена ►M5 след края на отчетния период ◄, дори когато информацията не влияе на сумите, които предприятието признава в своите финансови отчети. Един пример за необходимостта да се актуализиране оповестяванията е когато се появи доказателство ►M5 след края на отчетния период ◄ относно условен пасив, който е съществувал към ►M5 края на отчетния период ◄. В допълнение към преценката дали трябва да признае или промени провизия съгласно МСС 37 предприятието актуализира своите оповестявания относно условните пасиви с оглед на това доказателство.

Некоригиращи събития ►M5 след края на отчетния период ◄

21. Там, където некоригиращите събития ►M5 след края на отчетния период ◄ са толкова съществени, че неоповестяването би повлияло на стопанските решения, ►M5 направени от ползвателите ◄ въз основа на финансовите отчети, предприятието оповестява следната информация за всяка съществена категория на некоригиращото събитие ►M5 след края на отчетния период ◄:

а) естеството на събитието; и

б) приблизителната оценка на финансовия му ефект или заявление, че не може да бъде направена такава оценка.

22. Следните събития са примери на некоригиращи събития ►M5 след края на отчетния период ◄, които обикновено водят до оповестявания:

а) значима бизнес комбинация ►M5 след края на отчетния период ◄ (МСФО 3 *Бизнес комбинации* изисква специални оповестявания в такива случаи) или продажба на важно дъщерно предприятие;

б) оповестяване на план за преустановяване на дейността;

в) важни покупки на активи, класифициране на активи като активи за продажба в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, освобождавания на активи или изземване на важни активи от правителството;

г) разрушаване на важна производствена единица в резултат на пожар ►M5 след края на отчетния период ◄;

д) разгласяване или започване на изпълнението на важно преструктуриране (вж. МСС 37);

е) важни сделки с обикновени акции и сделки с потенциални обикновени акции ►M5 след края на отчетния период ◄ (МСС 33 *Нетна печалба на акция* изисква от предприятието да оповести описание на подобни сделки, различни от капиталови или бонус емисии, разделяне на акции или анулиране на разделяне на акции, които следва да се коригират в съответствие с МСС 33);

ж) необичайно големи промени ►M5 след края на отчетния период ◄ в цената на активите или валутните курсове;

з) промени в данъчните ставки или данъчните закони, приети или обявени ►M5 след края на отчетния период ◄, които имат съществен ефект върху текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);

▼B

и) поемане на значителни ангажименти или условни пасиви, например чрез издаване на значителни гаранции; и

й) започване на важен съдебен спор, произтичащ единствено от събития, възникнали ►M5 след края на отчетния период ◄.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

23. Настоящият стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Когато предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 10 (КАКТО Е ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 1999 Г.)

24. Настоящият стандарт заменя МСС 10 *Събития* ►M5 *след края на отчетния период* ◄ (както е преработен през 1999 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 11

Договори за строителство

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране на приходите и разходите, свързани с договори за строителство. Поради характера на дейността, изпълнявана по договори за строителство, обикновено датата, на която се сключва договорът, и датата на приключването на дейността попадат в различни отчетни периоди. Следователно основният въпрос при счетоводното отчитане на договорите за строителство е разпределянето на приходите и разходите по договора към счетоводните периоди, през които се изпълняват строителните работи. В настоящия стандарт се използват критериите за признаване, установени в *Общите положения за изготвянето и представянето на финансови отчети*, с цел определяне кога приходите и разходите по договора трябва да бъдат признати като приходи и разходи в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Той предоставя и практически насоки относно прилагането на тези критерии.

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт следва да се прилага при счетоводно отчитане на договори за строителство във финансовите отчети на изпълнителите.

2. Настоящият стандарт заменя МСС 11 *Отчитане на договорите за строителна дейност*, одобрен през 1978 г.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

3. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Договор за строителство — договор, в който е конкретно договорено изграждането на актив или на съвкупност от активи, които са в тясна взаимна връзка или взаимна зависимост по отношение на тяхното проектиране, технология и функция или тяхната крайна цел или предназначение.

Договор на база твърда цена — договор за строителство, при който изпълнителят се съгласява на твърда договорна цена или твърда единична цена на готов продукт, която в някои случаи е обвързана с клаузи за повишаване на разходите.

Договор на база „разходи плюс“ — договор за строителство, при който на изпълнителя се възстановяват допустимите или определените по друг начин разходи плюс процент към тези разходи или твърдо възнаграждение.

4. Договор за строителство може да бъде сключен за изграждането на един актив, като например мост, сграда, язовир, тръбопровод, път, кораб или тунел. Договорът за строителство може да обхваща и изграждането на редица активи, които са в тясна взаимна връзка или взаимна зависимост по отношение на тяхното проектиране, технология и функция или тяхната крайна цел или предназначение; примерите за подобни договори включват строителството на рафинерии и други сложни елементи от машини, съоръжения или оборудване.

▼B

5. За целите на настоящия стандарт договорите за строителство включват:

а) договори за предоставяне на услуги, които са пряко свързани със строителството на актива, например тези за услугите, предоставяни от ръководителите на проекта и архитектите; и

б) договори за разрушаване или възстановяване на активи и рекултивиране на околната среда след разрушаването на активите.

6. Договорите за строителство се формулират по различни начини, които за целите на настоящия стандарт се класифицират като договори на база твърда цена и договори на база „разходи плюс“. Някои договори за строителство може да съдържат характеристики както на договор на база твърда цена, така и на договор на база „разходи плюс“, например в случаите на договор на база „разходи плюс“ при договорена максимална цена. При тези обстоятелства изпълнителят трябва да вземе предвид всички условия, представени в параграфи 23 и 24, за да определи кога да признае приходите и разходите по договора.

КОМБИНИРАНЕ И СЕГМЕНТИРАНЕ НА ДОГОВОРИТЕ ЗА СТРОИТЕЛСТВО

7. Обикновено изискванията на настоящия стандарт се прилагат поотделно за всеки договор за строителство. При определени обстоятелства обаче е необходимо стандартът да се прилага по отношение на отделно разграничими елементи на един договор или по отношение на група договори, третирани заедно, за да се отрази същността на договора или на групата договори.

8. Когато даден договор обхваща няколко актива, строителството на всеки актив следва да бъде третирано като отделен договор за строителство, когато:

а) за всеки актив са представени отделни предложения;

б) всеки актив е бил предмет на отделни преговори и изпълнителят и клиентът са могли да приемат или отхвърлят тази част от договора, която се отнася за всеки актив; и

в) разходите и приходите за всеки актив могат да бъдат установени.

9. Група от договори, независимо от това дали са с един или няколко клиенти, следва да бъде третирана като един договор за строителство, когато:

а) групата от договори се договаря като един пакет;

б) договорите са толкова тясно взаимно свързани, че всъщност са част от един проект с общ марж на печалбата; и

в) договорите се изпълняват едновременно или в непрекъсната последователност.

10. Даден договор може да предвижда строителството на допълнителен актив по избор на клиента или може да бъде изменен така, че да включва строителството на допълнителен актив. Строителството на допълнителния актив следва да се третира като отделен договор за строителство, когато:

а) активът се различава значително по отношение на проект, технология или функция от актива(ите), обхванат(и) от първоначалния договор; или

▼B

б) цената на актива се договаря без връзка с първоначалната договорна цена.

ПРИХОДИ ПО ДОГОВОРА

11. Приходите по договора включват:

а) първоначалната сума на прихода, договорена в договора; и

б) измененията в строителните работи, изплащането на искове и материални стимули:

i) до степента, до която е вероятно те да доведат до реализиране на приходи; и

ii) същите могат да бъдат надеждно оценени.

12. Приходите по договора се оценяват по справедливата стойност на полученото или подлежащо на получаване възнаграждение. Оценката на приходите по договора се влияе от множество несигурности, които зависят от резултатите от бъдещи събития. Често приблизителните оценки трябва да бъдат преразглеждани вследствие на възникването на събитията и разрешаването на несигурностите. Следователно сумата на приходите по договора може да се увеличава или намалява през различните периоди. Например:

а) изпълнителят и клиентът може да се договорят за изменения или по отношение на искове, които увеличават или намаляват приходите по договора в период, следващ периода, в който първоначално е договорен договорът;

б) сумата на договорените приходи при договор на база твърда цена може да се увеличи в резултат на клаузите за повишаване на разходите;

в) сумата на приходите по договора може да се намали в резултат от неустойки, произтичащи от закъснение по вина на изпълнителя при приключването на договора; или

г) когато при договор на база твърда цена се използва твърда цена на единица продукт, приходите по договора се увеличават с увеличаването на броя на единиците.

13. Изменението представлява нареждане от страна на клиента за промяна в обхвата на работата, която трябва да бъде изпълнена по договора. Такова изменение може да доведе до увеличаване или намаляване на приходите по договора. Примери за изменения са промените в спецификациите или в проекта на актива и промените във времетраенето на договора. Дадено изменение се включва в приходите по договора, когато:

а) има вероятност клиентът да одобри изменението и сумата на приходите, произтичащи от изменението; и

б) сумата на приходите може да бъде надеждно оценена.

14. Искът представлява сума, която предприемачът иска да събере от клиента или от друга страна като възстановяване на разходи, които не са били включени в договорната цена. Например иск може да възникне вследствие забавяне по вина на клиента, грешки в спецификациите или проекта и оспорвани изменения в работите по договора. Оценката на сумите на приходите, произтичащи от искове, се характеризира с голяма степен на несигурност и често зависи от резултатите от преговори. Следователно исковете могат да бъдат включени в приходите по договора единствено когато:

а) преговорите са достигнали до напреднал етап, на който е вероятно клиентът да приеме иска; и

▼B

б) сумата, която е вероятно да бъде приета от клиента, може да бъде надеждно оценена.

15. Премийните плащания представляват допълнителни суми, които се изплащат на изпълнителя при постигането или преизпълнението на определени стандарти за изпълнение. Например договорът може да предвижда премийни плащания на изпълнителя за предсрочно изпълнение на договора. Премийните плащания се включват в приходите по договора, когато:

а) изпълнението на договора е на достатъчно напреднал етап, на който е вероятно да бъдат постигнати или преизпълнени определените стандарти за изпълнението; и

б) сумата на премийните плащания може да бъде надеждно оценена.

РАЗХОДИ ПО ДОГОВОРА

16. Разходите по договора включват:

а) разходи, които са пряко свързани с конкретния договор;

б) разходи, които се отнасят към договорната дейност като цяло и могат да бъдат разпределени към договора; и

в) такива други разходи, които могат да бъдат конкретно начислени на клиента съгласно условията на договора.

17. Разходите, които се отнасят пряко към конкретен договор, включват:

а) разходи за труд на обекта, включително надзор на обекта;

б) разходи за материали, използвани при строителството;

в) амортизация на машините и съоръженията, използвани по договора;

г) разходи за придвижването на машините, съоръженията и материалите до и от обекта на изпълнението на договора;

д) разходи за наемане на машини и съоръжения;

е) разходи за проектиране и техническа помощ, които са пряко свързани с договора;

ж) приблизително изчислени разходи за работи по извършването на корекции и работи по гаранционната поддръжка, включително и очакваните гаранционни разходи; и

з) искове от трети страни.

Тези разходи могат да бъдат намалени с евентуални случайни приходи, които не са включени в приходите по договора, например приходи от продажбата на излишни материали и продажбата на машините и съоръженията в края на договора.

18. Разходите, които могат да се отнасят към договорната дейност като цяло и които могат да бъдат разпределени по конкретни договори, включват:

а) застраховки;

б) разходи за проектиране и техническа помощ, които не са пряко свързани с конкретен договор; и

▼B

в) общи разходи по строителството.

Подобни разходи се разпределят чрез използването на методи, които са систематични и рационални и се прилагат последователно за всички разходи с подобни характеристики. Разпределянето се базира на нормалното равнище на строителна дейност. Общите разходи за строителство включват такива разходи, като тези за изготвяне и обработка на ведомостите за заплатите на персонала, ангажиран със строителството. ►M1 Разходи, които биха могли да се отнесат към дейност по договор като цяло и могат да бъдат разпределени към конкретни договори, включват и разходите по заеми. ◄

19. Разходите, които могат да бъдат конкретно начислени на клиента съгласно условията на договора, може да включват някои общи административни разходи и разходи за развойна дейност, за които в условията на договора е предвидено възстановяване.

20. Разходите, които не могат да бъдат отнесени към договорна дейност или не могат да бъдат разпределени към даден договор, се изключват от разходите за даден договор за строителство. Подобни разходи включват:

а) общи административни разходи, за които в договора не се предвижда да бъдат възстановени;

б) разходи, свързани с продажби;

в) разходи за изследователска и развойна дейност, за които в договора не се предвижда да бъдат възстановени; и

г) амортизация за машини и съоръжения, които не са били използвани за дадения договор.

21. Разходите по договора включват разходи, които се отнасят към даден договор за периода от датата на възлагането до окончателното му изпълнение. Разходите обаче, които се отнасят пряко към даден договор и които са понесени във връзка със сключването на договора, също се включват като част от разходите по него, ако могат да бъдат определени поотделно и надеждно оценени и ако е вероятно, че договорът ще бъде сключен. Когато разходите, направени по сключването на договора, се признават за разход за периода, през който са направени, те не се включват в разходите по договора, когато договорът е сключен през следващ период.

ПРИЗНАВАНЕ НА ПРИХОДИТЕ И РАЗХОДИТЕ ПО ДОГОВОРА

22. Когато резултатът от един договор за строителство може да бъде оценен надеждно, приходите и разходите, свързани с договора за строителство, следва да бъдат признати като приходи и разходи съответно чрез отнасяне към етапа на завършеност на договорната дейност към ►M5 края на отчетния период ◄. Очакваните загуби по договора за строителство следва да бъдат признати като разход незабавно в съответствие с параграф 36.

23. В случай на договор на база твърда цена резултатът от договора за строителство може да бъде определен надеждно, ако бъдат изпълнени всички посочени по-долу условия:

а) общите приходи по договора могат да бъдат надеждно оценени;

б) има вероятност предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора;

▼B

в) както разходите по договора за неговото изпълнение, така и етапът на завършеност могат да бъдат надеждно оценени към ►M5 края на отчетния период ◄; и

г) разходите, отнасящи се към договора, могат да бъдат ясно определени и надеждно оценени, така че действителните разходи, направени по договора, да могат да бъда сравнени с предишни приблизителни оценки.

24. В случай на договор на база „разходи плюс“ резултатът от договора за строителство може да бъде определен надеждно, ако бъдат изпълнени всички посочени по-долу условия:

а) има вероятност предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора; и

б) разходите, отнасящи се към договора, независимо дали са изрично възстановими или не, могат да бъдат ясно определени и надеждно оценени.

25. Признаването на приходите и разходите чрез отнасяне към етапа на завършеност на договора често се нарича метод на процента на завършеност. Съгласно този метод приходите по договора се съпоставят с разходите по договора, направени за достигане на етапа на завършеност, което води до отчитането на приходите, разходите и печалбата, които може да се отнесат към частта от завършената работа. Този метод дава полезна информация за степента на изпълнение на дейността по договора и за резултатите през даден период.

26. Съгласно метода „процент на завършеност“ приходите по договора се признават като приход в ►M5 печалба или загуба ◄ през отчетните периоди, когато е била извършена работата. Разходите по договора обикновено се признават като разход в ►M5 печалба или загуба ◄ през отчетните периоди, когато е извършена работата, за която те се отнасят. Обаче всяко очаквано превишение на общата сума на разходите по договора над общата сума на приходите по договора се признава като разход незабавно в съответствие с параграф 36.

27. Изпълнителят може да е направил разходи по договора, които да се отнасят за бъдещи дейности по договора. Такива разходи по договора се признават като актив, при условие че е вероятно те да бъдат възстановени. Такива разходи представляват сума, дължима от клиента, и често се класифицират като незавършено строителство по договора.

28. Резултатът от един договор за строителство може да бъде оценен надеждно само когато е вероятно предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора. Когато обаче се появи несигурност по отношение на събираемостта на определена сума, която вече е включена в приходите по договора и вече е призната в ►M5 печалба или загуба ◄, несъбираемата сума или сумата, по отношение на която вече не съществува вероятност за възстановяване, се признава като разход, а не като корекция на сумата на приходите по договора.

29. Обикновено едно предприятие е в състояние да прави надеждни приблизителни оценки, след като е сключило договор, който установява:

а) приложимите права на всяка от страните по отношение на актива, който ще бъде построен;

б) възнаграждението, което ще бъде получено в замяна; и

в) начина и условията на плащането.

▼B

Обикновено е необходимо предприятието да има също така и ефективна вътрешна финансово-бюджетна и отчетна система. Предприятието преглежда и когато е необходимо, поправя приблизителните оценки на приходите и разходите по договора по време на неговото изпълнение. Необходимостта от подобни актуализации не показва непременно, че резултатите от договора не могат да бъдат надеждно предвидени.

30. Етапът на завършеност на даден договор може да бъде определен по много начини. Предприятието използва метода, който осигурява надеждна оценка на извършената работа. В зависимост от характера на договора тези методи могат да включват:

а) съотношението на частта от разходите по договора, направени за извършената до момента работа, към предвидените общи разходи по договора;

б) прегледи на извършената работа; или

в) завършеност на физическата част от работата по договора.

Междинните плащания и получените от клиентите аванси често не отразяват извършената работа.

31. Когато етапът на завършеност се определя посредством разходите по договора, направени до момента, в тях се включват само тези разходи по договора, които отразяват извършената до този момент работа. Като примери за разходи по договора, които се изключват, могат да бъдат посочени:

а) разходите по договора, които се отнасят до бъдеща дейност по договора, като например разходите за материали, които са доставени на обекта по договора или са заделени за използване по договора, но все още не са монтирани, използвани или вложени по време на изпълнението на договора, освен ако материалите не са били произведени специално за този конкретен договор; и

б) плащанията, които са направени авансово на подизпълнителите преди изпълнението на работата по договора за подизпълнение.

32. Когато резултатите от даден договор за строителство не могат да бъдат надеждно оценени:

а) приходите трябва да бъдат признати само до степента на направените разходи по договора, които е вероятно да бъдат възстановени; и

б) разходите по договора трябва да бъдат признати като разход за периода, през който са направени.

Очаквана загуба по договора за строителство следва да бъде призната като разход незабавно в съответствие с параграф 36.

33. Често по време на ранните етапи на даден договор резултатите от него не могат да бъдат надеждно предвидени. Въпреки това може да бъде вероятно предприятието да си възстанови направените разходи по договора. Следователно приходите по договора се признават само до степента на направените разходите по договора, които се очаква да бъдат възстановими. Тъй като резултатът от договора не може да бъде надеждно предвиден, не се признава печалба. Въпреки че резултатът от договора не може да бъде надеждно предвиден, може да бъде вероятно общата сума на разходите да превишава общата сума на приходите по договора. В такива случаи всяко очаквано превишение на общата сума на разходите по договора над общата сума на приходите по договора се признава като разход незабавно в съответствие с параграф 36.

▼B

34. Разходите по договора, за които няма вероятност да бъдат възстановени, се признават незабавно като разход. Примерите за обстоятелства, при които не е вероятно да бъдат възстановени разходите по договора и при които може да се наложи същите да бъдат незабавно признати като разход, включват договори:

а) които не са напълно юридически изпълними, т.е. валидността им е поставена сериозно под въпрос;

б) чието приключване зависи от резултатите от неприключено съдебно дело или предстоящ закон;

в) отнасящи се до имоти, които е вероятно да бъдат конфискувани или отчуждени;

г) при които клиентът не е в състояние да изпълни задълженията си; или

д) при които изпълнителят не е в състояние да приключи договора или не може да изпълни други свои задължения по него.

35. Когато несигурностите, които са представлявали пречка за надеждното предвиждане на резултатите от договора, вече не съществуват, приходите и разходите, свързани с договора за строителство, трябва да бъдат признати в съответствие с параграф 22, а не в съответствие с параграф 32.

ПРИЗНАВАНЕ НА ОЧАКВАНИ ЗАГУБИ

36. Когато има вероятност общата сума на разходите по договора да превишава общата сума на приходите по договора, очакваните загуби трябва да бъдат признати като разход незабавно.

37. Сумата на подобна загуба се определя независимо от:

а) това, дали работата по договора е започнала или не;

б) етапа на завършеност на дейността по договора; или

в) сумата на очакваните печалби по други договори, които не се третират като един договор за строителство в съответствие с параграф 9.

ПРОМЕНИ В ПРИБЛИЗИТЕЛНИТЕ ОЦЕНКИ

38. Методът „процент на завършеност“ се прилага кумулативно за всеки отчетен период по отношение на текущите приблизителни оценки за приходите и разходите по договора. Следователно ефектът от промяната в приблизителната оценка на приходите или разходите по договора или ефектът от промяната в приблизителната оценка за резултата от даден договор се отчита като промяна на приблизителните счетоводни оценки (вж. МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*). Променените приблизителни оценки се използват при определянето на сумата на приходите и разходите, признати в ►**M5** печалба или загуба ◄ за отчетния период, през който е направена промяната, и последващите отчетни периоди.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

39. Предприятието следва да оповести:

а) сумата на приходите по договора, признати като приход през периода;

б) методите, използвани за определяне на приходите по договора, признати през периода; и

в) методите, използвани за определяне на етапа на завършеност на договорите в процес на изпълнение.

▼B

40. За договорите, които са в процес на изпълнение към ►M5 края на отчетния период ◄, предприятието следва да оповести поотделно всяка от изброените по-долу суми:

а) съвкупната сума на направените разходи и признатите печалби (намалени с признатите загуби) до момента;

б) сумата на получените аванси; и

в) сумата на удръжките.

41. Удръжките представляват суми от междинните фактурирани суми, които не се изплащат, докато не бъдат изпълнени посочените в договора условия или докато не бъдат отстранени дефектите. Междинните фактурирани суми представляват фактурирани суми за извършената по договора работа, независимо дали са изплатени от клиента. Авансите представляват суми, получени от изпълнителя преди изпълнението на съответната работа.

42. Предприятието следва да представи:

а) брутната сума, дължима от клиенти за работата по договора, като актив; и

б) брутната сума, дължима на клиенти за работата по договора, като задължение.

43. Брутната сума, дължима от клиенти за работа по договора, представлява нетната сума на:

а) направените разходи плюс признатите печалби; намалени със

б) сумата на признатите загуби и междинните фактурирани суми

за всички договори, които са в процес на изпълнение, за които направените разходи плюс признатите печалби (намалени с признатите загуби) превишават сумата на междинните фактурирани суми.

44. Брутната сума, дължима на клиенти за работа по договора, представлява нетната сума на:

а) направените разходи плюс признатите печалби; намалени със

б) сумата на признатите загуби и междинните фактурирани суми

за всички договори, които са в процес на изпълнение, за които междинните фактурирани суми превишават направените разходи плюс признатите печалби (намалени с признатите загуби).

45. Предприятието оповестява всякакви условни пасиви и условни активи в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*. Условни пасиви и условни активи могат да възникнат от такива позиции, като например разходи по гаранции, искове, неустойки или евентуални загуби.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

46. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 1 януари 1995 г.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 12

Данъци върху дохода

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да се определи счетоводното третиране на данъците върху дохода. Основният въпрос при счетоводното отчитане на данъците върху дохода е как да се отчитат текущите и бъдещите данъчни последици от:

а) бъдещото възстановяване (уреждане) на балансовата стойност на активите (пасивите), признати в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ на предприятието; и

б) операциите и другите събития през текущия период, които са признати във финансовия отчет на предприятието.

От признаването на актив или пасив се подразбира, че отчитащото се предприятие очаква да си възстанови или да уреди балансовата стойност на този актив или пасив. Ако съществува вероятност това възстановяване или уреждане на балансовата стойност да направи бъдещите данъчни плащания по-големи (по-малки) отколкото биха били, ако това възстановяване или уреждане не би имало данъчни последици, настоящият стандарт изисква предприятието да признае отсрочен данъчен пасив (актив) с някои ограничени на брой изключения.

Настоящият стандарт изисква предприятието да осчетоводява данъчните последици от операции и други събития по същия начин, по който осчетоводява самите операции и други събития. ►M5 За операции и други събития, признати извън печалбата или загубата (или в друг всеобхватен доход, или директно в собствен капитал) всякакви свързани данъчни ефекти също се признават извън печалбата или загубата (съответно или в друг всеобхватен доход, или директно в собствен капитал). ◄ За операции и други събития, признати директно в собствения капитал, всички свързани данъчни ефекти се признават също директно в собствения капитал. ►M12 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. ◄

Настоящият стандарт разглежда също признаването на отсрочените данъчни активи, възникващи от неизползвани данъчни загуби или неизползвани данъчни кредити, представянето на данъците върху дохода във финансовите отчети и оповестяването на информацията, отнасяща се до тези данъци.

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт следва да се прилага при счетоводното отчитане на данъците върху дохода.

2. За целите на настоящия стандарт данъците върху дохода включват всички местни и чуждестранни данъци, които се базират на облагаемата печалба. Данъците върху дохода включват също данъци, като данъци при източника, които са платими от дъщерно, асоциирано или смесено предприятие при разпределението на печалбата на отчитащото се предприятие.

3. [Заличен]

▼B

4. В настоящия стандарт не се разглеждат методите на счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата (вж. МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ*) или данъчни кредити за инвестиции. В настоящия стандарт обаче се разглежда счетоводното отчитане на временните разлики, които могат да възникнат в резултат на такива безвъзмездни средства или данъчни кредити за инвестиции.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

5. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Счетоводна печалба — печалбата или загубата за периода преди намаляването с разходите за данъци.

Облагаема печалба/данъчна загуба — печалбата/загубата за периода, определена в съответствие с правилата, установени от данъчните органи, по силата на които се плащат/възстановяват данъците.

Данъчен разход/приход — общата сума, включена при определянето на печалбата или загубата за периода във връзка с текущите и отсрочените данъци.

Текущ данък — сумата на дължимите/възстановимите данъци върху дохода във връзка с облагаемата печалба/данъчната загуба за периода.

Отсрочени данъчни пасиви — дължимите в бъдещи периоди суми на данъци върху дохода, свързани с облагаемите временни разлики.

Отсрочени данъчни активи — възстановимите в бъдещи периоди суми на данъци върху дохода, свързани с:

а) приспадащите се временни разлики;

б) преноса на неизползвани данъчни загуби; и

в) преноса на неизползвани данъчни кредити.

Временни разлики — разликите между балансовата стойност на един актив или пасив и неговата данъчна основа. Временните разлики могат да бъдат:

а) *облагаеми временни разлики,* които са временните разлики, в резултат на които ще възникнат облагаеми суми при определянето на облагаемата печалба/загуба в бъдещи периоди, когато балансовата стойност на актива или пасива бъде възстановена или уредена; или

б) *приспадащи се временни разлики,* които са временните разлики, в резултат на които ще възникнат суми, подлежащи на приспадане, при определянето на облагаемата печалба/-загуба в бъдещи периоди, когато балансовата стойност на актива или пасива бъде възстановена или уредена.

Данъчна основа на актива или пасива — стойността, приписана на този актив или пасив за данъчни цели.

6. Данъчният разход/приход включва текущите данъчни разходи/-приходи и отсрочените данъчни разходи/приходи.

▼B

Данъчна основа

7. Данъчната основа на един актив представлява сумата, която подлежи на приспадане за данъчни цели срещу всички облагаеми икономически ползи, които ще се влеят в предприятието, когато то възстанови балансовата стойност на актива. В случай че тези икономически ползи няма да бъдат облагаеми, данъчната основа на актива е равна на неговата балансова стойност.

Примери

1. Една машина е придобита за 100 единици. За данъчни цели е била вече отчислена амортизация в размер на 30 единици в текущия и предходни периоди и остатъчната стойност ще подлежи на приспадане в бъдещи периоди или като амортизация, или чрез отчисление при изваждане на актива от употреба. Генерираният приход от използването на машината е облагаем, евентуалната печалба при изваждане на актива от употреба ще бъде облагаема, а всяка загуба при изваждане на актива от употреба ще подлежи на приспадане за данъчни цели. *Данъчната основа на машината е 70 единици.*

2. Вземане от лихви има балансова стойност 100 единици. Съответните приходи от лихви ще бъдат обложени с данък на базата на извършено плащане. *Данъчната основа на вземането от лихви е нула.*

3. Търговски вземания имат отчетна стойност 100 единици. Съответният приход вече е бил включен при изчисляването на облагаемата печалба/загуба. *Данъчната основа на търговските вземания е 100 единици.*

4. Вземане на дивиденти от дъщерно предприятие има балансова стойност 100 единици. Дивидентите са необлагаеми. По същество цялата балансова стойност на актива се приспада от получените икономически ползи. Следователно *данъчната основа на вземането от дивиденти е 100 единици* ([a])

5. Вземане от предоставен кредит има балансова стойност 100 единици. Изплащането на заема няма да има данъчни последици. *Данъчната основа на кредита е 100 единици.*

([a]) По силата на този анализ не съществува облагаема временна разлика. При алтернативен анализ начисленото вземане от дивиденти има данъчна основа нула и се прилага нулева данъчна ставка към получената облагаема временна разлика от 100 единици. И при двата анализа не съществува отсрочен данъчен пасив.

8. Данъчната основа на един пасив е неговата балансова стойност, намалена с всички суми, които подлежат на приспадане за данъчни цели във връзка с него в бъдещи периоди. В случая на авансово получен доход данъчната основа на възникналия в резултат пасив е неговата балансова стойност, намалена със сумите на приходите, които няма да бъдат облагаеми в бъдещи периоди.

Примери

1. Текущите пасиви включват начислени разходи с балансова стойност 100 единици. Свързаният с тях разход ще бъде приспаднат за данъчни цели на базата на извършено плащане. *Данъчната основа на начислените разходи е нула.*

2. Текущите пасиви включват получени авансово приходи от лихви с балансова стойност 100 единици. Съответният приход от лихви е бил обложен с данъци на базата на извършено плащане. *Данъчната основа на получените авансово лихви е нула.*

▼B

3. Текущите пасиви включват начислени разходи с балансова стойност 100 единици. Свързаният с тях разход вече е бил приспаднат за данъчни цели. *Данъчната основа на начислените разходи е 100 единици.*

4. Текущите пасиви включват начислени глоби и наказателни лихви с балансова стойност 100 единици. Глобите и наказателните лихви не подлежат на приспадане за данъчни цели. *Данъчната основа на начислените глоби и наказателни лихви е 100 единици.*

5. Задължение по кредит има балансова стойност 100 единици. Изплащането на кредита няма да има данъчни последици. *Данъчната основа на кредита е 100 единици* ([a])

([a]) По силата на този анализ не съществува временна разлика, подлежаща на приспадане. При алтернативен анализ начислените дължими глоби и наказателни лихви имат данъчна основа нула и се прилага нулева данъчна ставка към получената временна разлика от 100 единици, подлежаща на приспадане. И при двата анализа не съществува отсрочен данъчен актив.

9. Някои статии имат данъчна основа, но не се признават като активи и пасиви в ►M5 отчета за финансово състояние ◄. Например разходите за изследователска дейност се признават като разходи при определянето на счетоводната печалба в периода, през който са възникнали, но приспадането им може да не е разрешено при определянето на облагаемата печалба/-загуба до по-късен във времето период. Разликата между данъчната основа на разходите за изследователска дейност, представляваща сумата, която данъчните органи ще позволят да се приспадне в бъдещи периоди, и нулевата балансова стойност, представлява временна разлика, подлежаща на приспадане, която води до отсрочен данъчен актив.

10. Когато данъчната основа на един актив или пасив не е непосредствено очевидна, от полза е да се вземе предвид фундаменталният принцип, върху който е основан настоящият стандарт: че едно предприятие следва, с някои ограничени на брой изключения, да признава отсрочен данъчен пасив/актив винаги, когато възстановяването или уреждането на балансовата стойност на актива или пасива би увеличило/намалило размера на бъдещите данъчни задължения в сравнение с този, ако възстановяването или уреждането не биха имали данъчни последици. Пример В, представен след параграф 52, илюстрира обстоятелствата, при които може да се окаже от полза да се има предвид този фундаментален принцип, например когато данъчната основа на един актив или пасив зависи от очаквания начин на възстановяване или уреждане.

11. При консолидираните финансови отчети временните разлики се определят посредством сравнение на балансовите стойности на активите и пасивите в консолидираните финансови отчети със съответната данъчна основа. Данъчната основа се определя на базата на консолидирана данъчна декларация при законодателства, които предвиждат да се подава такава декларация. При други законодателства данъчната основа се определя на база на данъчната декларация на всяко предприятие от групата.

ПРИЗНАВАНЕ НА ТЕКУЩИ ДАНЪЧНИ ПАСИВИ И ТЕКУЩИ ДАНЪЧНИ АКТИВИ

12. Текущият данък за текущия и предходни периоди се признава като пасив до степента, до която не е платен. Ако вече платената сума за текущ и предходен период превишава дължимата сума за тези периоди, излишъкът се признава като актив.

13. Ползата, свързана с данъчна загуба, която може да бъде пренесена назад, за да се възстанови текущ данък за предходен период, се признава като актив.

▼B

14. Когато данъчната загуба се използва за възстановяване на текущ данък за предходен период, предприятието признава ползата като актив в момента на възникване на данъчната загуба, тъй като съществува вероятност в предприятието да се влеят ползи, които могат да бъдат надеждно оценени.

ПРИЗНАВАНЕ НА ОТСРОЧЕНИ ДАНЪЧНИ ПАСИВИ И ОТСРОЧЕНИ ДАНЪЧНИ АКТИВИ

ОБЛАГАЕМИ ВРЕМЕННИ РАЗЛИКИ

15. Отсрочен данъчен пасив се признава за всички облагаеми временни разлики, освен до степента, до която отсроченият данъчен пасив възниква от:

а) първоначалното признаване на репутация; или

б) първоначалното признаване на актив или пасив при операция, която:

i) не е бизнес комбинация; и

ii) не влияе нито върху счетоводната печалба, нито върху данъчната печалба/загуба към момента на извършване на операцията.

Обаче при временни данъчни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и дялове в съвместни предприятия, отсрочените данъчни пасиви се признават в съответствие с параграф 39.

16. Присъщо на признаването на един актив е, че неговата балансова стойност ще бъде възстановена под формата на икономически ползи, които се вливат в предприятието в бъдещи периоди. Когато балансовата стойност на актива надвишава неговата данъчна основа, размерът на облагаемите икономически ползи ще превиши позволената сума, подлежаща на приспадане за данъчни цели. Тази разлика е облагаема временна разлика и задължението да се платят произтичащите от нея данъци върху дохода в бъдещи периоди представлява отсрочен данъчен пасив. Когато предприятието възстановява балансовата стойност на актива, облагаемата временна разлика се проявява обратно и предприятието ще има облагаема печалба. По този начин има вероятност от предприятието да изтекат икономически ползи под формата на плащания на данъци. Поради това настоящият стандарт изисква признаването на всички отсрочени данъчни пасиви, освен при определени обстоятелства, описани в параграфи 15 и 39.

Пример

Актив, придобит за 150 единици, има балансова стойност 100 единици. Натрупаната амортизация за данъчни цели е 90 единици, а данъчната ставка е 25 %.

Данъчната основа на актива е 60 единици (цена на придобиване в размер на 150 единици, намалена с натрупаната амортизация от 90 единици). За да се възстанови балансовата сума от 100 единици, предприятието трябва да генерира облагаем доход от 100 единици, но ще може да приспадне за данъчни цели амортизация само за 60 единици. Като последица от това предприятието ще плати данък върху дохода от 10 единици (25 % от 40 единици), когато си възстанови балансовата стойност на актива. Разликата между балансовата стойност от 100 единици и данъчната основа от 60 единици представлява облагаема временна разлика от 40 единици. Поради това предприятието признава отсрочен данъчен пасив в размер на 10 единици (25 % от 40 единици), представляващ данъците върху дохода, които ще бъдат платени, когато то възстанови балансовата стойност на актива.

▼B

17. Някои временни разлики възникват, когато приход или разход бъде включен в счетоводната печалба за един период, а в облагаемата печалба за друг период. Такива временни разлики често се описват като времеви разлики. По-долу са дадени примери за временни разлики от този тип, които са облагаеми, поради което водят до отсрочени данъчни пасиви:

а) приход от лихви е включен в счетоводната печалба пропорционално във времето, но при някои законодателства може да се включва в облагаемата печалба при постъпването на паричното плащане. Данъчната основа на всяко признато в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ вземане във връзка с такива приходи е нула, защото приходите не влияят върху облагаемата печалба, докато не бъдат събрани;

б) амортизацията, използвана при определянето на облагаемата печалба/загуба, може да се различава от използваната при определяне на счетоводната печалба. Временната разлика е разликата между балансовата сума на актива и неговата данъчна основа, която представлява първоначалната цена на придобиване на актива, намалена с всички отчисления във връзка с актива, позволени от данъчните органи при определяне на облагаемата печалба за текущия и предходните периоди. Облагаема временна разлика възниква и води до отсрочен данъчен пасив, когато данъчната амортизация е ускорена (ако данъчната амортизация е по-малко бърза, отколкото счетоводната амортизация, възниква приспадаща се временна разлика и тя води до отсрочен данъчен актив); и

в) разходите за развойна дейност могат да бъдат капитализирани и амортизирани в бъдещи периоди при определяне на счетоводната печалба, но да бъдат приспаднати при определяне на облагаемата печалба за периода, през който са възникнали. Такива разходи за развойна дейност имат нулева данъчна основа, тъй като те вече са били приспаднати от облагаемата печалба. Временната разлика представлява разликата между балансовата сума на разходите за развойна дейност и тяхната данъчна основа, която е нула.

18. Временни разлики възникват още, когато:

▼M12

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);

▼B

б) активите са преоценени, но не е направена съответната корекция за данъчни цели (вж. параграф 20);

в) в бизнес комбинация възниква репутация (вж. параграф 21);

г) данъчната основа на един актив или пасив при първоначалното му признаване се различава от първоначалната му балансова стойност, например когато предприятието получава ползи от необлагаеми безвъзмездни средства, предоставени от държавата, свързани с активи (вж. параграфи 22 и 33); или

▼B

д) балансовата стойност на инвестициите в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия или участията в съвместни предприятия се различава от данъчната основа на инвестициите или участията (вж. параграфи 38—45).

Бизнес комбинации

19. ►M12 С ограничени изключения, разграничимите придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинация се признават по техните справедливи стойности към датата на придобиване. ◄ Временни разлики възникват, когато данъчните основи на придобитите разграничими активи и поетите пасиви не са засегнати от бизнес комбинацията или са засегнати в различна степен. Например когато балансовата стойност на един актив бъде увеличена до неговата справедлива стойност, но данъчната му основа остава по цена на придобиване за предходния собственик, възниква облагаема временна разлика, която води до отсрочен данъчен пасив. Този отсрочен данъчен пасив се отразява върху репутацията (вж. параграф 66).

Активи, отчитани по справедлива стойност

20. МСФО позволяват или изискват определени активи да бъдат отчитани по справедлива стойност или да бъдат преоценявани (вж. например МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, МСС 38 *Нематериални активи*, МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* и МСС 40 *Инвестиционни имоти)*. При някои законодателства преоценката или друго преизчисляване на актив до справедливата му стойност се отразява върху облагаемата печалба/загуба за текущия период. В резултат на това данъчната основа на актива се коригира и не възникват временни разлики. При други законодателства преоценката или преизчисляването на активите не влияе върху облагаемата печалба за периода на преоценката или преизчисляването и като последствие данъчната основа на актива не се коригира. Въпреки това бъдещото възстановяване на балансовата стойност ще доведе до облагаем поток от икономически ползи и сумата, която ще подлежи на приспадане за данъчни цели, ще се различава от сумата на тези икономически ползи. Разликата между балансовата стойност на преоценения актив и неговата данъчна основа е временна разлика и поражда отсрочен данъчен пасив или актив. Това е вярно дори когато:

а) предприятието не възнамерява да извади актива от употреба. В такива случаи преоценената балансова стойност на актива ще бъде възстановена посредством използването му и така ще се генерира облагаем доход, който надвишава данъчнопризнатата амортизация през бъдещи периоди; или

б) данъкът върху капиталовия доход се отсрочва, ако постъпленията от изваждането на актива от употреба бъдат инвестирани в сходни активи. В такива случаи данъкът в крайна сметка ще бъде дължим при продажбата или използването на сходния актив.

Репутация

▼M12

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;

▼M12

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.

▼B

Много данъчни законодателства не позволяват намаляване на балансовата стойност на репутацията като данъчнопризнат разход при определянето на облагаемата печалба. Още повече че при такива законодателства стойността на репутацията често не подлежи на приспадане, когато дъщерно предприятие се освободи от свързания с нея бизнес. При такива законодателства репутацията има данъчна основа нула. Всяка разлика между балансовата стойност на репутацията и нейната нулева данъчна основа представлява облагаема временна разлика. Въпреки това настоящият стандарт не разрешава признаването на произтичащия отсрочен данъчен пасив, тъй като репутацията се измерва като остатъчна величина и признаването на отсрочения данъчен пасив би увеличило балансовата стойност на репутацията.

▼M12

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 степента, 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 тази облагаема временна разлика не е свързана с първоначалното признаване на репутацията, полученият отсрочен данъчен пасив се признава.

▼B

Първоначално признаване на актив или пасив

▼M12

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);

▼B

б) ако операцията влияе върху счетоводната или облагаемата печалба, предприятието признава всички отсрочени данъчни пасиви или активи, както и произтичащите от тях отсрочени данъчни разходи или приходи в ►M5 печалбата или загубата ◄ (вж. параграф 59);

в) ако операцията не представлява бизнес комбинация и не засяга нито счетоводната, нито облагаемата печалба, предприятието би могло, при отсъствието на изключенията, описани в параграфи 15 и 24, да признае възникналия отсрочен данъчен пасив или актив и да коригира балансовата стойност на актива или пасива със същата стойност. Такива корекции биха направили финансовите отчети по-малко прозрачни. Поради това настоящият стандарт не разрешава предприятието да признава така възникналия отсрочен данъчен пасив или актив нито при първоначалното признаване, нито впоследствие (вж. примера по-долу). Освен това предприятието не признава последващите изменения в непризнатите отсрочени данъчни пасиви или активи, когато активът се амортизира.

Пример, илюстриращ параграф 22, буква в)

Предприятие възнамерява да използва актив, който струва 1 000 единици през полезния му живот от 5 години, и след това да се освободи от него по остатъчната му стойност от нула единици. Данъчната ставка е 40 %. Амортизацията на актива не подлежи на приспадане за данъчни цели. При изваждането от употреба всеки капиталов доход не би бил облагаем и всяка евентуална капиталова загуба не би подлежала на приспадане.

В процеса на възстановяване на балансовата стойност на актива предприятието ще спечели облагаем доход от 1 000 единици и ще плати данък в размер на 400 единици. Предприятието не признава получения отсрочен данъчен пасив от 400 единици, тъй като той произтича от първоначалното признаване на актива.

През следващата година балансовата сума на актива е 800 единици. Като реализира облагаем доход от 800 единици, предприятието ще заплати данък в размер на 320 единици. Предприятието не признава отсрочения данъчен пасив в размер на 320 единици, защото той произтича от първоначалното признаване на актива.

▼B

23. В съответствие с МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* емитентът на съставен финансов инструмент (например конвертируеми облигации) класифицира компонента на задължение, съдържащ се във финансовия инструмент, като пасив, а компонента на собствения капитал като собствен капитал. При някои законодателства данъчната основа на компонента на задължение при първоначалното му признаване е равна на първоначалната балансова стойност на сбора от пасивния и капиталовия компонент. Получената в резултат облагаема временна разлика възниква от първоначалното признаване на компонента на собствения капитал отделно от компонента на задължение. Поради това изключението, посочено в параграф 15, буква б), не се прилага. Като последствие предприятието признава възникналия отсрочен данъчен пасив. ►M5 В съответствие с параграф 61А отсроченият данък се начислява директно към балансовата сума на капиталовия компонент. В съответствие с параграф 58 последващите промени в отсрочения данъчен пасив се признават в печалбата или загубата като отсрочен данъчен разход (приход). ◄

Приспадащи се временни разлики

24. Отсрочен данъчен актив се признава за всички приспадащи се временни разлики до степента, до която е вероятно да съществува облагаема печалба, срещу която да могат да се оползотворят приспадащите се временни разлики, освен ако отсроченият данъчен актив не произтича от първоначалното признаване на актив или пасив в операция, която:

а) не е бизнес комбинация; и

б) не влияе нито върху счетоводната, нито върху данъчната печалба/загуба към момента на извършване на операцията.

Независимо от това при приспадащи се временни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и дялове в съвместни предприятия, отсроченият данъчен актив се признава в съответствие с параграф 44.

25. Присъщо е при признаването на задължение, че неговата балансова стойност ще се уреди в бъдещи периоди посредством изтичане на икономически ползи от предприятието. Когато от предприятието изтичат ресурси, част или цялата им сума може да бъде приспадната при определянето на облагаемата печалба за период, по-късен от периода, през който е признат пасивът. В такива случаи съществува временна разлика между балансовата стойност на пасива и неговата данъчна основа. Съответно възниква отсрочен данъчен актив по отношение на данъците върху дохода, които ще са възстановими в бъдещи периоди, когато част от пасива ще може да бъде данъчно призната при определяне на облагаемата печалба. По подобен начин, ако балансовата стойност на актива е по-малка от неговата данъчна основа, разликата поражда отсрочен данъчен актив по отношение на данъците върху дохода, които ще подлежат на възстановяване в бъдещи периоди.

Пример

Предприятие признава пасив от 100 единици, свързан с начисление за разходи за продуктови гаранции. За данъчни цели разходите за продуктови гаранции няма да подлежат на приспадане, докато предприятието не заплати дължимите искове. Данъчната ставка е 25 %.

▼B

Данъчната основа на пасива е нула (балансова стойност от 100 единици, намалена със сумата, която подлежи на приспадане за данъчни цели във връзка с този пасив в бъдещи периоди). При уреждане на това задължение в размер на балансовата му стойност предприятието ще намали бъдещата си облагаема печалба със сумата от 100 единици и следователно бъдещите си данъчни плащания — с 25 единици (25 % от 100 единици). Разликата между балансовата стойност от 100 единици и данъчната основа от нула единици представлява приспадаща се временна разлика от 100 единици. Поради това предприятието признава отсрочен данъчен актив от 25 единици (25 % от 100 единици), при положение че съществува вероятност предприятието да реализира достатъчна облагаема печалба в бъдещи периоди, срещу която да може да извлече изгода от намалените данъчни плащания.

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

а) разходите за пенсионни доходи могат да бъдат приспаднати при определянето на счетоводната печалба в течение на стажа на служителя, но се приспадат при определянето на облагаемата печалба или когато предприятието заплаща вноски към фонда, или когато пенсионните доходи се заплащат от самото предприятие. Между балансовата стойност на пасива и неговата данъчна основа съществува временна разлика; данъчната основа на пасива обикновено е нула. Такава приспадаща се временна разлика води до отсрочен данъчен актив, тъй като икономическите ползи ще се влеят в предприятието под формата на приспадане от облагаемата печалба при плащане на вноските или пенсионните доходи;

б) разходите за изследователска дейност се признават като разход при определяне на счетоводната печалба в периода, през който са възникнали, но приспадането им може да не е разрешено при определяне на облагаемата печалба/загуба до по-късен период. Разликата между данъчната основа на разходите за изследователска дейност, представляваща сумата, която данъчните органи ще позволят да се приспадне в бъдещи периоди, и нулевата балансова стойност, представлява приспадаща се временна разлика, която води до отсрочен данъчен актив;

▼M12

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

▼B

г) определени активи могат да бъдат отчитани по справедлива стойност или да бъдат преоценявани, без да се извършва съответното преизчисляване за данъчни цели (вж. параграф 20). Ако данъчната основа на актива надвишава неговата балансова стойност, възниква приспадаща се временна разлика.

▼B

27. Обратното проявление на приспадащите се временни разлики води до намаления при определянето на облагаемата печалба за бъдещи периоди. Въпреки това икономически ползи под формата на намаление на размера на данъчните плащания ще се влеят в предприятието само ако то реализира достатъчна по размер облагаема печалба, срещу която да ги приспадне. Поради тази причина предприятието признава отсрочени данъчни активи само ако съществува вероятност да се генерирана облагаема печалба, срещу която да могат да се оползотворят приспадащите се временни разлики.

28. Има вероятност да съществува облагаема печалба, срещу която да могат да бъдат оползотворени приспадащите се временни разлики, когато съществуват достатъчно облагаеми временни разлики във връзка с един и същ данъчен орган и отнасящи се до едно и също данъчнозадължено предприятие, които се очаква да се проявят обратно:

а) през същия период, през който се очаква обратното проявление на приспадащата се временна разлика; или

б) за периоди, в които данъчната загуба, възникваща от отсрочените данъчни активи, може да бъде пренесена назад или напред.

При такива обстоятелства отсроченият данъчен актив се признава през периода, през който възникват приспадащите се временни разлики.

29. Когато няма достатъчно облагаеми временни разлики, отнасящи се до един и същ данъчен орган и едно и също данъчнозадължено предприятие, отсроченият данъчен актив се признава до степента, до която:

а) е вероятно предприятието да реализира достатъчна облагаема печалба, отнасяща се до един и същ данъчен орган и едно и също данъчнозадължено предприятие за периода на обратно проявление на приспадащата се временна разлика (или за периоди, в които данъчната загуба, възникваща от отсрочените данъчни активи, може да бъде пренесена назад или напред). При оценяването дали ще съществува достатъчна облагаема печалба за бъдещи периоди предприятието игнорира облагаемите суми, произтичащи от приспадащи се временни разлики, които се очаква да възникнат в бъдещи периоди, тъй като отсроченият данъчен актив, възникващ от тези временни разлики, ще изисква сам по себе си бъдеща облагаема печалба, за да бъде оползотворен; или

б) предприятието разполага с възможности за данъчно планиране, които да създадат данъчна печалба в подходящи периоди.

30. Възможностите за данъчно планиране представляват действия, които предприятието може да предприеме, с цел да се създаде или увеличи облагаемият доход през даден период преди изтичането на срока на пренасянето на данъчната загуба или данъчния кредит. Например при някои законодателства облагаемата печалба може да бъде създадена или увеличена:

а) като се предпочете доходите от лихви да се облагат на база постъпления или на база вземания;

б) с отсрочване на претенциите за определени отчисления от облагаемата печалба;

в) с продажба и евентуално обратен лизинг на активи, които са повишили стойността си, но за които данъчната основа не е коригирана, за да се отрази това повишение; и

г) с продажба на актив, който генерира необлагаем доход (като например при някои законодателства, държавните облигации) с цел да се закупи друга инвестиция, генерираща облагаем доход.

▼B

Когато данъчното планиране прехвърля облагаема печалба от по-късен към по-ранен период, оползотворяването на пренесени данъчни загуби или данъчен кредит все още зависи от съществуването на бъдеща облагаема печалба от източници, различни от временните разлики, които ще възникнат в бъдеще.

31. Когато предприятието има история на загуби през последните периоди, то следва да вземе предвид насоките в параграфи 35 и 36.

32. [Заличен]

▼M12

Репутация

32A. 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 степента, до която е вероятно тази облагаема печалба да бъде налице и спрямо нея да се използва приспадащата се временна разлика.

▼B

Първоначално признаване на актив или пасив

33. Един от случаите, в които при първоначално признаване на актив възниква отсрочен данъчен актив е, когато необлагаемо правителствено дарение, отнасящо се до актив, е приспаднато при определянето на балансовата стойност на актива, но за данъчни цели не е приспаднато от амортизируемата стойност на актива (с други думи, от неговата данъчна основа); балансовата стойност на актива е по-малка от неговата данъчна основа и това поражда приспадаща се временна разлика. Правителствените дарения могат също да бъдат отчитани като приходи за бъдещи периоди, като в този случай разликата между прихода за бъдещи периоди и неговата нулева данъчна основа е приспадаща се временна разлика. Който и от двата метода на представяне да бъде предпочетен от предприятието, то не признава получения отсрочен данъчен актив поради причините, изложени в параграф 22.

Неизползвани данъчни загуби и неизползвани данъчни кредити

34. За пренос напред на неизползвани данъчни загуби и данъчни кредити се признава отсрочен данъчен актив до степента, в която е вероятно наличието на бъдеща облагаема печалба, срещу която могат да се оползотворят неизползваните данъчни загуби и неизползваните данъчни кредити.

35. Критериите за признаване на отсрочени данъчни активи, възникващи в резултат на преноса на неизползвани данъчни загуби и кредити, са същите както и критериите за признаване на отсрочени данъчни активи, възникващи от приспадащи се временни разлики. Съществуването на неизползвани данъчни загуби обаче е важно доказателство, че е възможно да не бъде реализирана бъдеща облагаема печалба. Поради това когато предприятието има история на скорошни загуби, то признава активите по отсрочени данъци, възникващи от неизползвани данъчни загуби или кредити само до степента, до която има достатъчно облагаеми временни разлики или други убедителни доказателства, че ще бъде реализирана достатъчна облагаема печалба, срещу която да се оползотворят неизползваните данъчни загуби или кредити. При такива обстоятелства параграф 82 изисква оповестяване на размера на отсрочения данъчен актив и характера на доказателствата в полза на неговото признаване.

▼B

36. Предприятието разглежда следните критерии при оценяване на вероятността да съществува достатъчна облагаема печалба, срещу която да може да се оползотворят неползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити:

а) дали предприятието има достатъчно облагаеми временни разлики, отнасящи се до същите данъчни органи и същото данъчнозадължено предприятие, които ще доведат до облагаеми суми, срещу които да бъдат оползотворени неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити преди изтичането на срока им;

б) дали има вероятност предприятието да реализира облагаема печалба, преди да е изтекъл срокът на неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити;

в) дали неизползваните данъчни загуби са в резултат от установими причини, които е малко вероятно да се проявят отново; и

г) дали предприятието разполага с възможности за данъчно планиране (вж. параграф 30), чрез които би могло да създаде облагаема печалба за периода, през който могат да се оползотворят неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити.

Когато не съществува вероятност да бъде реализирана облагаема печалба, срещу която да бъдат оползотворени неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити, отсроченият данъчен актив не се признава.

Преразглеждане на непризнати отсрочени данъчни активи

37. Към датата на всеки ►M5 отчет за финансово състояние ◄ предприятието преразглежда непризнатите отсрочени данъчни активи. Предприятието признава непризнатите в предходен период отсрочени данъчни активи до степента, до която се е появила вероятност бъдещата облагаема печалба да позволява възстановяването на отсрочения данъчен актив. Например подобряването на условията за търговия може да направи по-вероятно предприятието да е в състояние да генерира достатъчна бъдеща облагаема печалба, за да може отсроченият данъчен актив да удовлетвори критериите за признаване, описани в параграф 24 или 34. Друг пример е, когато предприятието преразглежда отсрочени данъчни активи към датата на извършване на бизнес комбинация или след нея (вж. параграфи 67 и 68).

Инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в съвместни предприятия

38. Временни разлики възникват, когато балансовата стойност на инвестициите в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия или участията в съвместни предприятия (а именно дяловете на предприятието майка или на инвеститора в нетните активи на дъщерното предприятие, клона, асоциираното или съвместното предприятие, включително балансовата стойност на репутацията) става различна от данъчната основа (която обикновено е стойността на придобиване) на инвестицията или участието. Такива разлики могат да възникнат в редица различни случаи, например при:

а) съществуване на неразпределена печалба на дъщерни предприятия, клонове, асоциирани или съвместни предприятия;

б) промени във валутните курсове, когато предприятието майка и неговото дъщерно предприятие се намират в различни държави; и

▼B

в) намаление на балансовата стойност на инвестиция в асоциирано предприятие до нейната възстановима стойност.

Временната разлика в консолидираните финансови отчети може да се различава от временната разлика, свързана с инвестицията, във финансовите отчети на предприятието майка, в случай че предприятието майка отчита инвестицията в своя отделен финансов отчет по стойност на придобиване или по преоценена стойност.

39. Предприятието признава отсрочен данъчен пасив за всички облагаеми временни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове, асоциирани предприятия или участия в съвместни предприятия, освен до степента, до която са изпълнени и двете описани по-долу условия:

а) предприятието майка, инвеститорът или съдружникът е в състояние да контролира времето на обратното проявление на временната разлика; и

б) съществува вероятност временната разлика да не се прояви обратно в предвидимо бъдеще.

40. Тъй като предприятието майка контролира политиката на своето дъщерно предприятие по отношение на дивидентите, то е в състояние да контролира времето на обратно проявление на временните разлики, свързани с инвестицията (включително временните разлики, възникващи не само от неразпределени печалби, но и от курсови разлики). Освен това в повечето случаи не би било практично да се определи размерът на данъците върху дохода, които ще бъдат дължими, когато временната разлика се прояви обратно. Поради тази причина когато предприятието майка е определило, че тази печалба няма да се разпределя в обозримо бъдеще, то не признава отсрочен данъчен пасив. Същите съображения важат и за инвестициите в клонове.

41. Непаричните активи и пасиви на предприятието се измерват в неговата функционална валута (вж. МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*). Ако облагаемата печалба или данъчната загуба на предприятието (а оттам и данъчната основа на неговите непарични активи и пасиви) се определя в различна валута, промените във валутния курс пораждат временни разлики, които водят до признаване на отсрочен данъчен пасив или (ако съответства на изискванията в параграф 24) актив. Възникналият отсрочен данък се дебитира или кредитира в печалбата или загубата (вж. параграф 58).

42. Инвеститорът в асоциирано предприятие не контролира предприятието и обикновено не е в състояние да определя политиката му на разпределяне на дивиденти. Поради това, при отсъствието на споразумение, изискващо печалбите на асоциираното предприятие да не бъдат разпределяни в обозримо бъдеще, инвеститорът признава отсрочен данъчен пасив, произтичащ от облагаеми временни разлики, свързани с неговата инвестиция в асоциираното предприятие. В някои случаи инвеститорът може да не е в състояние да определи сумата на данъка, който би бил дължим, в случай че си възстанови стойността на своята инвестиция в асоциираното предприятие, но да може да определи, че тази сума ще бъде равна или ще надвишава определен минимум. В такива случаи отсроченият данъчен пасив се оценява по тази сума.

43. Уреждането на отношенията между страните в едно смесено предприятие обикновено е свързано с разпределянето на печалбата и установява дали решенията по такива въпроси изискват единодушие на всички съдружници или определено мнозинство. Когато съдружникът може да контролира разпределението на печалбата и има вероятност тази печалба да не бъде разпределена в обозримо бъдеще, не се признава отсрочен данъчен пасив.

▼B

44. Предприятието признава отсрочен данъчен актив за всички приспадащи се временни разлики, възникващи от инвестиции в дъщерни предприятия, клонове или асоциирани предприятия и участия в съвместни предприятия само и единствено до степента, до която има вероятност:

а) временната разлика да се прояви обратно в обозримо бъдеще; и

б) да бъде реализирана облагаема печалба, срещу която да се оползотвори временната разлика.

45. При вземане на решение дали един отсрочен данъчен актив да се признае за приспадаща се временна разлика, свързана с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и с участия в съвместни предприятия, предприятието взема предвид насоките, представени в параграфи от 28 до 31.

ОЦЕНЯВАНЕ

46. Текущите данъчни пасиви/активи за текущия и предходните периоди се оценяват по сумата, която се очаква да бъде платена на/възстановена от данъчните органи при прилагане на данъчни ставки (и данъчни закони), действащи или по същество въведени в сила към ►**M5** края на отчетния период ◄.

47. Отсрочените данъчни активи и пасиви се оценяват по данъчните ставки, които се очаква да бъдат в сила за периода, в който активът се реализира или пасивът се уреди въз основа на данъчните ставки (и данъчни закони), действащи или по същество въведени в сила към ►**M5** края на отчетния период ◄.

48. Текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви обикновено се оценяват, като се ползват данъчните ставки (и данъчните закони), които са в сила. В някои законодателства обаче обявяването на данъчните ставки (и данъчните закони) от правителството има практически ефекта на действително влизане в сила, което може да стане няколко месеца след обявяването им. При тези обстоятелства данъчните активи и пасиви се оценяват, като се използват обявените данъчни ставки (и данъчни закони).

49. Когато за различните равнища на облагаем доход се прилагат различни данъчни ставки, отсрочените данъчни активи и пасиви се оценяват, като се използват средните стойности на данъчните ставки, които се очаква да бъдат приложими към облагаемата печалба/данъчната загуба през периодите, през които се очаква временните разлики да се проявят обратно.

50. [Заличен]

51. Оценяването на отсрочените данъчни пасиви и на отсрочените данъчни активи отразява данъчните последици, които биха произтекли от начина, по който предприятието очаква към ►**M5** края на отчетния период ◄ да възстанови или уреди балансовата стойност на своите активи и пасиви.

52. При някои законодателства начинът, по който предприятието възстановява/урежда балансовата стойност на един актив/пасив, може да засегне едното или и двете от:

а) данъчната ставка, приложима към момента, в който предприятието ще възстанови/уреди балансовата стойност на актива/пасива; и

▼B

б) данъчната основа на актива/пасива.

В такива случаи предприятието оценява отсрочените данъчни пасиви и отсрочените данъчни активи, като прилага данъчна ставка и данъчна основа в съответствие с очаквания начин на уреждане или възстановяване.

Пример А

Един актив има балансова стойност 100 единици и данъчна основа 60 единици. Ако активът бъде продаден, ще се приложи данъчна ставка 20 %, а по отношение на другите доходи ще се приложи данъчна ставка 30 %.

Предприятието признава отсрочен данъчен пасив от 8 единици (20 % от 40 единици), ако очаква да продаде актива, без да го използва повече, и отсрочен данъчен пасив от 12 единици (30 % от 40 единици), ако очаква да задържи актива и да възстанови балансовата му стойност чрез употреба.

Пример Б

Актив с цена на придобиване 100 единици и балансова стойност 80 единици е преоценен на 150 единици. Не е извършена съответна корекция за данъчни цели. Натрупаната амортизация за данъчни цели е 30 единици, а данъчната ставка е 30 %. Ако активът се продаде над себестойността, натрупаната данъчна амортизация от 30 единици ще бъде включена в облагаемия доход, но приходите от продажбата, превишаващи себестойността, няма да бъдат облагаеми.

Данъчната основа на актива е 70 единици и съществува облагаема временна разлика от 80 единици. Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност чрез използване на актива, то трябва да генерира облагаем доход в размер на 150 единици, но ще може приспадне амортизация само в размер на 70 единици. По този начин се формира отсрочен данъчен пасив от 24 единици (30 % от 80). Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност посредством незабавна продажба на актива за сумата от 150 единици, отсроченият данъчен пасив се изчислява, както следва:

	Облагаема временна разлика	*Данъчна ставка*	*Отсрочен данъчен пасив*
Натрупана данъчна амортизация	*30*	*30 %*	*9*
Постъпления, превишаващи себестойността	*50*	*нула*	—
Общо	*80*		*9*

(Забележка: в съответствие с ►**M5** *параграф 61А* ◄ *допълнителният отсрочен данък, възникващ в резултат на преоценката, се* ►**M5** *признава в друг всеобхватен доход* ◄*.)*

Пример В

Обстоятелствата са като в пример Б, с изключение на това, че ако активът бъде продаден на цена, надхвърляща себестойността, натрупаната данъчна амортизация ще бъде включена в облагаемия доход (при ставка 30 %), а постъпленията от продажбата ще бъдат обложени по ставка 40 % след отчисляване на коригираната с инфлацията стойност от 110 единици.

▼B

Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност чрез използване на актива, то трябва да генерира облагаем доход в размер на 150 единици, но ще може да приспадне амортизация само в размер на 70 единици. По този начин данъчната основа е 70 единици и се формира облагаема временна разлика от 80 единици и отсрочен данъчен пасив от 24 единици (30 % от 80), както в пример Б.

Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност посредством незабавна продажба на актива за сумата от 150 единици, то ще бъде в състояние да приспадне индексираната стойност от 110 единици. Нетните постъпления от 40 единици ще бъдат обложени със ставка 40 %. В допълнение натрупаната данъчна амортизация от 30 единици ще бъде включена в облагаемия доход и обложена със ставка 30 %. На тази база данъчната основа е 80 единици (110 минус 30), има облагаема временна разлика в размер на 70 единици и отсрочен данъчен пасив от 25 единици (40 % от 40 единици плюс 30 % от 30 единици). Ако данъчната основа не е непосредствено очевидна в този пример, може да бъде от полза да се вземе предвид фундаменталният принцип, описан в параграф 10.

(Забележка: в съответствие с ►**M5** *параграф 61А* ◄ *допълнителният отсрочен данък, възникващ в резултат на преоценката, се* ►**M5** *признава в друг всеобхватен доход* ◄*.)*

52А. При някои законодателства данъците върху дохода са дължими по по-висока или по-ниска ставка, ако част или цялата нетна печалба или неразпределена печалба е изплатена като дивидент на акционерите в предприятието. При други законодателства данъците върху дохода могат да подлежат на възстановяване или да са дължими, ако част или цялата нетна печалба или неразпределена печалба е изплатена като дивидент на акционерите в предприятието. При тези обстоятелства текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви се оценяват по данъчната ставка, приложима към неразпределената печалба.

52Б. При обстоятелствата, описани в параграф 52А, ефектът на дивидентите върху данъка върху дохода се признава, когато се признава задължение за плащане на дивидент. Ефектът на дивидентите върху данъка върху дохода е по-пряко свързан с минали операции или събития, отколкото с разпределянето към собствениците. Поради това ефектът на дивидентите върху данъка върху дохода се признава в печалбата или загубата за периода, както се изисква съгласно параграф 58, освен до степента, до която ефектът на дивидентите върху данъка върху дохода възниква при обстоятелствата, описани в параграф 58, букви а) и б).

Пример, илюстриращ параграфи 52А и 52Б

Следващият пример разглежда оценяването на текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви на предприятие при законодателство, при което данъците върху дохода са дължими при по-висока ставка за неразпределената печалба (50 %) и дадена сума подлежи на възстановяване, когато печалбата е разпределена. Данъчната ставка върху разпределената печалба е 35 %. Към ►**M5** края на отчетния период ◄ 31 декември 20X1 г. предприятието не признава задължение за плащане на дивиденти, предложени или декларирани ►**M5** след края на отчетния период ◄. В резултат няма признати дивиденти за 20X1 г. Облагаемият доход за 20X1 г. е 100 000 единици. Нетната облагаема временна разлика за 20X1 г. е 40 000 единици.

▼B

Предприятието признава текущ данъчен пасив и разход за текущ данък върху дохода от 50 000 единици. Не е признат актив за сумата, която ще бъде евентуално възстановена в резултат на бъдещи дивиденти. Предприятието признава също така отсрочен данъчен пасив и разход за отсрочен данък в размер на 20 000 единици (40 000 при 50 %), представляващ данъците върху дохода, които предприятието ще плати, когато възстанови или уреди балансовите стойности на своите активи и пасиви на базата на данъчната ставка, приложима за неразпределената печалба.

Впоследствие на 15 март 20X2 г. предприятието признава като пасив дивиденти в размер на 10 000 единици от печалба от дейността за предходни периоди.

На 15 март 20X2 г. предприятието признава възстановяването на данъци върху дохода от 1 500 единици (15 % от дивидентите, признати като пасив) като текущ данъчен актив и като намаление на разходите за текущ данък върху дохода за 20X2 г.

53. Отсрочените данъчни активи и пасиви не се дисконтират.

54. Надеждното определяне на отсрочените данъчни активи и пасиви на дисконтова база изисква подробно прогнозиране на времето на обратно проявление на всяка временна разлика. В много случаи изготвянето на такива прогнози е непрактично или е твърде сложно. Поради това не е подходящо да се изисква дисконтиране на отсрочените данъчни активи и пасиви. Позволяването на дисконтиране, без то да бъде задължително, би породило отсрочени данъчни активи и пасиви, които не биха били сравними за отделните предприятия. Поради тази причина настоящият стандарт не изисква, нито позволява да се дисконтират отсрочени данъчни активи и пасиви.

55. Временните разлики се определят от гледна точка на балансовата стойност на актива или пасива. Това важи дори когато балансовата стойност сама по себе си е определена на дисконтова база, например в случай на задължения за пенсионни доходи (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица*).

56. Балансовата стойност на отсрочените данъчни активи се преразглежда към ►**M5** края на отчетния период ◄. Предприятието намалява балансовата стойност на отсрочения данъчен актив до степента, до която вече не е вероятно да бъде реализирана достатъчна облагаема печалба, която да позволява да се оползотвори ползата от част или целия отсрочен данъчен актив. Всяко такова намаление трябва да се отчете с обратен ефект до степента, до която стане вероятно да се реализира достатъчна облагаема печалба.

ПРИЗНАВАНЕ НА ТЕКУЩ И ОТСРОЧЕН ДАНЪК

57. Осчетоводяването на текущи и отсрочени данъчни ефекти от операция или друго събитие е в съответствие с осчетоводяването на самата операция или събитие. Параграфи от 58 до 68В въвеждат този принцип.

▼M5

Статии, които се признават в печалбата или загубата

58. Текущ и отсрочен данък се признава като приход или разход и се включва в печалбата или загубата за периода, освен до степента, до която данъкът произтича от:

а) операция или събитие, което е признато, в същия или в друг период, извън печалбата или загубата в друг всеобхватен доход или директно в собствен капитал (вж. параграфи 61А до 65);

▼B

б) бизнес комбинация (вж. параграфи от 66 до 68).

59. Повечето отсрочени данъчни пасиви и отсрочени данъчни активи възникват, когато приходът или разходът е включен в счетоводната печалба за един период, а в облагаемата печалба/загуба — за друг период. Произтичащият от това отсрочен данък се признава в ►M5 печалбата или загубата ◄. Примери за това са, когато:

а) лихва, лицензионно възнаграждение или дивидент се получава след изтичане на периода и е включена(о) в счетоводната печалба пропорционално на периода, за който се отнася в съответствие с МСС 18 *Приходи*, а в облагаемата печалба/-загуба — на база действително плащане; и

б) разходите за нематериални активи са били капитализирани в съответствие с МСС 38 *Нематериални* активи и са амортизирани в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, но са приспаднати за данъчни цели при възникването им.

60. Балансовата стойност на отсрочените данъчни активи и пасиви може да се промени дори когато няма промяна в размера на свързаните с тях временни разлики. Това може да бъде резултат например от:

а) промяна в данъчните ставки или данъчното законодателство;

б) преразглеждане на това, дали отсрочените данъчни активи подлежат на възстановяване; или

в) промяна в очаквания начин на възстановяване на актива.

Полученият в резултат отсрочен данък се признава в ►M5 печалбата или загубата ◄, освен до степента, до която се отнася до статии, преди това дебитирани или кредитирани в собствения капитал (вж. параграф 63).

Статии, кредитирани или дебитирани директно в собствения капитал

▼M5

_____

61А. Текущ данък и отсрочен данък се признават извън печалбата или загубата, ако данъкът е свързан с позиции, признати в същия или друг отчетен период извън печалбата или загубата. Следователно текущ данък и отсрочен данък, свързан с позиции, признати в същия или друг период:

а) в друг всеобхватен доход следва да се признават в друг всеобхватен доход (вж. параграф 62).

б) директно в собствен капитал следва да се признават директно в собствен капитал (вж. параграф 62А).

▼M5

62. Международните стандарти за финансово отчитане изискват или разрешават конкретни статии да се признават в друг всеобхватен доход. Примери за такива статии са:

а) промяна в балансовата сума, възникваща от преоценка на имоти, машини и съоръжения (вж. МСС 16); и

б) [заличен]

в) разлики от обменни курсове, възникващи от преизчисление на финансовите отчети на чуждестранна дейност (вж. МСС 21).

г) [заличен]

62А. Международните стандарти за финансово отчитане изискват или разрешават конкретни статии да се отнасят към кредит или да се начисляват директно в собствен капитал. Примери за такива статии са:

а) корекция в началното салдо на неразпределена печалба в резултат или от промяна в счетоводната политика, приложена със задна дата, или корекция на грешка (вж. МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*); и

б) суми, възникващи от първоначално признаване на компонент на собствения капитал в сложен финансов инструмент (вж. параграф 23).

63. При изключителни обстоятелства може да е трудно да се определи сумата на текущия или отсрочен данък, свързан с позиции признати извън печалбата или загубата (или в друг всеобхватен доход, или директно в собствен капитал). Такъв може да е случаят, например когато:

▼B

а) данъкът върху дохода е прогресивен и не е възможно да се определи ставката, с която е бил обложен конкретният компонент от облагаемата печалба/данъчна загуба;

б) промяна в данъчната ставка или други данъчни правила засяга отсрочените данъчни активи или пасиви, отнасящи се (изцяло или частично) ►M5 до статия, която преди е била признава извън печалбата или загубата; или ◄

в) предприятието е определило, че отсрочен данъчен актив трябва да се признае или не трябва повече да бъде признаван в пълен размер ►M5 и отсроченият данъчен актив се отнасят (изцяло или частично) до статия, която преди е била призната извън печалбата или загубата. ◄

▼M5

В такива случаи текущият и отсрочен данък, отнасящ се до статии, признати извън печалбата или загубата, се базират на приемливо пропорционално разпределение на текущия и отсрочен данък на предприятието в съответната данъчна юрисдикция или друг метод, който постига по-уместно разпределение при тези обстоятелства.

▼B

64. МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* не конкретизира дали предприятието трябва да прехвърля всяка година от преоценъчния резерв в неразпределената печалба сума, равна на разликата между амортизацията на преоценен актив и амортизацията на себестойността на същия актив. Ако предприятието извършва такова прехвърляне, прехвърлената сума е след приспадане на съответния отсрочен данък. Подобни съображения се отнасят и до прехвърлянията, извършени при изваждането от употреба на определен имот, машина или съоръжение.

▼B

65. Когато един актив се преоценява за данъчни цели и преоценката му е свързана със счетоводна преоценка от предходен период или с преоценка, която се очаква да се извърши в бъдещ период, данъчните ефекти и от преоценката на актива, и от коригирането на данъчната основа се кредитират или дебитират в собствения капитал за периодите, през които са възникнали. Ако преоценката за данъчни цели обаче не е свързана със счетоводната преоценка от предходен период или с преоценката, която се очаква да бъде извършена в бъдещ период, данъчните ефекти от коригирането на данъчната основа се признават в ►M5 печалбата или загубата ◄.

65A. Когато предприятието изплаща дивиденти на своите акционери, може да се изисква част от дивидентите да се плати на данъчните органи от името на акционерите. При някои законодателства тази сума се определя като данък при източника. Такава сума, платена или дължима на данъчните органи, се дебитира в собствения капитал като част от дивидентите.

Отсрочени данъци, произтичащи от бизнес комбинация

▼M12

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 степента, 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:

▼M12

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).

———————

▼B

Текущи и отсрочени данъци, произтичащи от сделки с плащане на базата на акции

68А. При някои законодателства предприятието приспада данък (т.е. сума, която подлежи на приспадане при определянето на облагаемата печалба) във връзка с възнаграждения, изплатени чрез акции, опции за акции или други инструменти на собствения капитал на предприятието. Размерът на този приспаднат данък може да се различава от съответния разход за възнаграждения и може да възникне в по-късен отчетен период. Например при някои законодателства предприятието може да признае разход за услуги, предоставяни от наети лица и получени срещу предоставена опция за акции в съответствие с МСФО 2 *Плащане на базата на акции,* но да не получи приспадане на данък до момента на изпълнение на опцията, като оценяването на размера на този данък се основава на цената на акциите на предприятието към датата на изпълнение на опцията.

68Б. Както и при разходите за изследователска дейност, разгледани в параграф 9 и параграф 26, буква б) от настоящия стандарт, разликата между данъчната основа за предоставените от наети лица услуги до момента (представляваща сумата, която данъчните органи биха разрешили да бъде приспадната в бъдещи периоди) и нулевата балансова стойност, представлява приспадаща се временна разлика, която води до формирането на отсрочен данъчен актив. Ако сумата, която данъчните органи биха позволили да бъде приспадната в бъдещи периоди, не е известна към края на периода, тя трябва да бъде приблизително оценена на базата на наличната информация към края на периода. Например ако сумата, която данъчните органи ще позволят като приспадане в бъдещи периоди, зависи от цената на акциите на предприятието към бъдеща дата, оценката на временните разлики, подлежащи на приспадане, трябва да се извърши на базата на цената на акциите на предприятието към края на периода.

68В. Както е отбелязано в параграф 68А, сумата на приспаднатия данък (или приблизителната оценка на бъдещ приспаднат данък, определена в съответствие с параграф 68А) може да се различава от свързания общ разход за възнаграждение. Параграф 58 от стандарта изисква текущият и отсроченият данък да бъдат признати като приход или разход и да се включат в печалбата или загубата за периода, освен до степента, до която данъкът възниква от: ►M5 а) операция или събитие, което е признато в същия или друг период извън печалбата или загубата или б) бизнес комбинация. ◄ Ако сумата на приспаднатия данък (или приблизителната оценка на бъдещия приспаднат данък) надхвърля сумата на съответния общ разход за възнаграждение, това показва, че приспаднатият данък е свързан не само с разхода за възнаграждение, а и със статия на собствения капитал. При това положение превишението на съответния текущ или отсрочен данък следва да се признае директно в собствения капитал.

▼B

ПРЕДСТАВЯНЕ

Данъчни активи и данъчни пасиви

69. [Заличен]

70. [Заличен]

Компенсиране

71. Предприятието компенсира текущите данъчни активи и пасиви само тогава, когато:

а) има законно право да компенсира признатите суми; и

б) възнамерява или да уреди на нетна основа, или едновременно да реализира актива и да уреди пасива.

72. Въпреки че текущите активи и пасиви се признават и оценяват поотделно, в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ на предприятието те се компенсират в зависимост от критерии, подобни на критериите за финансови инструменти, установени в МСС 32. Предприятието обикновено има законно основание да приспада текущ данъчен актив срещу текущ данъчен пасив, когато те се отнасят до данъци върху дохода, наложени от един и същ данъчен орган и този орган разрешава на предприятието да извършва или получава еднократно плащане на нетна основа.

73. В консолидираните финансови отчети отсроченият данъчен актив на едно предприятие от групата се приспада срещу текущ данъчен пасив на друго предприятие от групата тогава и само тогава, когато съответните предприятия имат законно право да извършват или получават еднократни нетни плащания и предприятията възнамеряват да извършат или получат такова нетно плащане или едновременно да възстановят актива и да уредят пасива.

74. Предприятието компенсира отсрочени данъчни активи и пасиви само тогава, когато:

а) то има законно право да приспада текущи данъчни активи срещу текущи данъчни пасиви; и

б) отсрочените данъчни активи и пасиви се отнасят до данъци върху дохода, наложени от един и същ данъчен орган за:

i) едно и също данъчнозадължено предприятие; или

ii) различни данъчнозадължени предприятия, които възнамеряват или да уредят текущи данъчни пасиви и активи на нетна основа, или едновременно да реализират активите и да погасят пасивите за всеки бъдещ период, през който се очаква да бъдат погасени или възстановени значителни по размер отсрочени данъчни пасиви или активи.

▼B

75. За да се избегне нуждата от разработването на подробен времеви график за обратното проявление на всяка временна разлика, настоящият стандарт изисква предприятието да компенсира отсрочения данъчен актив срещу отсрочения данъчен пасив на едно и също предприятие само тогава, когато те се отнасят до данъци върху дохода, наложени от един и същ данъчен орган и предприятието има законно право да приспада текущи данъчни активи срещу текущи данъчни пасиви.

76. В редки случаи предприятието може да има законно право да приспада, както и намерение да се разплаща на нетна база за някои, но не за всички периоди. При такива редки случаи може да се изисква подробен времеви график, за да се установи надеждно дали отсроченият данъчен пасив на данъчнозадълженото предприятие ще породи увеличени данъчни плащания за същия период, за който отложен данъчен актив на друго данъчнозадължено предприятие ще породи намалени данъчни плащания за второто предприятие.

Данъчен разход

Данъчен разход/приход, отнасящ се до печалба или загуба от обичайна дейност

▼M5

77. Данъчният разход (приход), отнасящ се към печалбата или загубата от обичайни дейности, се представя в отчета за всеобхватен доход.

77A. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет за доходите, както е описано в параграф 81 на МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.), то представя данъчния разход (приход), отнасящ се до печалбата или загубата от обичайни дейности, в този отделен отчет.

▼B

Курсови разлики от чуждестранни отсрочени данъчни пасиви или активи

78. МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* изисква определени курсови разлики да се признават като приход или разход, но не конкретизира къде следва да бъдат представени такива разлики в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Съответно, когато курсовите разлики от чуждестранни отсрочени данъчни пасиви или активи се признават в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, тези разлики може да се класифицират като разходи/приходи за отсрочени данъци, ако се прецени, че това представяне ще бъде от полза за потребителите на финансовите отчети.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

79. Основните компоненти на данъчния разход/приход се оповестяват поотделно.

80. Компонентите на данъчния разход/приход могат да включват:

а) текущ данъчен разход/приход;

б) всички корекции на текущ данък от предходни периоди, признати през периода;

▼B

в) сумата на разхода/прихода по отсрочени данъци, отнасяща се до възникването и обратното проявление на временни разлики;

г) сумата на отсрочения данъчен разход/приход, отнасяща се до промени в данъчните ставки или въвеждането на нови данъци;

д) сумата на ползите, възникващи от непризната преди данъчна загуба, данъчен кредит или временна разлика за предходен период, използвана, за да се намали разходът за текущи данъци;

е) сумата на ползите, възникващи от непризната преди данъчна загуба, данъчен кредит или временна разлика за предходен период, използвана, за да се намали отсроченият данъчен разход;

ж) отсрочения данъчен разход, възникващ в резултат на обезценката или отчитането с обратен ефект на предишна обезценка на отсрочен данъчен актив в съответствие с параграф 56; и

з) сумата на данъчния разход/приход, отнасяща се до онези промени в счетоводната политика и грешки, които са включени в печалбата или загубата в съответствие с МСС 8, тъй като не могат да бъдат отчетени с обратна сила.

▼M5

81. Следното също се оповестява отделно:

а) Съвкупният текущ и отсрочен данък, отнасящ се до статии, начислени или отнесени директно по кредита на собствен капитал (вж. параграф 62А);

аб) сумата на данъка върху дохода, отнасящ се до всеки компонент на друг всеобхватен доход (вж. параграф 62 и МСС 1 (както е преработен през 2007 г.));

б) [заличен];

▼B

в) обяснение на връзката между данъчния разход/приход и счетоводната печалба в едната или и двете от следните форми:

i) числово равнение между данъчния разход/приход и резултата от умножаването на сумата на счетоводната печалба по приложимата(ите) данъчна(и) ставка(и) с оповестяване също на основата, върху която се изчислява(т) приложимата(ите) данъчна(и) ставка(и); или

ii) числово равнение между средната ефективна данъчна ставка и приложимата данъчна ставка с оповестяване също на основата, върху която е изчислена приложимата данъчна ставка;

г) обяснение на промените в приложимата(ите) данъчна(и) ставка(и) в сравнение с предходния отчетен период;

д) сумата (и датата на изтичане на срока им, ако има такъв) на приспадащите се временни разлики и неизползваните данъчни загуби и кредити, за които в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ не е бил признат отсрочен данъчен актив;

е) общата сума на временните разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в съвместни предприятия, за които не са били признати отсрочени данъчни пасиви (вж. параграф 39);

▼B

ж) по отношение на всеки вид временни разлики и всеки вид неизползвани данъчни загуби и неизползвани данъчни кредити:

i) сумата на отсрочените данъчни активи и пасиви, призната в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ за всеки представен период;

ii) сумата на отсрочения данъчен приход или разход, призната в ►M5 печалбата или загубата ◄, ако тя не е очевидна от измененията на сумите, признати в ►M5 отчета за финансово състояние ◄;

▼M12

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 дивиденти 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.

▼B

82. Предприятието оповестява сумата на отсрочен данъчен актив и естеството на доказателствата, подкрепящи неговото признаване, когато:

а) усвояването на отсрочения данъчен актив зависи от бъдещите облагаеми печалби, превишаващи печалбите, които възникват в резултат от обратното проявление на съществуващите облагаеми временни разлики; и

б) предприятието е претърпяло загуба в текущия или в предходния период в данъчната област, към която се отнася отсроченият данъчен актив.

82A. При обстоятелствата, описани в параграф 52A, предприятието оповестява естеството на потенциалните данъчни последици, които биха възникнали в резултат от изплащане на дивиденти на акционерите. В допълнение то оповестява сумите на потенциалните последици за данъка върху дохода, които могат да бъдат практически определени, както и дали съществуват потенциални последици за данъка върху дохода, които не могат да бъдат практически определени.

83. [Заличен]

▼B

84. Оповестяването, изисквано съгласно параграф 81, буква в), позволява потребителите на финансовите отчети да разберат дали връзката между данъчните разходи/приходи и счетоводната печалба е необичайна и да разберат значимите фактори, които биха могли да имат влияние върху тази връзка в бъдеще. Връзката между данъчния разход/приход и счетоводната печалба може да бъде повлияна от такива фактори като приходите, неподлежащи на облагане с данъци, разходите, непризнати за данъчни цели при определяне на облагаемата печалба/загуба, ефекта от данъчните загуби и ефекта от чуждестранните данъчни ставки.

85. При обяснението на връзката между данъчния разход/приход и счетоводната печалба предприятието използва приложимата данъчна ставка, която осигурява най-съдържателна информация за потребителите на финансовите му отчети. Често най-пълна със съдържание е вътрешната ставка за данъка в държавата, в която е седалището на предприятието, обединяваща данъчната ставка, прилагана за държавни данъци, със ставките, прилагани за всякакви местни данъци, които се изчисляват на подобно по същество ниво като облагаемата печалба/данъчната загуба. Въпреки това за едно предприятие, осъществяващо дейност при различни законодателства, може да има повече смисъл да се обединят равненията, изготвени при използване на вътрешната ставка за всяка отделна юрисдикция. Следващият пример илюстрира как изборът на приложима данъчна ставка засяга представянето на числовото равнение.

Пример, илюстриращ параграф 85

През 19X2 г. предприятието има счетоводна печалба по силата на местното законодателство (държава А) в размер на 1 500 единици (19X1 г: 2 000 единици) и в държава Б — 1 500 единици (19X1 г.: 500 единици). Данъчната ставка е 30 % за държава А и 20 % за държава Б. В държава А разходите от 100 единици (19X1 г.: 200 единици) не подлежат на приспадане за данъчни цели.

Пример, показващ равнението с вътрешната данъчна ставка:

	19X1 г.	19X2 г.
Счетоводна печалба	2 500	3 000
Данък при вътрешна данъчна ставка от 30 %	750	900
Данъчен ефект от разходите, непризнати за данъчни цели	60	30
Ефект от по-ниските данъчни ставки в държава Б	(50)	(150)
Данъчен разход	760	780

Следващият пример илюстрира равнение, изготвено чрез обединяване на отделните ставки за всяко национално законодателство. При този метод ефектът от разликите между вътрешната данъчна ставка за отчитащото се предприятие и вътрешните данъчни ставки за други законодателства не се появява като отделна статия при равнението. Може да бъде необходимо предприятието да обясни ефекта от значителните промени или в данъчните ставки, или в структурата на печалбите, реализирани в различните юрисдикции, с цел да обясни промените в данъчните ставки, които е приложило, както се изисква съгласно параграф 81, буква г).

▼B

Счетоводна печалба	2 500	3 000
Данък при вътрешни данъчни ставки, приложими към печалбата в държавата, в която е реализирана	700	750
Данъчен ефект от разходи, непризнати за данъчни цели	60	30
Данъчен разход	760	780

86. Средната ефективна данъчна ставка представлява данъчният разход/приход, разделен на счетоводната печалба.

87. Често не е практично да се изчислява размерът на непризнатите отсрочени данъчни пасиви, възникващи от инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в съвместни предприятия (вж. параграф 39). Поради това настоящият стандарт изисква предприятието да оповести обобщения размер на съответните временни разлики, но не изисква да се оповестяват отсрочените данъчни пасиви. Въпреки това, когато е уместно, предприятията се насърчават да оповестяват размерите на непризнатите отсрочени данъчни пасиви, тъй като тази информация може да бъде от полза за потребителите на финансовите отчети.

87А. Параграф 82А изисква предприятието да оповести естеството на потенциалните последици за данъците върху дохода, които ще бъдат породени от изплащането на дивиденти на акционерите. Предприятието оповестява важните характеристики на системата за данъчно облагане на доходите и факторите, които ще повлияят на сумата на последиците за данъка върху дохода от изплащането на дивиденти.

87Б. Понякога не е практично да се изчислява общата сума на потенциалните последици за данъка върху дохода, които биха възникнали в резултат от изплащането на дивиденти на акционерите. Такъв може да е случаят, например когато предприятието има голям брой чуждестранни дъщерни предприятия. Дори при такива обстоятелства обаче някои части от общата сума могат да бъдат лесноопределими. Например в една консолидирана група предприятието майка и някои от неговите дъщерни предприятия може да са платили данъци върху дохода върху неразпределената печалба при по-висока ставка и да знаят каква е сумата, която трябва да бъде възстановена при плащането на бъдещи дивиденти на акционерите от консолидираната неразпределена печалба. В такъв случай сумата за възстановяване се оповестява. Ако е приложимо, предприятието оповестява също, че съществуват допълнителни потенциални последици за данъка върху дохода, които практически не могат да бъдат определени. В отделните финансови отчети на предприятието майка, ако има такива, оповестяването на потенциалните последици за данъка върху дохода е свързано с неразпределената печалба на предприятието майка.

87В. Предприятието, задължено да направи оповестяванията, посочени в параграф 82А, може също да е задължено да направи оповестявания за временни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове или асоциирани предприятия или участия в съвместни предприятия. В такива случаи предприятието отчита това при определянето на информацията, която да бъде оповестена съгласно параграф 82А. Например предприятието може да бъде задължено да оповести общата сума на временните разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, за които не са били признати отсрочени данъчни пасиви (вж. параграф 81, буква е). Ако не е практически възможно да се изчислят сумите от непризнати отсрочени данъчни пасиви (вж. параграф 87), може да съществуват суми от потенциални последици за данъка върху дохода от дивиденти, отнасящи се до тези дъщерни предприятия, които практически не могат да бъдат определени.

▼B

88. Предприятието оповестява всички свързани с данъци условни задължения и условни активи в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*. Условните задължения и условните активи могат да възникнат например от неразрешени спорове с данъчните органи. По подобен начин, когато промените в данъчните ставки или данъчните закони влязат в сила или бъдат обявени ►M5 след края на отчетния период ◄, предприятието оповестява всеки значителен ефект от тези промени върху неговите текущи и отсрочени данъчни активи и пасиви (вж. МСС 10 *Събития* ►M5 *след края на отчетния период* ◄).

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

89. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 1998 г., с изключение на уточненията в параграф 91. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за финансово отчитане, обхващащо периоди, които започват преди 1 януари 1998 г., то оповестява, че е приложило стандарта вместо МСС 12 *Отчитане на данъците върху дохода*, одобрен през 1979 г.

90. Настоящият стандарт заменя МСС 12 *Отчитане на данъци върху дохода,* одобрен през 1979 г.

91. Параграфи 52А, 52Б, 65А, параграф 81, буква и), параграфи 82А, 87А, 87Б, 87В и заличаването на параграфи 3 и 50 влизат в сила за годишните финансови отчети ([1]), които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г. По-ранното им прилагане се насърчава. Ако по-ранното прилагане има отражение върху финансовите отчети, предприятието следва да оповести този факт.

▼M5

92. МСС 1 (както е преработен през 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това той изменя параграфи 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68С, 77 и 81, заличава параграф 61 и добавя параграфи 61А, 62А и 77А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M12

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).

([1]) Параграф 91 се отнася за „годишни финансови отчети“ съгласно по-ясното изписване на датите на влизане в сила, прието през 1998 г. Параграф 89 се отнася за „финансови отчети“.

▼**M12**

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.**

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 16

Имоти, машини и съоръжения

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране на имотите, машините и съоръженията, така че ползвателите на финансовите отчети да могат да разпознават информацията за инвестициите на предприятието в имоти, машини и съоръжения и промените в такива инвестиции. Основните въпроси при отчитането на имотите, машините и съоръженията са признаването на активите, определянето на балансовите им стойности и амортизационните разходи и загубите от обезценка, които трябва да бъдат признати във връзка с тях.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт се прилага при отчитането на имоти, машини и съоръжения, освен когато друг МСС изисква или разрешава различно счетоводно третиране.

3. Стандартът не се прилага за:

а) имотите, машините и съоръженията, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности*;

б) биологичните активи, свързани със земеделска дейност (вж. МСС 41 *Земеделие)*;

в) признаването и оценяването на активи за проучване и оценка (вж. МСФО 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси)*; или

г) правата върху природни залежи и резерви от рода на нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.

Настоящият стандарт обаче се прилага за имоти, машини и съоръжения, използвани за разработване или поддържане на активите, посочени в букви б)—г).

4. Други стандарти може да изискват признаването на актив от имоти, машини и съоръжения въз основа на подход, различен от подхода в настоящия стандарт. Например МСС 17 *Лизинг* изисква от предприятието да оценява своето признаване на обект от лизингови имоти, машини и съоръжения въз основа на прехвърлянето на рискове и изгоди. Въпреки това в подобни случаи всички други аспекти на счетоводното третиране на тези активи, включително амортизацията, се определят от изискванията на настоящия стандарт.

▼M8

5. Предприятие, което използва модела на цената на придобиване за инвестиционни имоти съгласно МСС 40 *Инвестиционни имоти*, използва модела на цената на придобиване и по настоящия стандарт.

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

6. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Балансова стойност — сумата, с която един актив се признава в ►M5 отчета за финансово състояние ◄, след като се приспаднат всички натрупани за него амортизации, както и натрупаната загуба от обезценка.

▼B

Цена на придобиване — сумата от заплатените парични средства или парични еквиваленти или справедливата стойност на друга престация за придобиването на един актив към момента на придобиването или създаването му или, където е приложимо, сумата, отнасяща се към този актив, когато е признат първоначално в съответствие с конкретните изисквания на други МСФО, например МСФО 2 *Плащане на базата на акции.*

Амортизируема сума — цената на придобиване на актива или друга стойност, заменяща я във финансовите отчети, намалена с остатъчната стойност.

Амортизация — систематичното разпределение на амортизируемата сума на актива през полезния му живот.

Специфична за предприятието стойност — настоящата стойност на паричните потоци, които предприятието очаква да възникнат от продължаващата употреба на актив и от неговото освобождаване в края на полезния му живот или очаква да възникнат при уреждането на пасив.

Справедлива стойност — сумата, за която един актив може да бъде разменен между осведомени и желаещи несвързани лица в сделка при справедливи пазарни условия.

Загуба от обезценка — сумата, с която балансовата стойност на актива надвишава неговата възстановима стойност.

Имоти, машини и съоръжения — материалните активи, които:

а) се държат от предприятието, за да се използват за производството или доставката на стоки или услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели;

б) се очаква да бъдат използвани през повече от един период.

▼M8

Възстановима стойност е по-високата от справедливата стойност на даден актив, намалена с разходите за продажбата и неговата стойност в употреба.

▼B

Остатъчна стойност — приблизително оценената сума, която предприятието би получило понастоящем при освобождаването от един актив, след като се приспаднат приблизителните разходи по освобождаването от него, ако активът вече е остарял и в състоянието, в което се очаква да бъде в края на полезния му живот.

Полезен живот:

а) периода, през който един актив се очаква да бъде наличен за използване от предприятието; или

б) броя на произведените или подобни единици, които се очаква предприятието да получи от актива.

ПРИЗНАВАНЕ

7. Цената на придобиване на отделен имот, машина и съоръжение се признава за актив само ако:

а) е вероятно предприятието да получи в бъдеще икономически изгоди, свързани с актива; и

б) цената на придобиване на актива може надеждно да бъде оценена.

▼B

8. Резервните части и сервизното оборудване обикновено се отчитат като материални запаси и се признават като печалба или загуба в момента на влагането им. Основните резервни части и резервно оборудване обаче се считат за имоти, машини и съоръжения, когато предприятието очаква да ги използва през повече от един период. По същия начин ако резервните части и сервизното оборудване могат да се използват само във връзка с отделен имот, машина и съоръжение, те се отчитат като имоти, машини и съоръжения.

9. Настоящият стандарт не предписва мерна единица за признаване, т.е. какво съставлява позиция на имоти, машини и съоръжения. Ето защо при прилагане на критериите за признаване към специфичните обстоятелства на дадено предприятие е необходимо да се използва преценка. Може да е уместно да се обединят поотделно незначителни позиции като матрици, инструменти и други и критериите да се приложат към съвкупната им стойност.

10. Предприятието оценява по силата на настоящия принцип за признаване всичките си разходи за имоти, машини и съоръжения в момента, когато бъдат направени. Тези разходи включват разходите, направени първоначално за придобиване или построяване на актива от имоти, машини и съоръжения, и разходите, извършени впоследствие за добавяне или подмяна на части или за обслужването му.

Първоначални разходи

11. Имоти, машини и съоръжения могат да бъдат придобити с цел безопасност или опазване на околната среда. Придобиването на такива имоти, машини и съоръжения, макар да не увеличава пряко бъдещите икономически изгоди от всеки конкретен съществуващ имоти, машина и съоръжение, може да е необходимо, за да може предприятието да получава бъдещите икономически изгоди от другите си активи. Такива имоти, машини и съоръжения отговарят на условията за признаване като актив, тъй като създават възможност за бъдещи икономически изгоди от съответните активи, които предприятието ще извлече над това, което то би могло да извлече, ако тези активи не бяха придобити. Например един производител на химически продукти може да въведе нови процеси за химическа обработка, за да спазва изискванията за опазване на околната среда при производството и съхранението на опасни химикали. Свързаните с това подобрения на машините и съоръженията се признават за актив, защото без тях предприятието не може да произвежда и продава химикали. Явяващата се обаче в резултат на това балансова стойност на такъв актив или свързани активи се проверява за обезценка в съответствие с МСС 16 *Обезценка на активи.*

Последващи разходи

12. Съгласно принципа на признаване в параграф 7 предприятието не признава в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения разходите за ежедневното обслужване на актива. Тези разходи по-скоро се признават в печалба или загуба в момента на извършването им. Разходите за ежедневно обслужване са предимно разходите за труд и консумативи и могат да включват стойността на малки резервни части. Целта на тези разходи често се описва като „ремонти и поддръжка“ на актива от имоти, машини и съоръжения.

▼B

13. Части от някои позиции от имоти, машини и съоръжения може да се нуждаят от подмяна на определени интервали от време. Например една пещ може да се нуждае от нова вътрешна облицовка след определен брой часове на използване или салонът на пътнически самолет, чиито седалки и кухни може да се нуждаят от подмяна няколко пъти през полезния живот на корпуса. Активи от имоти, машини и съоръжения могат да се придобиват и с цел да се правят по-рядко повтарящи се подмени, като например подмяна на вътрешни стени на сграда или извършване на еднократна подмяна. По силата на принципа на признаване в параграф 7 предприятието признава в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения разхода за подмяна на част от такъв актив, когато е направен такъв разход, ако отговаря на критериите за признаване. Балансовата сума на тези части, които са подменени, се отписва в съответствие с разпоредбите за отписване, посочени в настоящия стандарт (вж. параграфи 67—72).

14. Условие за продължаване на експлоатацията на актив от имоти, машини и съоръжения (например самолет) може да бъде извършването на редовни основни прегледи за дефекти, независимо дали са подменяни части от актива. При извършването на всеки основен преглед разходите за него се признават в балансовата стойност на актива от имоти, машини и съоръжения като подмяна, ако са спазени критериите за признаване. Всяка оставаща балансова сума от разходите за предишния преглед (различаваща се от физически части) се отписва. Това става независимо дали разходите за предишния преглед са били определени в сделката, посредством която активът е бил придобит или построен. Ако е необходимо, приблизително оценените разходи за аналогичен бъдещ преглед могат да се използват като индикация какви са били разходите за настоящия преглед, когато активът е бил придобит или построен.

ОЦЕНКА ПРИ ПРИЗНАВАНЕ

15. Всеки имот, машина и съоръжение, които се признават като актив, се оценяват по цена на придобиване.

Компоненти на цената на придобиване

16. Цената на придобиване на един имот, машина и съоръжение включва:

а) неговата покупна цена, включително митата и невъзстановимите данъци върху покупката, след приспадане на всички търговски отстъпки;

б) всякакви разходи, пряко отнасящи се до придвижването на актива до местоположението и привеждането му в състояние, необходимо за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството;

в) първоначалната приблизителна оценка на разходите за демонтаж и преместване на актива и възстановяване на обекта, на който е разположен, задължението, което предприятието поема при придобиването на актива или като последствие от използването на актива през определен период за цели, различни от производството на материални запаси през този период.

17. Примери за преки разходи са:

а) разходи за персонала (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица)*, произтичащи пряко от построяването или придобиването на актива от имоти, машини и съоръжения;

б) разходи за подготовката на обекта;

в) разходи за първоначална доставка и обработка;

▼B

г) разходи за инсталиране и монтаж;

д) разходи за тестване дали активът функционира правилно след приспадане на нетните приходи от продажба на произведените единици до привеждане на актива на това местоположение и в това състояние (например мостри, произведени по време на изпитването на оборудването); и

е) професионални хонорари.

18. Предприятието прилага МСС 2 *Материални запаси* към разходите по задължения за демонтаж, преместване и възстановяване на обекта, на който е разположен активът, които са направени през определен период като резултат от използването на актива за производството на материални запаси през този период. Задълженията за разходи, отчитани в съответствие с МСС 2 или МСС 16, се признават и оценяват в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи.*

19. Примери за разходи, които не са елементи на цената на придобиване на актив от имоти, машини и съоръжения, са:

а) разходите за откриване на нов обект;

б) разходите за въвеждане на нов продукт или услуга (включително разходите за реклама и промоция);

в) разходите за извършване на дейност на ново местоположение или с нова категория клиенти (включително разходите за обучение на персонала);

г) административните и другите общопроизводствени разходи.

20. Признаването на разходи в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения се преустановява, когато активът е на местоположението и в състоянието, необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Следователно разходите за използване или предислоциране на актива не се включват в балансовата стойност на този актив. Например следните разходи не се включват в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения:

а) разходите, извършени докато актив, годен за експлоатация по начина, предвиден от ръководството, предстои да бъде въведен в употреба или се експлоатира на по-малка от пълната му производствена мощност;

б) първоначалните оперативни загуби, като тези, които се понасят, докато се създава търсене за продукцията на актива; и

в) разходите за преместване или реорганизация на част или цялата дейност на предприятието.

21. Някои операции възникват във връзка с построяването или създаването на актив от имоти, машини и съоръжения, но не са необходими за привеждане на актива до мястото или състоянието, необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Тези случайни операции може да възникнат преди или по време на построяването или развойната дейност. Например доход може да се получи, като площадката за строеж на сграда се използва като паркинг преди започване на строителството. Тъй като случайните операции не са необходими за привеждане на актива на мястото и в състоянието, необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството, приходите и свързаните разходи от случайните операции се признават като печалба или загуба и се включват в съответстващите им класификации на приходи и разходи.

▼B

22. Цената на придобиване на създаден от самото предприятие актив се определя, като се следват същите принципи както за придобит актив. Ако предприятието изработва подобни активи за продажба в хода на нормалната си дейност, себестойността на актива обикновено е същата както разходите за производството на актива за продажба (вж. МСС 2). Следователно всякаква вътрешна печалба се елиминира при изчисляването на тези стойности. Също така стойността на необичайни количества бракуван материал, труд или други ресурси, използвани за производството на създаден от самото предприятие актив, не се включва в себестойността на актива. МСС 23 *Разходи по заеми* установява критериите, които трябва да се спазват при признаване на лихвените разходи като компонент на себестойността на построени от предприятието активи от имоти, машини и съоръжения.

Оценка на цената на придобиване

▼M1

23. Стойността на даден имот, машина, съоръжение и оборудване е равностойността на паричната цена на датата на признаването му. Ако плащането е отсрочено извън обичайните кредитни срокове, разликата между равностойността на паричната цена и общото плащане се признава като лихва в течение на периода на кредита, освен ако не се капитализира в съответствие с МСС 23.

▼B

24. Един или повече активи от имоти, машини и съоръжения могат да се придобиват в замяна за непаричен(ни) актив(и) или комбинация от парични и непарични активи. По-нататък се разглежда просто размяната на един непаричен актив за друг, но същото важи и за всякакви размени, описани в предходното изречение. Цената на придобиване на такъв актив от имоти, машини и съоръжения се определя по справедливата стойност, освен ако: а) сделката по размяна няма търговско съдържание, или б) нито справедливата стойност на получения актив, нито тази на дадения актив може надеждно да бъде оценена. Придобитият актив се оценява по този начин дори ако предприятието не може незабавно да отпише предавания актив. Ако придобитият актив не е оценен по справедлива стойност, неговата цена на придобиване се определя по балансовата стойност на предадения актив.

25. Предприятието определя дали сделката по размяна има търговско съдържание, като преценява степента, до която бъдещите му парични потоци се очаква да се променят в резултат от размяната. Сделка по размяна има търговско съдържание, ако:

а) конфигурацията (риск, момент на настъпване и сума) на паричните потоци от получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци от прехвърления актив; или

б) специфичната за предприятието стойност на частта от операциите на предприятието, засегната от сделката, се промени в резултат от размяната; и

в) разликата, посочена в буква а) или б), е значителна по отношение на справедливата стойност на разменените активи.

За целите на определянето дали дадена сделка по размяна има търговско съдържание специфичната за предприятието стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, отразява паричните потоци след данъчно облагане. Резултатът от тези анализи може да е ясен и без да се налага предприятието да прави подробни изчисления.

▼B

26. Справедливата стойност на актив, за който не съществуват съпоставими пазарни сделки, може да се оцени надеждно, ако: а) вариацията в обхвата на разумните оценки на справедливата цена не е значителна за този актив, или б) вероятностите за различните оценки в рамките на обхвата могат разумно да бъдат оценени и използвани за оценяване на справедливата стойност. Ако предприятието е в състояние да определи надеждно справедливата стойност или на получения актив, или на отдадения актив, тогава за измерване на стойността на получения актив се използва справедливата стойност на отдадения актив, освен ако справедливата стойност на получения актив е по-ясно определима.

27. Цената на придобиване на актив от имоти, машини и съоръжения, държан от наемател по финансов лизингов договор, се определя, като се следват принципите, изложени в МСС 17.

28. Балансовата стойност на имотите, машините и съоръженията може да се намалява с отпуснатите правителствени дарения в съответствие с МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ*.

ОЦЕНКА СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

29. Предприятието избира модела на цената на придобиване в параграф 30 или модела на преоценка в параграф 31 като своя счетоводна политика и прилага тази политика към цял клас имоти, машини и съоръжения.

Модел на цената на придобиване

30. След признаване като актив дадена позиция от имоти, машини и съоръжения се отчита по нейната цена на придобиване минус натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка.

Модел на преоценка

31. След първоначалното признаване за актив всеки имот, машина и съоръжение, чиято справедлива стойност може да се оцени надеждно, се отчита по преоценена стойност, която е справедливата стойност на актива към датата на преоценката минус всички последвали натрупани амортизации, както и последвалите натрупани загуби от обезценка. Преоценките се правят достатъчно редовно, за да се гарантира, че балансовата сума не се различава съществено от тази, която би била определена при използването на справедливата стойност към датата на счетоводния ►M5 отчет за финансово състояние ◄.

32. Справедливата стойност на земя и сгради обикновено се определя на базата на пазарни доказателства чрез оценка, която обикновено се извършва от квалифицирани оценители. Справедливата стойност на машини и съоръжения обикновено е пазарната им стойност, определена чрез оценка.

33. Когато липсват доказателства за пазарната стойност поради специализирания характер на имота, машините и съоръженията и тъй като тези активи рядко се продават, освен като част от продължаващ функционирането си бизнес, може да е необходимо предприятието да оцени справедливата им стойност, като използва подхода на доходите или на амортизираната възстановителна стойност.

▼B

34. Честотата на преоценките зависи от промените в справедливите стойности на отделните имоти, машини и съоръжения, които се преоценяват. Когато справедливата стойност на преоценяван актив значително се различава от балансовата му стойност, се изисква допълнителна преоценка. Някои имоти, машини и съоръжения са изложени на значителни и чести промени в справедливата стойност и това налага ежегодна преоценка. Такива чести преоценки не са необходими за имоти, машини и съоръжения, чиито справедливи стойности търпят само незначителни промени. За тях преоценката на всеки три или пет години може да е достатъчна.

35. Когато се преоценява отделен имот, машина и съоръжение цялата натрупана амортизация към датата на преоценката се третира по един от следните начини:

а) преизчислява се пропорционално на промяната в брутната балансова стойност на актива, така че балансовата стойност на актива след преоценката да е равна на преоценената му стойност. Този метод се използва обикновено, когато активът се преоценява посредством индекс за определяне на амортизираната му възстановима стойност;

б) отписва се за сметка на брутната балансова стойност на актива, а нетната стойност се преизчислява спрямо преоценената стойност на актива. Този метод често се използва за сгради.

Сумата на корекцията, която е резултат от преизчисляването или отписването на натрупаната амортизация, съставлява част от увеличението или намалението на балансовата стойност, което се отчита в съответствие с параграфи 39 и 40.

36. Когато се преоценява имот, машина или съоръжение, се преоценява целият клас имоти, машини и съоръжения, към който принадлежи този актив.

37. Клас имоти, машини и съоръжения представлява група активи със сходен характер и употреба в дейностите на предприятието. По-долу са дадени примери за отделни класове:

а) земя;

б) земя и сгради;

в) машини;

г) кораби;

д) самолети;

е) моторни превозни средства;

ж) обзавеждане и вътрешни инсталации; и

з) офис оборудване.

38. Активите във всеки клас имоти, машини и съоръжения се преоценяват едновременно, за да се избегне селективната преоценка на активи и отчитането на суми във финансовите отчети, които представляват смесица от цени на придобиване и оценки към различни дати. Въпреки това даден клас активи може да се преоценява на периодичен принцип, при условие че преоценката на класа активи се извършва за кратък срок и че преоценките се актуализират.

▼B

►M5 39. Когато балансовата сума на един актив се увеличава в резултат на преоценка, увеличението се признава в друг всеобхватен доход и се натрупва в собствен капитал в статията „Резерв от преоценки“. ◄ Увеличението от преоценка обаче се признава за печалба или загуба, когато възстановява обратно намаление от преоценка на същия актив, което преди това е признато за печалба или загуба.

40. Когато балансовата стойност на един актив се намалява в резултат на преоценка, намалението се признава за печалба или загуба. ►M5 Намалението обаче се признава в друг всеобхватен доход до степента на съществуващо кредитно салдо в резерва от преоценки по отношение на този актив. Намалението, признато в друг всеобхватен доход, намалява сумата, натрупана в собствен капитал в статията „Резерв от преоценки“. ◄

41. Резервът от преоценки, включен в собствения капитал по отношение на актив от имоти, машини и съоръжения, може да се прехвърля директно към неразпределената печалба, когато активът бъде отписан. Това може да означава прехвърляне на целия резерв при изваждане от употреба или освобождаване от актива. Част от преоценката обаче може да бъде прехвърлена при използването на актива от предприятието. В такива случаи сумата на прехвърлената преоценка представлява разликата между амортизацията въз основа на преоценената балансова стойност на актива и амортизацията въз основа на цената на придобиване. Прехвърлянето от „Резерв от преоценки“ в неразпределената печалба не се извършва посредством ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

42. Ефектът върху подоходните данъци, ако има такъв, който е резултат от преоценяването на имоти, машини и съоръжения, се признава и оповестява в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

Амортизация

43. Всяка част от актив от имоти, машини и съоръжения с цена на придобиване, която е значителна по отношение на общата стойност на актива, се амортизира отделно.

▼M12

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.

▼B

45. Значителна част от актив от имоти, машини и съоръжения може да има полезен живот и метод на амортизация, еднакви с полезния живот и метода на амортизация на друга значителна част от същия актив. Такива части могат да се групират при определяне на разходите за амортизация.

46. До степента, до която предприятието амортизира поотделно някои части на актив от имоти, машини и съоръжения, то амортизира също така отделно останалата част от актива. Останалата част се състои от частите на актива, които самостоятелно не са значителни. Ако предприятието има променливи очаквания относно тези части, може да са необходими способи на приближение за амортизиране на останалата част по начин, който вярно да отразява начина на потребление и/или полезния живот на тези части.

▼B

47. Предприятието може да реши да амортизира поотделно части от актив, които нямат значителна стойност спрямо общата цена на придобиване на актива.

48. Амортизационният разход за всеки период се признава в печалбата или загубата, освен ако е включен в балансовата стойност на друг актив.

49. Амортизационният разход за периода обикновено се признава в печалбата или загубата. Понякога обаче бъдещите икономически изгоди, свързани с даден актив, се усвояват в производството на други активи. В този случай амортизационният разход представлява част от себестойността на другия актив и се включва в неговата балансова стойност. Например амортизацията на производствени машини и съоръжения се включва в разходите за преобразуване на материалните запаси (вж. МСС 2). По аналогичен начин амортизацията на имоти, машини и съоръжения, използвани за развойна дейност, може да се включи в себестойността на нематериалния актив, признат в съответствие с МСС 38 *Нематериални активи*.

Амортизируема сума и период на амортизация

50. Амортизируемата сума на актив се разпределя систематично върху целия му полезен живот.

51. Остатъчната стойност и полезният живот на актив се преразглеждат най-малко при приключването на всяка финансова година и ако очакванията се различават от предишните приблизителни оценки, промените следва да се отчитат като промяна в счетоводните приблизителни оценки в съответствие с МСС 8 *Счетоводни политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

52. Амортизация се признава дори ако справедливата стойност на актива надвишава неговата балансова стойност, стига остатъчната стойност на актива да не надвишава балансовата му стойност. Ремонтът и поддръжката на актива не премахват необходимостта той да бъде амортизиран.

53. Амортизируемата сума на всеки актив се определя след приспадане на остатъчната стойност на актива. На практика остатъчната стойност на актива често е незначителна и затова не е съществена за изчисляването на амортизируемата сума.

54. Остатъчната стойност на актив може да се увеличи до сума, равна или по-голяма от балансовата стойност на актива. В такъв случай амортизационното отчисление на актива е нула, освен и докато неговата остатъчна стойност впоследствие не намалее до сума по-ниска от балансовата стойност на актива.

55. Амортизацията на актива започва, когато той е налице за употреба, т.е. когато е на мястото и в състоянието, необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Амортизирането на актива се преустановява на по-ранната от датата, на която активът е класифициран като държан за продажба (или включен в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5, и датата, на която активът е отписан. Следователно амортизацията не се преустановява, когато активът не се използва или бъде изваден от активна употреба, освен ако активът не е изцяло амортизиран. При методите на амортизация според използването обаче амортизационното отчисление може да е нула, когато няма производство.

▼B

56. Бъдещите икономически изгоди, свързани с даден актив, се реализират от предприятието главно чрез неговото използване. Други фактори обаче, например техническото и търговското остаряване и износване, докато активът стои неизползван, често водят до намаляване на икономическите изгоди, които са могли да бъдат получени от актива. Следователно при определянето на полезния живот на актива се отчитат всички посочени по-долу фактори:

а) очакваното използване на актива от предприятието. Използването се оценява според очаквания капацитет или получената физическа продукция от актива;

б) очакваното физическо износване, което зависи от експлоатационните фактори, например броя на смените, през които активът ще се използва, и програмата на предприятието за ремонт и поддръжка, както и грижите и поддръжката на актива, докато не е в употреба;

в) техническото или търговско остаряване поради промени или усъвършенстване на производството или поради промяна в пазарното търсене за продукта или услугата, получавани от актива; и

г) правните или други подобни ограничения върху използването на актива, например датите, на които изтичат сроковете на съответните договори за лизинг.

57. Полезният живот на един актив се определя от гледна точка на очакваната полезност на актива за предприятието. Политиката за управление на активите на предприятието може да включва освобождаване от активите след конкретен период от време или след реализирането на определена част от икономическите изгоди, свързани с актива. Следователно полезният живот на актива може да е по-кратък от икономическия му живот. Оценката на полезния живот на актива е въпрос на преценка въз основа на опита на предприятието с подобни активи.

58. Земята и сградите са делими активи и за целите на счетоводството се разглеждат отделно, дори когато са придобити заедно. С някои изключения, като например кариери и обекти, използвани като депо, земята има неограничен полезен живот и следователно не се амортизира. Сградите имат ограничен живот и следователно са амортизируеми активи. Увеличението на стойността на земята, върху която е построена дадена сграда, не се отразява върху определянето на амортизируемата стойност на сградата.

59. Ако себестойността на земята включва разходите за демонтаж, преместване и възстановяване на обекта, тази част от актива земя се амортизира през периода, през който са получавани изгоди от извършването на тези разходи. В някои случаи самата земя може да има ограничен полезен живот и тогава тя се амортизира по начин, който отразява изгодите, които ще бъдат извлечени от нея.

Метод на амортизация

60. Използваният метод на амортизация отразява модела, по който се очаква бъдещите икономически изгоди да бъдат реализирани от предприятието.

61. Методът на амортизация, прилаган за актив, се преглежда най-малко при приключване на финансовата година и ако е настъпила значителна промяна в очаквания модел на реализиране на икономическите изгоди, свързани с тези активи, методът се променя, за да отрази променения модел. Такава промяна се отчита като промяна в приблизителна счетоводна оценка в съответствие с МСС 8.

▼B

62. Различни методи могат да бъдат използвани за систематично разпределение на амортизируемата сума на актив през неговия полезен живот. Тези методи включват линейния метод, метода на намаляващия остатък и методи според количеството произведена продукция. Линейната амортизация води до постоянно отчисление през целия полезен живот, ако остатъчната стойност на актива не се променя. Методът на намаляващия остатък води до намаляващи отчисления през полезния живот на актива. Методът според количеството на произведената продукция води до отчисление, основано на очакваната употреба или продукция. Предприятието избира метода, който най-добре отразява очаквания модел на реализиране на бъдещите икономически изгоди, свързани с актива. Методът се прилага последователно през всеки следващ период, освен ако не настъпи промяна в очаквания модел на реализиране на тези бъдещи икономически изгоди.

Обезценка

63. За да определи дали даден имот, машина или съоръжение са обезценени, предприятието прилага МСС 36 *Обезценка на активи*. Посоченият стандарт пояснява начина, по които предприятието преразглежда балансовата сума на своите активи и по който определя възстановимата стойност на актива и кога се признава или се възстановява обратно загуба от обезценка.

64. [Заличен]

Компенсация за обезценка

65. Компенсацията от трети лица за активи от имоти, машини и съоръжения, които са обезценени, загубени или отдадени, се отразява в печалбата или загубата, когато компенсацията стане дължима.

66. Обезценките или загубите от активи от имоти, машини и съоръжения, свързаните искове или плащанията на компенсация от трети страни и всяка последваща покупка или построяване на заменящи активи са отделни икономически събития и се отчитат поотделно, както следва:

а) обезценките на активи от имоти, машини и съоръжения се признават в съответствие с МСС 36;

б) отписването на активи от имоти, машини и съоръжения, извадени от употреба или от които предприятието се е освободило, се определя в съответствие с настоящия стандарт;

в) компенсацията от трети страни за активи от имоти, машини и съоръжения, които са обезценени, загубени или отдадени, се включва при определянето на печалбата или загубата, когато стане дължима, и

г) цената на придобиване на активи от имоти, машини и съоръжения, възстановени, закупени или построени като заменящи активи, се определя в съответствие с настоящия стандарт.

ОТПИСВАНЕ

67. Балансовата стойност на даден имот, машина или съоръжение се отписва:

а) при продажба; или

б) когато не се очакват никакви други икономически изгоди от неговото използване или при освобождаването от него.

▼B

68. Печалбите или загубите, възникващи при отписването на имот, машина или съоръжение, се включват в печалбата или загубата, когато активът бъде отписан (освен ако МСС 17 не изисква друго при продажба и обратен лизинг). Печалбите не се класифицират като приход.

▼M8

68A. Дадено предприятие обаче, което в хода на обичайната си дейност рутинно продава активи на имоти, машини и съоръжения, които е държало за отдаване под наем, следва да прехвърли тези активи в материалните запаси по тяхната балансова стойност, когато престанат да бъдат отдавани под наем и станат държани за продажба. Постъпленията от продажбата на такива активи се признават като приходи в съответствие с МСС 18 *Приходи*. МСФО 5 не се прилага, когато активи, държани за продажба в обичайния ход на дейността, бъдат прехвърлени към материални запаси.

69. Освобождаване от актив от имоти, съоръжения, машини и оборудване може да настъпи по различен начин (напр. чрез продажба, сключване на финансов лизинг или чрез дарения). При определяне датата на освобождаване от актива, предприятието прилага критериите на МСС 18 за признаване на приход от продажбата на стоки. МСС 17 се прилага към изваждане от употреба чрез продажба и обратен лизинг.

▼B

70. Ако по силата на принципа за признаване, посочен в параграф 7, предприятие признава в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения себестойността на подмяна на част от актива, тогава то отписва балансовата стойност на подменената част, независимо дали подменената част е била амортизирана отделно. Ако за предприятието не е практично да определи балансовата стойност на подменената част, то може да използва цената на придобиване на заменящата част като индикация каква е била цената на придобиване на подменената част към момента, когато е била придобита или построена.

71. Печалбата или загубата, възникваща при отписването на имот, машина или съоръжение, се определя като разликата между нетните постъпления от продажбата, ако има такива, и балансовата стойност на актива.

72. Дължимото вземане при освобождаване от актив от имоти, машини и съоръжения се признава първоначално по справедлива стойност. Ако плащането за актива е разсрочено, полученото вземане се признава първоначално по еквивалент на паричната цена. Разликата между номиналната стойност на вземането и еквивалента на паричната цена се признава в съответствие с МСС 18 като приход от лихви, отразяващ ефективната доходност на вземането.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

73. Финансовите отчети оповестяват за всеки клас имоти, машини и съоръжения:

а) базите за оценяване, използвани за определяне на брутната балансова стойност;

б) използваните методи на амортизация;

в) полезния живот или използваните норми на амортизация;

г) брутната балансова стойност и натрупаната амортизация (заедно с натрупаните загуби от обезценка) към началото и края на отчетния период; и

д) равнение на балансовата стойност към началото и края на отчетния период, като се покажат:

i) увеличенията;

▼B

ii) активите, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5, и други освобождавания;

iii) придобиванията чрез бизнес комбинации;

iv) увеличенията или намаленията в резултат от преоценки съгласно параграфи 31, 39 и 40 и от загуби от обезценка, които са ►M5 признати или възстановени обратно в друг всеобхватен доход ◄ в собствения капитал в съответствие с МСС 36;

v) загубите от обезценка, които са признати в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ съгласно МСС 36;

vi) загубите от обезценка, които са възстановени обратно в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ в съответствие с МСС 36;

vii) амортизацията;

viii) нетните курсови разлики, които възникват от преизчисляването на финансовите отчети от функционалната валута в друга валута за целите на представянето, включително преизчисляването на сделка в чужда валута във валутата за целите на представянето на отчитащото се предприятие; и

ix) другите промени.

74. Финансовите отчети оповестяват и:

а) съществуването и размера на ограниченията върху правото на собственост, както и имотите, машините и съоръженията, заложени като обезпечения по задължения;

б) сумата на разходите, призната в балансовата стойност на актив от имоти, машини или съоръжения в процеса на неговото построяване;

в) сумата на договорните задължения за придобиването на имоти, машини и съоръжения; и

г) ако не е оповестена отделно в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, сумата на компенсацията от трети страни за активи от имоти, машини и съоръжения, които са обезценени, загубени или отдадени и които са включени в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

75. Изборът на метода на амортизация и оценката на полезния живот на активите са въпрос на преценка. Следователно оповестяването на приетите методи и изчисления полезен живот или норми на амортизация дават на ползвателите на финансовите отчети информация, която им позволява да направят преглед на политиката, избрана от ръководството, и да правят сравнения с други предприятия. По тези причини е необходимо да се оповестява следното:

а) амортизацията, призната или в печалбата или загубата, или като част от цената на придобиване на други активи през периода; и

б) натрупаната амортизация в края на този период.

76. В съответствие с МСС 8 предприятието оповестява характера и ефекта от всяка промяна в приблизителните счетоводни оценки, която има ефект през текущия период или която се очаква да има ефект през следващите периоди. За имотите, машините и съоръженията такова оповестяване може да бъде провокирано от промени в оценката на:

а) остатъчните стойности;

б) приблизително изчислените разходи за демонтаж, преместване и възстановяване на имоти, машини или съоръжения;

в) полезния живот; и

г) методите на амортизация.

▼B

77. Когато отделни имоти, машини или съоръжения се посочват по преоценени стойности, се оповестява следното:

а) датата на преоценка;

б) дали е участвал независим оценител;

в) методите и значителните предположения, приложени в приблизителната оценка на справедливите стойности на активите;

г) степента, до която справедливите стойности на активите са определени пряко чрез препратка към актуални цени на активен пазар или скорошни пазарни преки сделки между независими страни при справедливи пазарни условия, или са оценени приблизително, като са използвани други техники на оценка;

д) за всеки преоценен клас имоти, машини и съоръжения, балансовата сума, която би била призната, ако активите се отчитаха съгласно метода на цената на придобиване; и

е) преоценъчния резерв, като се посочват движенията през отчетния период и всички ограничения върху разпределянето на резерва между акционерите.

78. В съответствие с МСС 36 предприятието оповестява информацията за обезценката на имоти, машини или съоръжения в допълнение към информацията, изисквана съгласно параграф 73, буква д), подточки iv)—vi).

79. Следната информация може да се окаже полезна за ползвателите на финансовите отчети:

а) балансовата стойност на временно неизползваните имоти, машини и съоръжения;

б) брутната балансова стойност на всички напълно амортизирани имоти, машини и съоръжения, които все още са в употреба;

в) балансовата стойност на имотите, машините и съоръженията, които са извадени от активна употреба и които не са класифицирани като държани за продажба съгласно МСФО 5; и

г) когато се използва моделът на цената на придобиване, справедливата стойност на имотите, машините и съоръженията, ако тя съществено се различава от балансовата стойност.

Следователно предприятията се насърчават да оповестяват тези стойности.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

80. Изискванията на параграфи 24—26 относно първоначалната оценка на актив от имоти, машини и съоръжения, придобит в сделка за размяна на активи, се прилага само за бъдещи сделки.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

81. Предприятията трябва да прилагат настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието започне да прилага настоящия стандарт за период преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.

81А. Предприятията трябва да прилагат измененията на параграф 3 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. Ако предприятието прилага МСФО 6 за по-ранен период, посочените изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M5

81Б. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя параграфи 39, 40 и 73 (д)(iv). Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M12

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.

▼M8

81Г. Параграфи 6 и 69 са изменени и параграф 68А е добавен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и същевременно прилага свързаните изменения на МСС 27 *Отчети за паричните потоци*.

81Д. Параграф 5 е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. По-ранното прилагане се разрешава, ако предприятието прилага същевременно и измененията на параграфи 8, 9, 22, 48, 53, 53А, 53Б, 54, 57 и 85Б на МСС 40. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼B

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

82. Настоящият стандарт отменя МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (преработен през 1998 г.).

83. Настоящият стандарт отменя следните разяснения:

а) ПКР-6 *Разходи за модифициране на съществуващ софтуер*

б) ПКР-14 *Имоти, съоръжения, машини и оборудване — компенсация за обезценка или загуба на активи*; и

в) ПКР-23 *Имоти, съоръжения, машини и оборудване — разходи за основна инспекция или основен ремонт*.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 17

Лизинг

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да се определи подходяща политика за счетоводно отчитане и оповестяване за лизингополучателите и лизингодателите, която да се прилага по отношение на лизинговите договори.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт се прилага при счетоводното отчитане на всички лизингови договори с изключение на:

   а) лизинговите договори за проучване или използване на минерали, петрол, природен газ и други подобни невъзстановими ресурси; и

   б) лицензионните споразумения за кинофилми, видеозаписи, пиеси, ръкописи, патенти и авторски права.

   Настоящият стандарт обаче не трябва да се прилага като база за оценяване на:

   а) имотите, държани от лизингополучатели, които се отчитат като инвестиционни имоти (вж. МСС 40 *Инвестиционни имоти*);

   б) инвестиционните имоти, предоставени от лизингодатели при оперативен лизинг (вж. МСС 40);

   в) биологичните активи, държани от лизингополучатели при финансов лизинг (вж. МСС 41 *Земеделие*); или

   г) биологичните активи, отдадени от лизингодатели при оперативен лизинг (вж. МСС 41).

3. Настоящият стандарт се прилагаза договори, при които се прехвърля правото на използване на активи, въпреки че е вероятно от лизингодателя да се изискват значителни услуги във връзка с експлоатацията или поддръжката на подобни активи. Настоящият стандарт не се прилага за споразумения, представляващи договори за услуги, при които правото на използване на активи не се прехвърля от едната страна по договора на другата.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

4. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

   Лизингов договор — споразумение, по силата на което лизингодателят предоставя на лизингополучателя правото да използва актив срещу еднократно плащане или серия от плащания за договорен срок.

   Финансов лизинг — лизингов договор, при който по същество се прехвърлят всички рискове и изгоди, произтичащи от собствеността върху даден актив. В края на договора правото на собственост може да бъде или да не бъде прехвърлено.

   Оперативен лизинг — лизингов договор, различен от финансовия лизинг.

   Неотменим лизинг — лизингов договор, който е отменим само в следните случаи:

   а) при настъпването на някакви далечни непредвидими обстоятелства;

   б) с разрешението на лизингодателя;

▼B

в) ако лизингополучателят сключи нов лизингов договор за същия или равностоен актив със същия лизингодател; или

г) при изплащане от страна на лизингополучателя от самото начало на такава допълнителна сума, която осигурява в голяма степен продължаването на лизинговия договор.

Начало на лизинговия договор — по-ранната от следните две дати — на лизинговото споразумение или на ангажирането на страните с основните условия на лизинговия договор. Към тази дата:

а) лизинговият договор е класифициран като финансов или оперативен лизинг; и

б) при финансов лизинг сумите, които трябва да бъдат признати в началото на срока на лизинговия договор, са определени.

Начало на срока на лизинговия договор — датата, от която лизингополучателят може да упражни правото си на ползване на наетия актив. Това е датата на първоначалното признаване на лизинга (т.е. признаване на произтичащите от сключена лизингова сделка активи, пасиви, приходи или разходи, според обстоятелствата).

Срок на лизинговия договор — неотменимия период, за който лизингополучателят се е договорил с лизингодателя да наеме актива, заедно с допълнителните условия, съгласно които лизингополучателят има право да продължи да наема актива, със или без допълнително заплащане, като от самото начало на лизинга до голяма степен е сигурно, че лизингополучателят ще упражни това право.

Минимални лизингови плащания — плащанията по време на срока на лизинговия договор, които лизингополучателят е или може да бъде задължен да извърши, с изключение на условния наем, разходите за услуги и данъци, дължими от и възстановими на лизингодателя, както и:

а) по отношение на лизингополучателя — всички суми, гарантирани от лизингополучателя или от страна, свързана с лизингополучателя; или

б) по отношение на лизингодателя — всяка остатъчна стойност, гарантирана на лизингодателя от страна на:

i) лизингополучателя;

ii) страна, свързана с лизингополучателя; или

iii) независима трета страна, която има финансова възможност да изпълни задължението по тази гаранция.

Ако обаче лизингополучателят разполага с опция за закупуване на актива на цена, която се очаква да бъде значително по-ниска от справедливата стойност към датата на упражняване на тази опция, за която опция от самото начало на лизинговия договор е сигурно в голяма степен, че ще бъде упражнена, минималните лизингови плащания включват минималните плащания, дължими през целия срок на лизинговия договор, и плащането, необходимо за упражняването на тази опция за закупуване.

Справедлива стойност — сумата, за която даден актив може да бъде заменен или даден пасив — уреден между информирани, желаещи и несвързани лица в сделка при справедливи пазарни условия.

▼B

Икономически живот е:

а) периодът, в който се очаква даден актив да бъде икономически използваем от едно или повече предприятия; или

б) количеството продукция или сходни единици, които се очаква едно или повече предприятия да придобият от актива.

Полезен живот — приблизително оценения оставащ период от началото на срока на лизинговия договор, без ограничение в неговата продължителност, в който се очаква икономическите изгоди от актива да бъдат усвоени от предприятието.

Гарантирана остатъчна стойност е:

а) по отношение на лизингополучателя — онази част от остатъчната стойност, която е гарантирана от лизингополучателя или от страна, свързана с него (като размерът на гаранцията е максималната сума, която при всички случаи би могла да бъде дължима); и

б) по отношение на лизингодателя — онази част от остатъчната стойност, която е гарантирана от лизингополучателя или от трета страна, несвързана с лизингодателя, която има финансова възможност да изпълни задълженията по гаранцията.

Негарантирана остатъчна стойност — онази част от остатъчната стойност на наетия актив, чиято реализация от страна на лизингодателя не е сигурна или е гарантирана само от страна, свързана с лизингодателя.

Първоначални преки разходи — диференциални разходи, пряко отнасящи се до договарянето и уреждането на лизингов договор, с изключение на разходите, извършени от лизингодател — производител или търговец.

Брутна инвестиция в лизингов договор — съвкупността от:

а) минималните лизингови плащания по силата на един финансов лизинг от гледна точка на лизингодателя; и

б) негарантираната остатъчна стойност, начислена за лизингодателя.

Нетна инвестиция в лизинговия договор — брутната инвестиция в лизинговия договор, дисконтирана с лихвения процент, заложен в лизинговия договор.

Незаработен финансов доход — разликата между:

а) брутната инвестиция в лизинговия договор; и

б) нетната инвестиция в лизинговия договор.

Лихвен процент, заложен в лизинговия договор — дисконтовия процент, при който общата настояща стойност на: а) минималните лизингови плащания, и б) негарантираната остатъчна стойност в началото на лизинга се изравнява със: 1. справедливата стойност на наетия актив, и 2. началните преки разходи, извършени от лизингодателя.

Диференциален лихвен процент по задължението на лизингополучателя — лихвения процент, който лизингополучателят би трябвало да плаща по подобен лизингов договор или, ако той не може да бъде определен, процентът, който лизингополучателят би платил в началото на лизинговия договор, за да заеме за подобен период от време и с подобно обезпечение средствата, необходими за закупуване на актива.

Условен наем — онази част от лизинговите плащания, която не е определена като сума, а се основава на бъдещата стойност на фактор, който се изменя, при промяна на фактори, несвързани с течението на времето (например процент от бъдещите продажби, степен на бъдещо използване, бъдещи ценови индекси, бъдещи пазарни лихвени проценти).

▼B

5. Споразумението или ангажиментът по лизингов договор може да включва клауза за преизчисляване на лизинговите плащания при промени в разходите за построяване или за придобиване на наетия имот или при промени в някои други мерки на разходи или стойности, като общи ценови равнища или промени в разходите на лизингодателя за финансиране на лизинга през периода между началото на лизинговия договор и началото на срока на лизинговия договор. В този случай за целите на настоящия стандарт се приема, че горепосочените промени са настъпили в началото на лизинга.

6. Определението на лизинговия договор обхваща също и договори за наемане на актив, които съдържат клауза, даваща на наемателя опция за придобиване на правото на собственост върху актива при изпълнение на договорените условия. Тези договори понякога се наричат договори за покупка на изплащане.

КЛАСИФИКАЦИЯ НА ЛИЗИНГОВИТЕ ДОГОВОРИ

7. Класификацията на лизинговите договори, възприета в настоящия стандарт, се основава на степента, до която рисковете и изгодите от собствеността на наетия актив са за лизингодателя или лизингополучателя. Рисковете включват възможните загуби от неизползвани мощности или технологично остаряване, както и от колебанията на възвръщаемостта, дължащи се на променящи се икономически условия. Изгодите могат да бъдат представени от очакваната доходоносна експлоатация през икономическия живот на актива и очакваната печалба от нарастването на стойността или реализирането на остатъчната стойност.

8. Даден лизингов договор се класифицира като финансов лизинг, ако с него по същество се прехвърлят всички рискове и изгоди от собствеността върху актива. Даден лизингов договор се класифицира като оперативен лизинг, ако с него по същество не се прехвърлят всички рискове и изгоди от собствеността върху актива.

9. Тъй като сделката между лизингодателя и лизингополучателя се основава на лизингов договор между двете страни, е целесъобразно да се използват постоянни определения. Прилагането на тези определения към различните обстоятелства на лизингодателя и лизингополучателя може да доведе до различно класифициране на един и същ лизингов договор от страна на всяка от страните. Един от примерите за това е, когато лизингодателят получи изгода от гаранция за остатъчната стойност, предоставена от трета страна, несвързана с лизингополучателя.

10. Дали един лизингов договор е финансов лизинг или оперативен лизинг зависи от същността на сделката, а не от формата на договора ([1]). Примери за ситуации, които индивидуално или в комбинация водят по принцип до класифициране на лизинговия договор като финансов лизинг, са когато:

а) лизинговият договор прехвърля собствеността върху актива на лизингополучателя към края на срока на лизинговия договор;

б) лизингополучателят притежава опция за закупуване на актива на цена, която се очаква да бъде достатъчно по-ниска от справедливата стойност към датата, на която опцията става упражняема, за да бъде до голяма степен сигурно още в началото на лизинговия договор, че опцията ще бъде упражнена;

в) срокът на лизинговия договор покрива по-голямата част от икономическия живот на актива дори ако правото на собственост не е прехвърлено;

г) в началото на лизинговия договор настоящата стойност на минималните лизингови плащания се равнява почти изцяло на справедливата стойност на наетия актив; и

([1]) Вж. също ПКР-27 *Оценяване съдържанието на операции, включващи правната форма на лизинг*.

▼B

д) наетите активи имат дотолкова специфичен характер, че само лизингополучателят може да ги използва без съществени модификации.

11. Показатели за ситуации, които индивидуално или в комбинация също биха могли да доведат до класифицирането на лизингов договор като финансов лизинг, са когато:

а) лизингополучателят може да отмени лизинговия договор, а свързаните с отмяната загуби от страна на лизингодателя се покриват от лизингополучателя;

б) печалбите или загубите от колебанията в справедливата стойност на остатъчната стойност остават у лизингополучателя (например под формата на отстъпка в наема, равна на по-голямата част от постъпленията от продажбите в края на лизинговия договор); и

в) лизингополучателят има възможност да продължи лизинговия договор за нов срок срещу наем, който е значително по-нисък от пазарния наем.

12. Примерите и критериите в параграфи 10 и 11 невинаги дават база за заключение. Ако от други условия е ясно, че лизинговият договор не прехвърля по същество всички рискове и изгоди от собствеността върху актива, то той се класифицира като оперативен лизинг. Пример за това е, когато собствеността върху нает актив се прехвърля в края на лизинговия договор при променливи лизингови плащания, равни на справедливата стойност на актива в този момент, или в случаите, когато се заплащат условни наеми, в резултат на което лизингополучателят не получава по същество всички свързани рискове и изгоди.

13. Класификацията на лизинговите договори се извършва в началото на лизинга. Ако по което и да е време лизингополучателят и лизингодателят се договорят за промяна в условията на лизинговия договор, която не е подновяване на лизинга, по начин, който би довел до различна класификация на лизинговия договор съгласно критериите, установени в параграфи 7—12, при условие че промените в условията са били в сила в началото на лизинговия договор, по време на неговия срок преработеното споразумение се счита за нов договор. Промените в оценките (например промени в приблизителните оценки за икономическия живот или за остатъчната стойност на наетия актив) или промените в обстоятелствата (например неизпълнение от страна на лизингополучателя) обаче не дават основание за нова класификация на лизинговия договор за счетоводни цели.

▼M22

_____

15A. Когато лизинговият договор обхваща както терени, така и постройки, предприятието, в съответствие с параграфи 7–13, класифицира поотделно всеки елемент като лизингов договор с финансиране или обикновен лизингов договор. При определяне на това дали теренът е лизингов договор с финансиране или обикновен лизингов договор, важен признак е фактът, че теренът обикновено има неограничен икономически живот.

▼B

16. Винаги, когато е необходимо за класификацията и счетоводното отразяване на лизинга на земя и сгради, минималните лизингови плащания (включително общата сума на предплатените плащания) се разпределят между компонентите за земята и тези за сградите пропорционално на съотношението между справедливите стойности на частите от лизинговия договор, които се отнасят за земята и сградите в началото на лизинговия договор. Ако лизинговите плащания не могат да бъдат надеждно разпределени между тези два компонента, целият лизингов договор се класифицира като финансов лизинг, освен ако е ясно, че и двата компонента представляват оперативен лизинг и в такъв случай целият лизингов договор се класифицира като оперативен лизинг.

▼B

17. Когато при лизингов договор за земя и сгради сумата, която би била призната като първоначален разход за земя съгласно параграф 20, е несъществена, земята и сградите могат да се разглеждат като едно цяло за целите на класификацията на лизинговия договор и да се класифицират като финансов или оперативен лизинг в съответствие с параграфи 7—13. В този случай се приема, че икономическият живот на сградите представлява икономическия живот на целия нает актив.

18. Не се налага прилагане на различни оценки за компонентите за земята и сградите, когато делът на лизингополучателя както в земята, така и в сградите се класифицира като инвестиционен имот съгласно МСС 40 и е възприет моделът на справедливата стойност. Подробни изчисления за подобна оценка се налагат само когато класификацията на единия или двата компонента в противен случай би била несигурна.

19. Съгласно МСС 40 от гледна точка на лизингополучателя е възможно делът в имот, държан по силата на оперативен лизингов договор, да се класифицира като инвестиционен имот. В този случай делът от имота се записва счетоводно като финансов лизинг, като за признаване на актива се използва методът на справедливата стойност. Лизингополучателят продължава да отчита счетоводно лизинговия договор като финансов лизинг, дори ако последващи събития доведат до промяна в същността на дела на лизингополучателя в имота, така че вече да е невъзможно неговото класифициране като инвестиционен имот. Примери за подобни случаи са, когато лизингополучателят:

а) обитава имот, който впоследствие се прехвърля в имот, обитаван от собственика по приета стойност, равна на неговата справедлива стойност към датата на промяната на ползването; или

б) сключва подлизингов договор, с който всички рискове и изгоди, свързани със собствеността върху този дял, по същество се прехвърлят на трета несвързана страна. От гледна точка на лизингополучателя такъв подлизингов договор се отразява счетоводно като финансов лизинг с третата страна, независимо че от гледна точка на третата страна договорът може да бъде отразен счетоводно като оперативен лизинг.

ЛИЗИНГОВИ ДОГОВОРИ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛИТЕ

Финансов лизинг

Първоначално признаване

20. В началото на лизинговия срок финансовият лизинг трябва да се признава като актив и пасив в ►**M5** отчета за финансово състояние ◄ на лизингополучателя с размер, който е равен на справедливата стойност на наетата собственост в началото на лизинговия срок или, ако е по-нисък — на настоящата стойност на минималните лизингови плащания, определени в началото на лизинговия договор. Дисконтовият процент, който се използва при изчисляване на настоящата стойност на минималните лизингови плащания, е лихвеният процент, заложен в лизинговия договор, доколкото той практически може да бъде определен; ако това е невъзможно, се използва диференциалният лихвен процент по задължението на лизингополучателя. Първоначалните преки разходи, извършени от лизингополучателя, се прибавят към сумата, призната като актив.

21. Сделките и другите събития се отчитат счетоводно и се представят в съответствие с тяхната същност и финансова реалност, а не само според юридическата им форма. Според юридическата форма на лизинговия договор лизингополучателят не придобива юридическо право на собственост върху наетия актив, но при финансов лизинг според същността и финансовата реалност лизингополучателят придобива икономическите ползи от експлоатацията на наетия актив през по-голямата част от икономическия му живот в замяна на поетото задължение да заплаща за това право сума, която в началото на лизинговия договор трябва да е приблизително равна на справедливата стойност на актива и съответния финансов разход.

▼B

22. Ако такива лизингови сделки не бъдат отразени в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ на лизингополучателя, икономическите ресурси и нивото на задлъжнялост на предприятието се представят със занижена стойност, като по този начин се изкривяват финансовите показатели. Затова е целесъобразно финансовият лизинг да бъде вписван в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ на лизингополучателя както като актив, така и като задължение за извършване на бъдещи лизингови плащания. В началото на лизинговия срок активът и пасивът за бъдещи лизингови плащания се отразяват в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ с едни и същи суми, с изключение на началните преки разходи, извършени от лизингополучателя, които се включват в сумата, призната като актив.

23. Не е целесъобразно задълженията, свързани с наети активи, да бъдат представяни във финансовите отчети като намаление на стойността на наетите активи. Ако в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ текущите пасиви и дългосрочните пасиви се представят отделно, същото разграничение се прави и за задълженията, свързани с лизинг.

24. Често възникват първоначални преки разходи във връзка със специфични лизингови дейности, като договаряне и обезпечаване на лизинговите договори. Разходите, определени като пряко свързани с дейности, извършени от лизингополучателя по финансов лизинг, се включват в сумата, призната като актив във връзка с лизинговия договор.

Последващи оценки

25. Минималните лизингови плащания трябва да се разпределят между финансовия разход и намалението на неплатеното задължение. Финансовият разход трябва да се разпределя по периоди за срока на лизинговия договор, така че да се получи постоянен лихвен процент за периодите по остатъчното салдо на задължението. Условните наеми се начисляват като разход за периодите, в които са извършени.

26. На практика при разпределянето на финансовия разход по периоди през срока на лизинговия договор лизингополучателят може да използва някакъв вид приближение, за да се улеснят изчисленията.

27. Финансовият лизинг поражда разходи за амортизации на амортизируемите активи, както и финансови разходи за всеки отчетен период. Амортизационната политика по отношение на амортизируемите наети активи трябва да бъде съобразена с тази по отношение на собствените амортизируеми активи, а признатата амортизация трябва да се изчислява в съответствие с МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* и МСС 38 *Нематериални активи.* Ако не съществува достатъчна степен на сигурност, че лизингополучателят ще придобие собствеността до края на срока на лизинговия договор, активът трябва да бъде изцяло амортизиран през по-краткия от двата срока — срока на лизинговия договор или полезния живот на актива.

28. Амортизируемата сума на наетия актив се разпределя на системна база за всеки отчетен период по време на очакваното използване в съответствие с амортизационната политика, възприета от лизингополучателя за собствените му амортизируеми активи. Ако съществува достатъчна степен на сигурност, че лизингополучателят ще придобие собствеността до края на срока на лизинговия договор, периодът на очаквано използване е равен на полезния живот на актива; в противен случай активът се амортизира през по-краткия от двата срока — срока на лизинговия договор или полезния живот на актива.

▼B

29. Сумата от амортизационните разходи за актива и финансовите разходи за периода обикновено не е равна на лизинговите плащания, дължими за периода, и затова не е правилно дължимите лизингови плащания да бъдат просто признавани като разход в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Съответно активът и свързаният с него пасив вероятно няма да бъдат с равни суми след началото на срока на лизинговия договор.

30. За да се определи дали наетият актив се е обезценил, се прилага МСС 36 *Обезценка на активи*.

31. В допълнение към разпоредбите на МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване* лизингополучателите трябва да оповестят следното във връзка с финансовия лизинг:

а) по отношение на всеки клас активи — нетната балансова сума към ►M5 края на отчетния период ◄;

б) равнението между общата стойност на бъдещите минимални лизингови плащания към ►M5 края на отчетния период ◄ и тяхната настояща стойност; в допълнение предприятието трябва да оповести общата сума на минималните лизингови плащания към ►M5 края на отчетния период ◄ и тяхната настояща стойност за всеки от следните периоди:

i) не по-късно от една година;

ii) по-късно от една година и не по-късно от пет години;

iii) по-късно от пет години;

в) условните наеми, признати като разход за отчетния период;

г) общата сума на очакваните бъдещи минимални подлизингови плащания, получени по силата на неотменими подлизингови договори към ►M5 края на отчетния период ◄;

д) общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингополучателя, включително, но не единствено, следните:

i) базата, на която се определят условните наемни плащания;

ii) наличието на опции за подновяване или за закупуване и „пълзящи клаузи“ и техните условия; и

iii) ограничения, наложени от условията на лизинговия договор, например такива за получаване на дивиденти, допълнителен дълг и нови лизингови договори.

32. Освен това по отношение на сумите на активите, наети по силата на финансов лизинг, който се отчита от лизингополучателя като придобиване на активи, важат изискванията за оповестяване съгласно МСС 16, МСС 36, МСС 38, МСС 40 и МСС 41.

Оперативен лизинг

33. Лизинговите плащания по оперативен лизинг трябва да се признават като разход в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ по линейния метод за целия срок на лизинговия договор, освен ако друга системна база не е представителна за времето, през което потребителят използва изгодите на наетия актив ([1]).

34. При оперативен лизинг лизинговите плащания (с изключение на разходите за услуги, например за застраховка и поддръжка) се признават като разход в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ по линейния метод, освен ако друга системна база не е представителна за времето, през което потребителят използва изгодите на наетия актив, дори ако плащанията не се извършват на тази база.

([1]) Вж. също ПКР-15 *Оперативен лизинг — стимули*.

▼B

35. В допълнение към изискванията на МСФО 7 лизингополучателите трябва да оповестят следното във връзка с оперативните лизингови договори:

а) общата сума на бъдещите минимални лизингови плащания по неотменими оперативни лизингови договори за всеки от следните периоди:

i) не по-късно от една година;

ii) по-късно от една година и не по-късно от пет години;

iii) по-късно от пет години;

б) общата сума на очакваните бъдещи минимални подлизингови плащания, получени по силата на неотменими подлизингови договори към ►M5 края на отчетния период ◄;

в) лизинговите и подлизинговите плащания, признати като разход за отчетния период, с отделни суми за минимални лизингови плащания, условни наеми и подлизингови плащания;

г) общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингополучателя, включително, но не единствено, следните:

i) базата, на която се определят условните наемни плащания;

ii) наличието на опции за подновяване или опции за закупуване и „пълзящи клаузи“ и техните условия; и

iii) ограниченията, наложени от условията на лизинговия договор, например за получаване на дивиденти, допълнителен дълг и нови лизингови договори.

ЛИЗИНГОВИ ДОГОВОРИ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ЛИЗИНГОДАТЕЛИТЕ

Финансов лизинг

Първоначално признаване

36. Лизингодателите трябва да признават активите, държани по силата на договор за финансов лизинг, в своите ►M5 отчети за финансово състояние ◄ и да ги представят като вземане, чиято сума е равна на нетната инвестиция в лизинговия договор.

37. При финансов лизинг лизингодателят по същество прехвърля всички рискове и изгоди от собствеността върху актива и разглежда подлежащото на получаване лизингово плащане като погасяване на главница и финансов доход, който го компенсира и възнаграждава за инвестицията и услугите му.

38. При договарянето и уреждането на лизингов договор лизингодателите често правят начални преки разходи, например за комисиони, юридически такси и вътрешни разходи. Те не включват общите управленски и административни разходи, като например тези за договаряне и маркетинг. При договорите за финансов лизинг, с изключение на тези, сключени от лизингодател — производител или търговец, първоначалните преки разходи се включват в първоначалната оценка на вземанията по финансов лизинг и с тях се намалява сумата на признатия доход през целия срок на лизинговия договор. Лихвеният процент, заложен в лизинговия договор, се определя така, че първоначалните преки разходи да бъдат автоматично включени в сумата на вземанията по финансовия лизинг; не се налага те да се включват отделно. За лизингодател — производител или търговец, разходите във връзка с договарянето и уреждането на лизингов договор не се включват в определението „първоначални преки разходи“. Следователно тези разходи се изключват от нетната инвестиция в лизинга и се признават като разход, когато бъде призната печалбата от продажба, което при договора за финансов лизинг е нормално да стане в началното на срока на лизинговия договор.

▼B

Последващи оценки

39. Признаването на финансовия доход трябва да се основава на модел, отразяващ постоянна норма на възвръщаемост за периодите върху нетната инвестиция на лизингодателя, свързана с финансовия лизинг.

40. Лизингодателят цели да разпредели финансовия доход през целия срок на лизинговия договор на системна и рационална база. Това разпределяне на дохода е въз основа на модел, отразяващ постоянна норма на възвръщаемост от нетната инвестиция на лизингодателя, свързана с финансовия лизинг. От лизинговите плащания през отчетния период, с изключение на разходите за услуги, се приспада брутната инвестиция в лизинговия договор, за да се намали както главницата, така и незаработеният финансов доход.

41. Приблизително изчислените негарантирани остатъчни стойности, използвани при изчисляването на брутната инвестиция на лизингодателя в лизингов договор, се проверяват периодично. Ако е настъпило намаление на приблизително изчислената негарантирана остатъчна стойност, разпределението на дохода през срока на лизинга се преразглежда и всяко намаление, свързано с вече начислени суми, се признава незабавно.

41А. Актив по договор за финансов лизинг, класифициран като държан с цел продажба (или включен в група за освобождаване, в която активите са класифицирани като държани за продажба) в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, се отчита в съответствие с настоящия МСФО.

42. Лизингодателят — производител или търговец, признава печалбата или загубата за отчетния период в съответствие с политиката, възприета от предприятието по отношение на окончателните продажби. Ако бъдат оферирани изкуствено занижени лихвени проценти, печалбата от продажбата трябва да се сведе до тази, която би била получена при начисляване на пазарен лихвен процент. Разходите, извършени от лизингодател — производител или търговец, във връзка с договарянето и уреждането на лизингов договор се признават като разход, когато бъде призната печалбата от продажбата.

43. Производителите и търговците често предлагат на клиентите избор да закупят или наемат актива. Финансовият лизинг на даден актив от даден лизингодател — производител или търговец, генерира два вида доход:

а) печалба или загуба, еквивалентна на печалбата или загубата, която би била получена при окончателна продажба на наемания актив по нормални продажни цени, отразяваща всички приложими търговски отстъпки или отстъпки за обеми; и

б) финансов доход за срока на лизинговия договор.

44. Приходът от продажбата, признат в началото на срока на финансовия лизинг от лизингодателя — производител или търговец, представлява справедливата стойност на актива или ако тя е по-ниска — настоящата стойност на минималните лизингови плащания, начислени на лизингодателя, изчислени при пазарен лихвен процент. Себестойността на продажбата в началото на срока на лизинговия договор е себестойността или балансовата стойност, ако са различни, на наетата собственост, намалена с настоящата стойност на негарантираната остатъчна стойност. Разликата между прихода от продажбата и себестойността на продажбата е печалбата от продажбата, която се признава в съответствие с политиката, следвана от предприятието по отношение на продажбите.

45. Лизингодателите — производители или търговци, понякога оферират изкуствено занижени лихвени проценти, за да привличат клиенти. Използването на такъв процент води до отчитане в момента на продажбата на прекалено голяма част от общия доход от сделката. Ако се оферират изкуствено занижени лихвени проценти, печалбата от продажбата се свежда до тази, която би била получена при начисляване на пазарен лихвен процент.

▼B

46. Разходите, извършени от лизингодател — производител или търговец, във връзка с договаряне и уреждане на лизингов договор се признават като разход в началото на срока на лизинговия договор, тъй като те са свързани главно с реализирането на печалба от продажбата за производителя или търговеца.

47. В допълнение към разпоредбите на МСФО 7 лизингодателите трябва да оповестят следното във връзка с финансовия лизинг:

а) равнението на брутната инвестиция в лизинговия договор към ►M5 края на отчетния период ◄, с настоящата стойност на минималните лизингови плащания, изискуеми към ►M5 края на отчетния период ◄; в допълнение предприятието трябва да оповести брутната инвестиция в лизинговия договор и настоящата стойност на минималните лизингови плащания, изискуеми към ►M5 края на отчетния период ◄, за всеки от следните периоди:

i) не по-късно от една година;

ii) по-късно от една година и не по-късно от пет години;

iii) по-късно от пет години.

б) нереализирания финансов доход;

в) негарантираните остатъчни стойности, начислени към дохода на лизингодателя;

г) натрупаната отстъпка за несъбираеми изискуеми минимални лизингови плащания;

д) условните наеми, признати като доход за отчетния период; и

е) общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингодателя.

48. Често е полезно като показател за растеж да се оповестява брутната инвестиция, намалена с нереализирания доход от новия бизнес, добавена през отчетния период, след приспадането на съответните суми за отменените лизингови договори.

Оперативен лизинг

49. Лизингодателите представят в своите ►M5 отчети за финансовото състояние ◄ активите, които са обект на оперативен лизинг, в съответствие с тяхното естество.

50. Наемният доход от договори за оперативен лизинг се признава като доход по линейния метод за срока на лизинговия договор, освен ако друга системна база отразява по-точно времевия модел, при чието използване е намалена извлечената полза от наетия актив ([1]).

51. Разходите, включително амортизацията, извършени във връзка с генерирането на дохода от лизинг, се признават за разход. Наемният доход (с изключение на постъпленията от извършени услуги, като застраховки и поддръжка) се признава за доход по линейния метод за целия срок на лизинговия договор дори ако постъпленията не се получават на тази база, освен ако друга системна база отразява по-точно времевия модел, при чието използване е намалена извлечената полза от наетия актив.

52. Началните преки разходи, извършени от лизингодателя във връзка с договарянето и уреждането на оперативен лизинг, се прибавят към балансовата стойност на наетия актив и се признават като разход през целия срок на лизинговия договор на същата база както дохода от лизинг.

([1]) Вж. също ПКР-15 *Оперативен лизинг — стимули*.

▼B

53. Амортизацията на амортизируемите активи, отдадени на лизинг, се извършва на база, която е в съответствие с обичайната амортизационна политика, възприета от лизингодателя по отношение на подобни активи, а амортизациите се изчисляват в съответствие с МСС 16 и МСС 38.

54. За да определи дали отдадения на лизинг актив се е обезценил, предприятието прилага МСС 36.

55. Лизингодателят — производител или търговец, не признава печалба от продажба при сключването на договор за оперативен лизинг, тъй като той не е еквивалентен на продажба.

56. В допълнение към разпоредбите на МСФО 7 лизингодателите трябва да оповестят следното във връзка с оперативния лизинг:

а) общата сума на бъдещите минимални лизингови плащания по неотменими договори за оперативен лизинг и сумата им за всеки от следните периоди:

i) не по-късно от една година;

ii) по-късно от една година и не по-късно от пет години;

iii) по-късно от пет години;

б) общата сума на условните наеми, признати като доход за отчетния период; и

в) общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингополучателя.

57. Освен това изискванията за оповестяване съгласно МСС 16, МСС 36, МСС 38, МСС 40 и МСС 41 се прилагат за лизингодатели, предоставили активи в рамките на договор за оперативен лизинг.

ПРОДАЖБА С ОБРАТЕН ЛИЗИНГ

58. Сделката за продажба с обратен лизинг е свързана с продажбата на актив и обратното наемане на същия актив. Лизинговото плащане и продажната цена обикновено са взаимозависими, тъй като се договарят в пакет. Счетоводното третиране на продажбите с обратен лизинг зависи от вида на съответния лизингов договор.

59. Ако резултатът от продажба с обратен лизинг е финансов лизинг, всяко превишение на прихода от продажбата над балансовата стойност не се признава незабавно като доход във финансовите отчети на продавача лизингополучател. Вместо това то се разсрочва и амортизира през целия срок на лизинговия договор.

60. Ако обратният лизинг е финансов лизинг, сделката е средство за предоставяне на финансиране от лизингодателя на лизингополучателя, като активът се явява обезпечение. По тази причина не е целесъобразно превишението на прихода от продажбата над балансовата стойност да се разглежда като доход. Такова превишение се разсрочва и амортизира през целия срок на лизинговия договор.

▼B

61. Ако резултатът от продажба с обратен лизинг е оперативен лизинг и е ясно, че сделката се сключва по справедливата стойност, всяка печалба или загуба се признава незабавно. Ако продажната цена е по-ниска от справедливата стойност, всяка печалба или загуба се признава незабавно, освен в случаите, когато загубата се компенсира от бъдещите лизингови плащания под пазарната цена. В тези случаи загубата се разсрочва и амортизира пропорционално на лизинговите плащания през периода, през който се очаква активът да бъде използван. Ако продажната цена е по-висока от справедливата стойност, превишението над справедливата стойност се разсрочва и амортизира през периода, през който се очаква активът да бъде използван.

62. Ако обратният лизинг е оперативен лизинг и лизинговите плащания и продажната цена се определят според справедливата стойност, по същество това е обикновена продажба и всяка печалба или загуба се признава незабавно.

63. При договорите за оперативен лизинг ако справедливата стойност в момента на сделката за продажба с обратен лизинг е по-ниска от балансовата стойност на актива, незабавно се признава загуба, равна на разликата между балансовата стойност и справедливата стойност.

64. При финансовия лизинг не се налага подобна корекция, освен ако не е настъпила обезценка на стойността, като в този случай балансовата стойност се намалява до възстановимата стойност в съответствие с МСС 36.

65. Изискванията за оповестяване спрямо лизингополучателите и лизингодателите важат и за сделките за продажба с обратен лизинг. Изискването за описване на значителните ангажименти във връзка с лизинга води до оповестяване на уникални и необичайни условия на договора или сделките за продажба с обратен лизинг.

66. Възможно е сделките за продажба с обратен лизинг да попаднат в обхвата на критериите за отделно оповестяване в МСС 1 *Представяне на финансови отчети*.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

67. Както е определено в параграф 68, прилагането на настоящия стандарт с обратна сила се насърчава, но не е задължително. Ако стандартът не се прилага с обратна сила, салдото на всеки вече съществуващ финансов лизинг се счита за правилно определено от лизингодателя и след това трябва да се отчита в съответствие с разпоредбите на настоящия стандарт.

68. Предприятие, което за предишен отчетен период е прилагало МСС 17 (преработен през 1997 г.), трябва да приложи с обратна сила измененията, въведени с настоящия стандарт за всички лизингови договори, или ако МСС 17 (преработен през 1997 г.) не е бил прилаган с обратна сила от предприятието — за всички договори за финансов лизинг, сключени от момента на първоначално прилагане на настоящия стандарт.

▼M22

68A. Предприятието преразглежда класификацията на свързаните с терен елементи на неизтекъл лизингов договор към датата, на която приема посочените в параграф 69A изменения въз основа на наличната при влизането в сила на тези договори информация. В съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, то признава със задна дата новокласифициран лизингов договор като лизингов договор с финансиране. Ако обаче не разполага с необходимата информация за прилагане на измененията със задна дата, предприятието:

а) прилага измененията към тези лизингови договори въз основа на съществуващите към момента на приемането от негова страна на измененията факти и обстоятелства; както и

▼**M22**

б) признава актив или пасив, свързан с лизингов договор за терен, новокласифициран като лизингов договор с финансиране, по тяхната справедлива стойност към този момент. Всяка разлика в справедливите стойности се признава в неразпределената печалба.

▼**B**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

69. Предприятията следва да прилагат настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието приложи настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼**M22**

69А. Параграфи 14 и 15 бяха заличени, а параграфи 15А и 68А бяха добавени в рамките на издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**B**

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 17 (ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 1997 Г.)

70. Настоящият стандарт заменя МСС 17 *Лизинг* (преработен през 1997 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 18

Приходи

ЦЕЛ

Доходът е дефиниран в *Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* като увеличение на икономическите ползи през счетоводния период под формата на входящ поток или увеличение на активите, или намаление на пасивите, което води до увеличение на собствения капитал, различно от увеличенията, свързани с вноските на акционерите. Доход са както приходите, така и печалбите. Приходът е доход, който се създава в хода на обичайната дейност на предприятието и се означава с различни наименования, като продажби, възнаграждения, лихви, дивиденти и възнаграждения за права. Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и събития.

Основният въпрос при счетоводното отчитане на прихода е да се определи моментът на неговото признаване. Приходът се признава, когато е вероятно предприятието да има бъдещи икономически ползи и тези ползи могат да се оценят надеждно. Настоящият стандарт посочва обстоятелствата, при които тези критерии ще са изпълнени, а следователно ще се признае и приходът. Той предоставя и практически насоки за прилагането на тези критерии.

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт трябва да се прилага при счетоводното отчитане на приходи, получени от следните сделки и събития:

   а) продажба на стоки;

   б) предоставяне на услуги; и

   в) използване от други лица на лихвоносни активи на предприятието, възнаграждения за права и дивиденти.

2. Стандартът заменя МСС 18 *Признаване на приходите*, приет през 1982 г.

3. Стоките включват стоките, произведени от предприятието с цел продажба, както и стоките, закупени с цел препродажба, като например стоки, закупени от търговец на дребно, или земя и друга собственост, държани за препродажба.

4. Предоставянето на услуги обикновено е свързано с изпълнение от страна на предприятието на договорена задача за договорен срок. Услугите могат да бъдат предоставени през един период или през повече от един период. Някои договори за предоставяне на услуги са директно свързани с договори за строителство, например за услуги на ръководители на проекти и архитекти. Приходът от тези договори не се разглежда от настоящия стандарт, а се разглежда в съответствие с изискванията за договорите за строителство, посочени в МСС 11 *Договори за строителство*.

5. Използването от други лица на активи на предприятието създава приход под формата на:

   а) лихви — начисления за използването на парични средства или парични еквиваленти или суми, дължими на предприятието;

▼B

б) възнаграждения за права — начисления за използването на дълготрайни активи на предприятието, например патенти, търговски марки, авторски права и програмни продукти; и

в) дивиденти — разпределение на печалбите между акционерите пропорционално на участието им в конкретен клас капитал.

6. Настоящият стандарт не разглежда прихода от:

а) лизингови споразумения (вж. МСС 17 *Лизинг*);

б) дивиденти, получени от инвестиции, които се осчетоводяват по метода на собствения капитал (вж. МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия*);

в) застрахователни договори в обхвата на МСФО 4 *Застрахователни договори*;

г) промени в справедливата стойност на финансови активи и финансови пасиви или изваждането им от употреба (вж. МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*);

д) промени в стойността на други текущи активи;

е) първоначално признаване и промени в справедливата стойност на биологични активи, свързани със земеделска дейност (вж. МСС 41 *Земеделие*);

ж) първоначално признаване на земеделска продукция (вж. МСС 41); и

з) добив на минерални руди.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

7. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Приход — брутен поток от икономически ползи през периода, създаден в хода на обичайната дейност на предприятието, когато тези потоци водят до увеличаване на собствения капитал, различни от увеличенията, свързани с вноските на акционерите.

Справедлива стойност — сума, за която един актив може да бъде разменен или един пасив — уреден между добре информирани и желаещи несвързани лица при справедливи пазарни условия.

8. Приходите включват само брутните потоци от икономически ползи, получени от и дължими на самото предприятието. Сумите, събрани от името на трети страни, като данъци върху продажбите, данъци върху стоки и услуги и данъци върху добавената стойност не са икономически ползи, които предприятието получава, и не водят до увеличаване на собствения капитал. Затова те се изключват от приходите. По същия начин при агентско взаимоотношение брутните потоци от икономически ползи включват суми, събрани от името на възложителя, които не водят до увеличаване на собствения капитал на предприятието. Сумите, събрани от името на възложителя, не са приходи. В тези случаи приход е комисионното възнаграждение.

▼B

ОЦЕНЯВАНЕ НА ПРИХОДИТЕ

9. Приходът трябва да се оценява по справедливата стойност на полученото или подлежащо на получаване плащане или възнаграждение ([1]).

10. Сумата на прихода от една сделка обикновено се определя съгласно споразумение между предприятието и купувача или ползвателя на актива. Тя се оценява по справедливата стойност на полученото или подлежащо на получаване възнаграждение, като се отчита сумата от всички търговски отстъпки и отстъпките за по-голямо количество, направени от предприятието.

11. В повечето случаи плащането е под формата на парични средства или парични еквиваленти и сумата на прихода представлява сумата от получените или подлежащи на получаване парични средства или парични еквиваленти. Когато обаче потокът от парични средства или парични еквиваленти се разсрочва, справедливата стойност на плащането може да е по-малка от номиналната стойност на получените или подлежащи на получаване парични средства. Например предприятието може да осигури на купувача безлихвен кредит или да приеме от купувача запис на заповед, носещ доход под пазарния лихвен процент, като възмездяване за продадените стоки. Когато сделката по същество представлява финансираща операция, справедливата стойност на плащането се определя, като се дисконтират всички бъдещи постъпления с присъщ лихвен процент. Условният лихвен процент е по-ясно определимия от следните два:

а) преобладаващия лихвен процент за сходен инструмент на емитент със сходен кредитен рейтинг; или

б) лихвения процент, с който се дисконтира номиналната стойност на инструмента спрямо текущата продажна цена в брой на стоки и услуги.

Разликата между справедливата стойност и номиналната стойност на плащането (възмездяването) се признава за приход от лихва в съответствие с параграфи 29 и 30 и съгласно МСС 39.

12. Когато стоки или услуги се разменят или заменят за стоки или услуги със сходен характер и стойност, размяната не се разглежда като сделка, която създава приход. Това често се случва със стоки като нефт и мляко, когато доставчиците разменят или заменят стокови запаси от различни места, за да задоволят своевременно търсенето на конкретно място. Когато се продават стоки или се предоставят услуги в размяна на несходни стоки или услуги, размяната се разглежда като сделка, която създава приход. Приходът се оценява по справедливата стойност на получените стоки или услуги, коригирана със сумата от всички преведени парични средства или парични еквиваленти. Когато справедливата стойност на получените стоки и услуги не може да бъде надеждно оценена, приходът се оценява по справедливата стойност на предадените стоки и услуги, коригирана със сумата на всички преведени парични средства или парични еквиваленти.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА СДЕЛКАТА

13. Критериите за признаване, предвидени в стандарта, обикновено се прилагат отделно за всяка сделка. При някои обстоятелства обаче критериите за признаване трябва да се прилагат за делими компоненти на една сделка, за да се отрази същността на сделката. Например когато продажната цена на един продукт включва определима сума за последващо гаранционно обслужване, тази сума се разсрочва и се признава за приход през периода, през който се извършва обслужването. Обратното, критериите за признаване се прилагат за две или повече сделки едновременно, когато те са свързани така, че търговският ефект не може да се установи, без да се отчете цялата поредица от сделки. Например предприятието може да продаде стоки и същевременно да сключи отделно споразумение за обратно изкупуване на стоките на по-късна дата и така да отмени същностния ефект от сделката. В такъв случай двете сделки се разглеждат заедно.

([1]) Вж. също ПКР 31 *Приход — бартерни сделки, включващи рекламни услуги.*

▼B

ПРОДАЖБА НА СТОКИ

14. Приходът от продажбата на стоки трябва да се признава, когато са изпълнени всички посочени условия:

а) предприятието е прехвърлило на купувача съществените рискове и ползи от собствеността върху стоките;

б) предприятието не запазва продължаващо участие в управлението на стоките, доколкото то обикновено се свързва със собствеността, нито ефективен контрол над продаваните стоки;

в) сумата на прихода може надеждно да бъде оценена;

г) вероятно е икономическите ползи, свързани със сделката, да бъдат получени от предприятието; и

д) направените разходи или тези, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат да бъдат надеждно оценени.

15. Преценката кога предприятието е прехвърлило на купувача значителните рискове и ползи от собствеността изисква преглед на обстоятелствата на сделката. В повечето случаи прехвърлянето на рисковете и ползите от собствеността съвпада с прехвърлянето на юридическото право на собственост или с предаването във владение на купувача. Такъв е случаят при повечето продажби на дребно. В други случаи прехвърлянето на рисковете и ползите от собствеността става по различно време от това на прехвърлянето на правото на собственост или на предаването във владение.

16. Ако предприятието запазва значителните рискове от собствеността, сделката не е продажба и приходът не се признава. Предприятието може да запази значителен риск от собствеността по няколко начина. Примери на ситуации, при които предприятието може да запази значителните рискове и ползи от собствеността, са:

а) когато предприятието запазва задължение за незадоволително изпълнение, което не е покрито с нормални гаранционни клаузи;

б) когато получаването на прихода от конкретна продажба зависи от получаване на приход за купувача от продажба на стоките, която той от своя страна ще осъществи;

в) когато експедираните стоки подлежат на монтаж, а монтажът представлява съществена част от договора, която все още не е изпълнена от предприятието; и

г) когато купувачът има право да анулира покупката по причина, посочена в договора за покупко-продажба, и предприятието не е сигурно дали стоката ще бъде върната.

17. Ако предприятието запазва само незначителен риск от собствеността, сделката е продажба и приходът се признава. Например един продавач може да запази правото на собственост върху стоките, само за да осигури събираемостта на дължимата сума. В такъв случай ако предприятието е прехвърлило значителните рискове и ползи от собствеността, сделката е продажба и приходът се признава. Друг пример на предприятие, което запазва само незначителен риск от собствеността, може да е продажба на дребно, при която се предлага връщане на парите, ако купувачът не е доволен. Приходът в подобни случаи се признава в момента на продажбата, при условие че продавачът може надеждно приблизително да оцени бъдещи върнати стоки и признава задълженията за върнати стоки въз основа на миналия опит и други значими фактори.

▼B

18. Приходът се признава само когато е вероятно предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката. В някои случаи това може да не е вероятно преди получаването на възнаграждението или до отстраняването на някаква несигурност. Например може да не е сигурно дали даден чуждестранен държавен орган ще разреши възнаграждението от дадена продажба да бъде преведено в чужда страна. Когато разрешението бъде дадено, несигурността отпада и приходът се признава. Когато обаче възникне несигурност относно събирането на сума, която вече е включена в прихода, несъбираемата сума или сумата, относно която възстановяването вече не е вероятно, се признава за разход, а не за корекция на сумата на първоначално признатия приход.

19. Приходите и разходите, свързани с една и съща сделка или друго събитие, се признават едновременно. Този процес обикновено се нарича съпоставяне на приходите и разходите. Разходите, включително гаранциите и други разходи, които ще бъдат направени след експедирането на стоките, обикновено могат да бъдат надеждно оценени, когато другите условия за признаването на прихода са удовлетворени. Приходът обаче не може да бъде признат, когато разходите не могат да бъдат оценени надеждно. При такива обстоятелства всяко вече получено възнаграждение за продажбата на стоките се отчита като задължение.

ПРЕДОСТАВЯНЕ НА УСЛУГИ

20. Когато резултатът от една сделка за предоставяне на услуги може да се оцени надеждно, приходът, свързан със сделката, се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към ►M5 края на отчетния период ◄. Резултатът от една сделка може да се оцени надеждно, когато са изпълнени всички следващи условия:

а) сумата на прихода може да бъде надеждно оценена;

б) вероятно е предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката;

в) етапът на завършеност на сделката към ►M5 края на отчетния период ◄ може бъде надеждно оценен; и

г) разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката могат да бъдат надеждно оценени ([1]).

21. Признаването на прихода в зависимост от етапа на завършеност на една сделка често се нарича метод на процент на завършеност. При този метод приходът се признава през счетоводните периоди, през които са извършени услугите. Признаването на прихода на тази основа осигурява полезна информация за обхвата на обслужващата дейност и резултатите от дейността през определен период. МСС 11 също изисква признаването на прихода на тази основа. Изискванията на посочения стандарт обикновено се прилагат за признаването на прихода и съответните разходи по сделка, свързана с предоставянето на услуги.

22. Приходът се признава само когато е вероятно предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката. Когато обаче възникне несигурност относно събирането на сума, вече включена в прихода, несъбираемата сума или сумата, относно която възстановяването вече не е вероятно, се признава за разход, а не за корекция на сумата на първоначално признатия приход.

([1]) Вж. също ПКР-27 *Оценяване на съдържанието на операции, включващи правната форма на лизинг* и ПКР-31 *Приход — бартерни сделки, включващи рекламни услуги.*

▼B

23. Всяко предприятие обикновено може да прави надеждни оценки, след като е постигнало договореност с другите страни по сделката за следното:

а) изпълнимите права на всяка от страните по отношение на услугата, която ще се предоставя или получава от страните;

б) полученото или платено възнаграждение; и

в) начина и условията на уреждането.

Обикновено е необходимо и предприятието да има ефективна вътрешна система за финансово бюджетиране и отчитане. Предприятието проверява и ако е необходимо, преразглежда приблизителните оценки на прихода по време на изпълнението на услугата. Нуждата от такова преразглеждане не означава непременно, че резултатът от сделката не може да бъде надеждно оценен.

24. Етапът на завършеност на една сделка може да се определи по различни методи. Всяко предприятие използва метода, който надеждно оценява извършените услуги. В зависимост от характера на сделката методите може да включват:

а) преглед на извършената работа;

б) извършените до момента услуги като процент от общия обем на услугите, които трябва да бъдат извършени; или

в) частта, която направените до момента разходи представляват от общия обем на предвидените разходи по сделката. Само разходите, които отразяват извършените до момента услуги, се включват в направените до момента разходи. Само разходите, които отразяват извършените услуги или услугите, които трябва да бъдат извършени, се включват в общия обем на предвидените разходи по сделката.

Междинните и авансовите плащания, направени от клиентите, обикновено не отразяват извършените услуги.

25. Поради практически съображения когато услугите се извършват с неопределен брой действия за конкретен период от време, приходът се признава по линеен метод за конкретния период, освен ако има доказателства, че друг метод по-добре представя етапа на завършеност. Когато едно конкретно действие е много по-значимо от всички други, признаването на прихода се отлага до завършването на значимото действие.

26. Когато резултатът от сделката за предоставяне на услуги не може да бъде надеждно оценен, приходът се признава само доколкото признатите разходи са възстановими.

27. През ранните етапи на една сделка често се случва резултатът от сделката да не може да бъде надеждно оценен. Въпреки това е вероятно предприятието да възстанови направените по сделката разходи. Следователно приходът се признава само доколкото се очаква направените разходи да бъдат възстановени. Тъй като резултатът от сделката не може да бъде надеждно оценен, не се признава печалба.

28. Когато резултатът от една сделка не може да бъде надеждно оценен и не е вероятно направените разходи да бъдат възстановени, приходът не се признава и направените разходи се признават за разход. Когато вече не съществуват несигурности, поради които резултатът от договора не може да бъде надеждно оценен, приходът се признава в съответствие с параграф 20, а не в съответствие с параграф 26.

▼B

ЛИХВИ, ВЪЗНАГРАЖДЕНИЯ ЗА ПРАВА И ДИВИДЕНТИ

29. Приходът, създаден от използването от други лица на лихвоносни активи на предприятието, възнаграждения за права и дивиденти, се признава, както е посочено в параграф 30, когато:

а) е вероятно предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката; и

б) сумата на приходите може да бъде надеждно оценена.

30. Приходите се признават въз основа на следното:

а) лихвата се признава по метода на ефективната лихва, изложен в МСС 39, параграфи 9 и НП5—НП8;

б) възнагражденията за права се признават на базата на счетоводния принцип на начисляване съгласно съдържанието на съответното споразумение; и

в) дивидентите се признават, когато се установи правото на акционера да получи плащането.

31. [Заличен]

▼M7

32. Когато неплатена лихва е била начислена преди придобиването на лихвоносна инвестиция, последвалите лихвени постъпления се разпределят между периода преди придобиването и този след придобиването; само частта след придобиването се признава за приход.

▼B

33. Възнагражденията за права се начисляват съгласно условията на съответното споразумение и обикновено се признават на тази основа, освен ако с оглед на съдържанието на споразумението е по-подходящо приходът да се признава на друга системна или рационална база.

34. Приходът се признава само когато има вероятност предприятието да получи икономически ползи, свързани със сделката. Когато обаче възникне несигурност относно събирането на сума, която вече е включена в прихода, несъбираемата сума или сумата, относно която възстановяването вече не е вероятно, се признава за разход, а не за корекция на сумата на първоначално признатия приход.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

35. Всяко предприятие трябва да оповестява:

а) счетоводната политика, приета по отношение на признаването на приходите, включително методите, приети за определяне на етапа на завършеност на сделката за предоставяне на услуги;

б) сумата на всяка важна категория приходи, признати през периода, включително приходите от:

i) продажба на стоки;

ii) предоставяне на услуги;

iii) лихви;

iv) възнаграждения за права;

v) дивиденти; и

в) сумата на прихода, създаден от размяната на стоки или услуги, включен във всяка важна категория приходи.

▼B

36. Всяко предприятие оповестява всички условни пасиви и условни активи в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*. Условни пасиви и условни активи могат да възникнат от балансови статии, като например гаранционни разходи, искове, неустойки или евентуални загуби.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

37. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 1 януари 1995 г.

▼M7

38. *Цена на придобиване на инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие* (Изменения на МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане* и МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*), издадени през май 2008 г., изменят параграф 32. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага свързаните изменения в параграфи 4 и 38А на МСС 27 за по-ранен период, то прилага същевременно и изменението в параграф 32.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 19

Доходи на наети лица

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да се определят счетоводното отчитане и оповестяването на доходите на наетите лица. Стандартът изисква предприятието да признава:

а) задължение, когато нает лице е работило в замяна на получаването на доходи, които са платими в бъдеще; и

б) разход, когато предприятието консумира икономическата изгода, възникнала вследствие на положения труд от наетото лице срещу доходи за същото.

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт се прилага от работодателите при счетоводното отчитане на всички доходи на наети лица, с изключение на онези, за които е приложим МСФО 2 *Плащане на базата на акции*.

2. Стандартът не третира отчитането от страна на плановете за доходи на наети лица (вж. МСС 26 *Счетоводство и отчитане на планове за пенсионно осигуряване*).

3. Доходите на наети лица, за които е приложим настоящият стандарт, включват тези, предоставяни:

   а) съгласно формални планове или други официални споразумения между предприятието и отделни наети лица, група наети лица или техни представители;

   б) съгласно законови изисквания или чрез браншови споразумения, по силата на които предприятията са задължени да правят вноски в национални, държавни, браншови или други планове на множество работодатели;

   в) според неформално възприета практика, от която възниква конструктивно задължение. Неформална практика поражда конструктивно задължение, когато предприятието няма реална алтернатива, освен да изплати доходи на наетите лица. Пример за конструктивно задължение е когато промяна в неформално възприетата практика на предприятието би причинила неприемлива вреда във взаимоотношенията на същото с наетите от него лица.

4. Доходите на наети лица включват:

   а) краткосрочни доходи на наети лица, като надници, заплати и вноски за социални осигуровки, платен годишен отпуск и платен отпуск по болест, участие в разпределението на печалбата и премии (ако са платими в рамките на дванадесет месеца след края на периода) и непарични възнаграждения (като медицинско обслужване, жилищно настаняване, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за наетите в момента лица;

   б) доходи след напускане на работа, като пенсии, други пенсионни доходи, застраховки „Живот“ след напускане и медицинско обслужване след напускане на работата;

   в) други дългосрочни доходи на наети лица, включително отпуски за дългогодишен трудов стаж или отпуск за празнични дни, юбилеи или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж, обезщетения за дългосрочна нетрудоспособност (инвалидност) и, ако не са платими изцяло в рамките на дванадесет месеца след края на периода, участия в разпределение на печалбата, премии и отсрочени обезщетения; и

▼B

г) доходи при прекратяване.

Понеже всяка категория, посочена в букви от а) до г), притежава различни характеристики, настоящият стандарт установява отделни изисквания за всяка от тях.

5. Доходите на наети лица включват доходи, предоставяни за наетите лица или лицата на тяхна издръжка и могат да бъдат уредени посредством плащания (или чрез осигуряване на стоки или услуги) или директно в полза на наетите лица, на техните съпрузи, деца или други лица на тяхна издръжка, или на други трети лица, като например застрахователни компании.

6. Едно наето лице може да предоставя услуги на дадено предприятие на пълно работно време, непълно работно време, постоянна, частична или временна заетост. За целите на настоящия стандарт наетите лица включват директорите и останалия ръководен персонал.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

7. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Доходи на наети лица — всички форми на възнаграждение, предоставени от предприятието в замяна на положения от наетите лица труд.

▼M8

Краткосрочни доходи на наети лица представляват тези доходи на наети лица (различни от доходи при напускане), които следва да бъдат уредени в рамките на дванадесет месеца след края на периода, в който наетите лица са положили труда за тях.

▼B

Доходи след напускане — тези доходи на наети лица (различни от доходите при прекратяване), които са платими след приключване на трудовото правоотношение.

Планове за доходи след напускане — формални или неформални договорености, според които предприятието осигурява доходи след напускане за едно или повече наети лица.

Планове с дефинирани вноски — планове за доходи след напускане, при които предприятието внася предварително определени вноски в отделно предприятие (фонд) и не носи законово или конструктивно задължение да заплаща допълнителни такива, ако фондът не разполага с достатъчно активи за изплащането на всички доходи на наетите лица, отнасящи се до техния трудов стаж за текущия и предходните периоди.

Планове с дефинирани доходи — планове за доходи след напускане, които са различни от плановете с дефинирани вноски.

Планове на множество работодатели — планове с дефинирани вноски (различни от държавните планове) или планове с дефинирани доходи (различни от държавните планове), при които:

а) се обединяват активите, внесени от различни предприятия, които не са под общ контрол; и

б) тези активи се използват за осигуряване на доходи на наети лица на повече от едно предприятие въз основа на факта, че нивата на вноските и доходите са определени, без да се взема предвид идентичността на предприятието, което наема същите тези наети лица.

▼M8

Други дългосрочни доходи на наети лица са тези доходи на наети лица (различни от доходи след напускане и доходи при прекратяване), които не следва да бъдат уредени в рамките на дванадесет месеца след края на периода, в който наетите лица са положили труда за тях.

▼B

Доходи при прекратяване — доходи на наети лица, платими в резултат на:

а) решение на предприятието да прекрати трудовото правоотношение на нето лице преди нормалния срок за пенсиониране; или

б) решение на наетото лице да се съгласи на доброволно напускане в замяна на тези доходи.

Безусловно придобити доходи на наети лица — доходи на наети лица, които не зависят от бъдещо трудово правоотношение.

Настояща стойност на задължение по изплащане на дефинирани доходи — настоящата стойност, без да се приспадат активите на плана, на очакваните бъдещи плащания, необходими за уреждането на задължение, произтичащо от трудовия стаж на наетите лица през текущия и миналите периоди.

Разходи за текущ трудов стаж — увеличението на настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи, произтичащо от трудовия стаж на наетите лица през текущия период.

Разходи за лихви — увеличението в течение на един период на настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи, което възниква, понеже доходите са с един период по-близо до тяхното уреждане.

Активите на плана включват:

а) активи, държани от фонд за дългосрочни доходи на наети лица; и

б) квалифицираните застрахователни полици.

Активи, държани от фонд за дългосрочни доходи на наети лица — тези активи (различни от непрехвърляемите финансови инструменти, емитирани от отчитащото се предприятие), които:

а) се държат от предприятие (фонд), което е отделно юридическо лице от отчитащото се предприятие и съществува единствено, за да плати или финансира доходите на наети лица; и

б) са налични, за да бъдат използвани само за плащане или финансиране на доходи на наети лица, не са достъпни за кредиторите на отчитащото се предприятие (дори при несъстоятелност) и не могат да бъдат върнати на отчитащото се предприятие освен ако:

i) оставащите във фонда активи са достатъчни за посрещане на всички свързани задължения по доходи на наети лица на плана или на отчитащото се предприятие; или

ii) активите се връщат на отчитащото се предприятие за възстановяване на вече платени от него доходи на наети лица.

▼B

Квалифицирана застрахователна полица — застрахователна полица ([1]), издадена от застраховател, който не е свързано с отчитащото се предприятие лице (по смисъла на МСС 24 *Оповестяване на свързани лица*), ако постъпленията от полицата:

а) могат да бъдат използвани само за плащане или финансиране на доходите на наетите лица по планове с дефинирани доходи; и

б) не са достъпни за кредиторите на отчитащото се предприятие (дори при несъстоятелност) и не могат да бъдат изплатени на отчитащото се предприятие освен ако:

i) постъпленията представляват излишък от активи, които не са необходими, за да може полицата да посрещне всички свързани задължения по доходи на наети лица; или

ii) постъпленията се връщат на отчитащото се предприятие за възстановяване на вече платени от него доходи на наети лица.

Справедлива стойност — сумата, за която един актив може да бъде разменен или едно задължение може да бъде уредено между добре осведомени и желаещи несвързани страни в сделка при справедливи пазарни условия.

▼M8

Възвращаемостта на активи по план за доходи на наети лица представлява лихви, дивиденти или други приходи, извличани от активите по плана, заедно с реализираните и нереализираните печалби или загуби от същите, намалени с всички разходи по управление на плана (различни от включените в актюерските предположения, използвани за оценяване на задължението за изплащане на дефиниран доход) и всички платими от самия план данъци.

▼B

Актюерските печалби и загуби включват:

а) произтеклите от опита и действителността корекции (ефектите от разликите между предходните актюерски предположения и събитията и тези, които са се случили в действителност); и

б) ефектите от промените в самите актюерски предположения.

▼M8

Разходите за минал трудов стаж представляват изменението на настоящата стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи, произтичащи от трудовия стаж на наети лица за минали периоди, което изменение идва като резултат през текущия период вследствие въвеждането на, или промяна във доходите след напускане или други дългосрочни доходи на наети лица. Разходите за минал трудов стаж може да са или положителни (когато доходите са въведени или променени така, че настоящата стойност на задължението за изплащане на дефиниран доход се увеличава) или отрицателни (когато съществуващите доходи се променят така, че настоящата стойност на задължението за изплащане на дефиниран доход намалява).

▼B

КРАТКОСРОЧНИ ДОХОДИ НА НАЕТИ ЛИЦА

8. Краткосрочните доходи на наети лица включват:

а) надниците, заплатите и социалните осигуровки;

([1]) Квалифицираната застрахователна полица не представлява непременно застрахователен договор, както е определен в МСФО 4 *Застрахователни договори*.

▼M8

б) краткосрочни компенсирани отсъствия (като платен годишен отпуск и платен отпуск по болест), когато компенсирането на отсъствията следва да се уреди в рамките на дванадесет месеца след края на периода, през който наетите лица са положили свързания с тези отпуски труд;

▼B

в) участията в разпределението на печалбата и премиите, платими в рамките на дванадесет месеца след края на периода, през който наетите лица са положили свързания с тези доходи труд; и

г) непаричните възнаграждения (като медицинско обслужване, жилищно настаняване, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за заетите в момента наети лица.

9. Счетоводното отчитане на краткосрочните доходи на наети лица обикновено се извършва директно, понеже не са необходими актюерски предположения, за да се оцени задължението или разходът и не съществува възможност за появата на актюерски печалби или загуби. Освен това задълженията по краткосрочните доходи на наети лица се оценяват на недисконтирана база.

Признаване и оценяване

Всички краткосрочни доходи на наети лица

10. Когато наето лице е положило труд за дадено предприятие в рамките на един счетоводен период, предприятието признава недисконтираната сума на краткосрочните доходи на наетите лица, които се очаква да бъдат платени в замяна на положения труд:

а) като задължение (начислен разход) след приспадане на всички вече платени суми. Ако вече платената сума надвишава недисконтираната сума на доходите, предприятието трябва да признае това превишение като актив (предплатен разход (разход за бъдещ период — бел. ред.) до степен, до която това авансово плащане ще доведе например до намаление на бъдещи плащания или възстановяване на парични средства; и

б) като разход освен ако друг стандарт не изисква или позволява включването на доходите в стойността на даден актив (вж. например МСС 2 *Материални запаси* и МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*).

Параграфи 11, 14 и 17 обясняват как предприятието прилага това изискване спрямо краткосрочните доходи на наети лица, които са под формата на компенсируеми отсъствия, участия в разпределението на печалбата и програми за изплащане на премии.

Краткосрочни компенсируеми отсъствия

11. Предприятието признава очакваните разходи, свързани с краткосрочните доходи на наети лица, които са под формата на компенсируеми отсъствия, съгласно параграф 10, както следва:

а) при натрупващи се компенсируеми отсъствия, когато наетите лица полагат труд, който увеличава тяхното право на компенсируеми отсъствия в бъдеще; и

б) при ненатрупващи се компенсируеми отсъствия, когато те възникнат.

12. Предприятието може да обезщети наетите лица за отсъствие по различни причини, включително ваканция, болест и краткосрочна нетрудоспособност, майчинство или бащинство, участие като съдебен заседател и военен запас. Правото на компенсируеми отсъствия попада в две категории:

а) натрупващи се; и

б) ненатрупващи се.

▼B

13. Натрупващи се компенсируеми отсъствия са тези, които могат да бъдат пренесени напред и да бъдат използвани в бъдещи периоди, ако правото на такова отсъствие за текущия период не е използвано изцяло. Натрупващите се компенсируеми отсъствия могат да бъдат или безусловно придобити (с други думи наетите лица получават право на парично плащане за неизползваната част от отпуска си при напускане на предприятието), или небезусловно придобити (когато наетите лица нямат право на изплащане на неизползваната част от отпуска при напускане на предприятието). Когато наетите лица полагат труд, който увеличава тяхното право на бъдещи компенсируеми отсъствия, възниква задължение. Това задължение съществува и се признава дори ако платените отпуски са небезусловно придобити, въпреки възможността наетите лица да напуснат, преди да са използвали правото си на небезусловно придобит натрупан отпуск, което би повлияло на оценяването на това задължение.

14. Предприятието оценява очакваните разходи по натрупващите се компенсируеми отсъствия като допълнителна сума, която предприятието очаква да изплати в резултат от неизползваното право, което се е натрупало към ►M5 края на отчетния период ◄.

15. Методът, описан в предходния параграф, оценява задължението в размер на сумата на допълнителните плащания, които се очаква да възникнат единствено поради факта, че доходите се натрупват. В много случаи на предприятието може да не се налага да прави детайлни изчисления, за да прецени, че няма съществено задължение, свързано с неизползвани компенсируеми отсъствия. Например задължението за отпуск по болест е вероятно да бъде съществено само ако съществува формално или неформално споразумение, според което неизползваният платен отпуск по болест може да бъде ползван като платен годишен отпуск.

Пример, илюстриращ параграфи 14 и 15

Предприятие има персонал от 100 наети лица, всяко от които има право на пет работни дни платен отпуск по болест годишно. Неизползваният отпуск по болест може да бъде пренесен напред за една календарна година. Отпускът по болест първо се изважда от правото на такъв отпуск за текущата година и после от пренесения остатък от предходната година (по метода „последна входяща—първа изходяща“). На 31 декември 20X1 г. неизползваното право на такъв отпуск е средно два дни на което лице. Предприятието очаква, базирайки се на минал опит, който се предполага, че ще продължи, че 92 от наетите лица ще вземат не повече от пет дни платен отпуск по болест през 20X2 г. и че останалите осем наети лица ще вземат средно по шест и половина дни всяко.

Предприятието очаква, че ще изплати допълнително 12 дни платен отпуск по болест в резултат на неизползваното право на такъв, което се е натрупало към 31 декември 20X1 г. (по един ден и половина за всяко от осемте наети лица). Следователно предприятието признава задължение, равно на 12 дни платен отпуск по болест.

16. Ненатрупващите се компенсируеми отсъствия не се пренасят в бъдещи периоди: те стават невалидни, ако правото на отпуск за текущия период не бъде използвано изцяло и не дават право на наетите лица на парично плащане за неизползваната част от отпуската при напускане на предприятието. Такъв обикновено е случаят при отпуските по болест (до степента, в която неизползваното право в минали периоди не увеличава правото на такъв отпуск в бъдещи периоди), отпуск по майчинство или бащинство и компенсируеми отсъствия за участие като съдебен заседател или за военен запас. Предприятието не признава задължение или разход до момента на отсъствието, понеже трудовият стаж на наетите лица не увеличава размера на този доход.

▼B

Участие в разпределението на печалбата и програми за изплащане на премии

17. Предприятието признава очакваните разходи за участие в разпределението на печалбата и изплащането на премии съгласно условията на параграф 10 само тогава, когато:

а) за предприятието съществува настоящо правно или конструктивно задължение да направи такива плащания в резултат на минали събития; и

б) на задължението може да бъде направена надеждна приблизителна оценка.

Настоящо задължение е налице, когато и само когато предприятието няма друга реална алтернатива, освен да извърши плащанията.

18. Съгласно някои планове за участие в разпределението на печалбата наетите лица получават дял от печалбата само ако останат на работа в предприятието за определен срок. Такива планове създават конструктивно задължение, понеже наетите лица полагат труд, който увеличава сумата за изплащане, ако те останат на работа до края на определения срок. Оценяването на такива конструктивни задължения отразява възможността някои от наетите лица да напуснат, без да получат плащания за участие в разпределението на печалбата.

Пример, илюстриращ параграф 18

Разпределението на печалбата изисква предприятието да изплати определен процент от своята нетна печалба за годината на наетите лица, които са работили през цялата година. Ако никое от наетите лица не напусне през годината, общият сбор на плащанията за участие в разпределението на печалбата за годината ще бъде 3 % от нетната печалба. Предприятието е преценило, че текучеството на персонала ще намали плащанията до 2,5 % от нетната печалба.

Предприятието признава задължение и разход в размер на 2,5 % от нетната печалба.

19. За предприятието може да не съществува правно задължение да изплаща премии. Въпреки това в някои случаи в него има практика за изплащането на такива премии. В такива случаи за предприятието съществува конструктивно задължение, понеже то няма реалистична алтернатива, освен да изплати премии. Оценяването на конструктивните задължения отразява възможността някои от наетите лица да напуснат, без да получат премия.

20. Предприятието може да направи надеждна приблизителна оценка на своето правно или конструктивно задължение по плана за участие в разпределение на печалбата или изплащането на премии тогава и само тогава, когато:

а) формалните условия на плана съдържат формула за определяне на размера на дохода;

б) предприятието определя размера на сумите за изплащане преди финансовите отчети да бъдат оторизирани за издаване; или

в) миналата практика дава ясно доказателство за размера на конструктивното задължение на предприятието.

21. Задължението по планове за участие в разпределението на печалбата и за изплащане на премии е следствие от положения труд на наетите лица, а не от сделка със собствениците на предприятието. Следователно предприятието признава разходите по планове за участие в разпределението на печалбата и за изплащане на премии не като разпределение на нетната печалба, а като разход.

▼B

22. Ако плащанията за участие в разпределението на печалбата и изплащането на премии не са изискуеми изцяло в рамките на дванадесет месеца след края на периода, в който наетите лица са положили свързания с тях труд, тези плащания се считат за други дългосрочни доходи на наети лица (вж. параграфи 126—131).

Оповестяване

23. Въпреки че настоящият стандарт не изисква специфично оповестяване на краткосрочните доходи на наети лица, други стандарти може да изискват такива оповестявания. Например МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* изисква оповестяване на информация относно доходите на наетия ключов ръководен персонал. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* изисква предприятието да оповести разходите за доходи на наети лица.

ДОХОДИ СЛЕД НАПУСКАНЕ: РАЗГРАНИЧЕНИЕ МЕЖДУ ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ И ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ

24. Доходите след напускане включват например:

а) доходи по пенсиониране, като например пенсии; и

б) други доходи след напускане, като например застраховки „Живот“ след напускане на работа и медицинско обслужване след напускане на работата.

Споразуменията, по силата на които предприятието осигурява доходи след напускане, представляват планове за доходи след напускане. Предприятието прилага настоящия стандарт по отношение на всички такива споразумения, без значение дали те включват или не създаването на отделно предприятие, което да получава вноските и което да изплаща доходите.

25. Плановете за доходи след напускане се класифицират или като планове с дефинирани вноски, или като планове с дефинирани доходи в зависимост от икономическата същност на плана, произтичаща от неговите принципни условия и правила. При планове с дефинирани вноски:

а) правното или конструктивно задължение на предприятието е ограничено до размера на сумата, която е уговорено да се внася във фонда. По този начин сумата на доходите след напускане, получена от наетото лице, се определя от размера на вноските, платени от предприятието (а може също и от наетото лице) по плана за доходи след напускане или на застрахователна компания, заедно с доходите от инвестициите, произтичащи от вноските; и

б) като последствие актюерският риск (че доходите ще бъдат по-малки от очакваните) и инвестиционният риск (че инвестираните активи няма да бъдат достатъчни за изплащане на очакваните доходи) се носят от наетото лице.

26. Примери за случаи, когато задължението на предприятието не е ограничено до сумата, която е уговорено да бъде внасяна във фонда, са тези, когато предприятието има правно или конструктивно задължение поради:

а) формула за доходи по плана, която не е свързана единствено с размера на вноските;

▼B

б) гаранция или индиректно чрез план, или директно като точно определена възвръщаемост върху вноските; или

в) такава неформално възприета практика, която поражда конструктивно задължение. Например конструктивно задължение може да възникне, когато предприятието има традиция да увеличава доходите на бивши наети лица, за да се компенсира инфлацията, макар че може да не съществува такова правно задължение.

27. При планове с дефинирани доходи:

а) задължението на предприятието е да осигури уговорените доходи на настоящите и бившите наети лица; и

б) актюерският риск (че доходите ще струват повече от очакваното) и инвестиционният риск по същество се носят от предприятието. Ако актюерският или инвестиционният опит водят до резултат, по-лош от очаквания, задължението на предприятието може да се увеличи.

28. Параграфи 29—42 по-долу изясняват разликата между планове с дефинирани вноски и планове с дефинирани доходи в контекста на планове на множество работодатели, държавни планове и при застраховани доходи.

Планове на множество работодатели

29. Предприятието класифицира план на множество работодатели като план с дефинирани вноски или като план с дефинирани доходи според неговите условия (включително всички конструктивни задължения, които са извън формализираните условия). Когато един план на множество работодатели е план с дефинирани доходи, предприятието:

а) отчита счетоводно своя пропорционален дял от задължението за изплащане на дефинирани доходи, от активите на плана и от разходите, свързани с плана по същия начин, по който отчита всички други планове с дефинирани доходи; и

б) оповестява информацията, изисквана съгласно параграф 120А.

30. Когато няма достатъчно информация, за да се използва методът за отчитане на дефинирани доходи по план на множество работодатели, който е план с дефинирани доходи, предприятието:

а) отчита плана според изискванията на параграфи 44–46, както ако това би бил план с дефинирани вноски;

б) оповестява:

i) факта, че планът е план с дефинирани доходи; и

ii) причината, поради която няма достатъчно информация, която да даде възможност на предприятието да отчете счетоводно този план като план с дефинирани доходи; и

в) до степента, до която даден излишък или недостиг по плана може да се отрази на размера на бъдещите вноски, оповестява допълнително:

i) всяка налична информация относно този излишък или недостиг;

▼B

ii) базата, която е използвана за определянето на този излишък или недостиг; и

iii) последиците за предприятието, ако има такива.

31. Пример за план на множество работодатели с дефинирани доходи е този, при който:

а) планът се финансира на „разходопокривна“ база (на базата на текущите плащания при напускане — бел. ред.), така че: вноските се установяват на ниво, за което се очаква да бъде достатъчно за изплащането на доходите, които стават дължими през същия период, а бъдещите доходи, възникнали през текущия период, се изплащат от бъдещите вноски; и

б) доходите на наети лица се определят въз основа на продължителността на техния трудов стаж и участващите предприятия не разполагат с реалистични средства за оттегляне от плана, без да платят вноските, дължими за заработените от наетите лица доходи към датата на оттеглянето. Такъв план създава актюерски риск за предприятието: ако крайната стойност на вече заработените доходи към ►M5 края на отчетния период ◄ е по-голяма от очакваната, предприятието ще трябва или да увеличи размера на вноските си, или да убеди наетите лица да приемат намаление на доходите. Следователно един такъв план е план с дефинирани доходи.

32. Когато е налице нужната информация относно план на множество работодатели, който е план с дефинирани доходи, предприятието отчита счетоводно своя пропорционален дял от задължението по изплащане на дефинирани доходи, от активите на плана и от разходите по доходите след напускане, свързани с плана, по същия начин, както при всеки друг план с дефинирани доходи. В някои случаи обаче предприятието може да не е в състояние да установи своя дял от основната финансова позиция и резултатите от дейността на плана с достатъчна за счетоводни цели надеждност. Това може да възникне, ако:

а) предприятието няма достъп до информация относно плана, която да удовлетворява изискванията на настоящия стандарт; или

б) планът излага участващите предприятия на актюерски рискове, свързани с настоящите и бившите наети лица на други предприятия, в резултат на което няма последователна и надеждна база за разпределяне на задълженията, активите на плана и разходите между отделните предприятия, участващи в плана.

В тези случаи предприятието отчита плана, както ако това би бил план с дефинирани вноски и оповестява допълнителната информация, изисквана съгласно параграф 30.

▼B

32А. Възможно е да е налице договорно споразумение между плана на множество работодатели и участниците в него, в което да се определя по какъв начин излишъкът по плана ще бъде разпределен между участниците (или ще бъде финансиран недостигът). Участник в план на множество работодатели с такова споразумение, който отчита този план като план с дефинирани вноски в съответствие с параграф 30, признава актива или пасива, който възниква от договорното споразумение и произтичащия приход или разход в текущата печалба или загуба.

Пример, илюстриращ параграф 32А

Предприятие, което участва в план с дефинирани доходи на множество работодатели, не изготвя оценки на плана на база МСС 19. Следователно то отчита плана, както ако той беше план с дефинирани вноски. Оценката на финансирането не на базата на МСС 19 показва недостиг в плана в размер на 100 милиона. По силата на договор планът е приел схема на вноски от участващите в него работодатели, при която недостигът се елиминира през следващите пет години. Общите вноски на предприятието по силата на договора възлизат на 8 милиона.

Предприятието признава задължение за вноските, коригирано за отразяване на стойността на парите във времето, и разход в същия размер в текущата печалба или загуба.

▼M8

32Б. МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* изисква предприятието да признае или да оповести информация относно определени условни задължения. В контекста на план на множество работодатели условно задължение може да възникне например при:

▼B

а) актюерски загуби, свързани с други участващи предприятия, понеже всяко предприятие, което участва в план на множество работодатели, споделя актюерските рискове на всяко от другите участващи предприятия; или

б) всяка отговорност съгласно условията на даден план да се финансира всеки недостиг по него, ако други предприятия прекратят участието си.

33. Плановете на множество работодатели се различават от групово администрираните планове. Групово администрираният план е просто съвкупност от планове на отделни работодатели, съчетани така, че да позволят на участващите работодатели да обединят своите активи за целите на инвестирането и да намалят разходите за управление на инвестициите и административните разходи, но исканията, които могат да се предявят на отделните работодатели, са ограничени само до доходите на техните собствени наети лица. Групово администрираните планове не пораждат особени счетоводни проблеми, тъй като информацията е налична, за да се позволи те да бъдат третирани по същия начин както всеки друг план на един работодател, а и тъй като такива планове не излагат участващите предприятия на актюерски рискове, свързани с настоящи и бивши наети лица на други предприятия. Определенията в настоящия стандарт изискват предприятието да класифицира групово администрираните планове като планове с дефинирани вноски или като планове с дефинирани доходи в зависимост от условията на плана (включително всяко конструктивно задължение, което е извън формалните условия).

▼B

Планове с дефинирани доходи, при които се споделят рискове между различни предприятия под общ контрол

34. Плановете с дефинирани доходи, при които се споделят рискове между различни предприятия под общ контрол, например компания майка и нейните дъщерни предприятия, не са планове на множество работодатели.

34А. Предприятието, участващо в такъв план, следва да получи информация за плана като цяло, оценен в съответствие с МСС 19 на база предположения, които са приложими за плана като цяло. Ако е налице договорно споразумение или заявена политика за начисляване на нетните разходи за дефинирани доходи за плана като цяло, оценени в съответствие с МСС 19 от отделните предприятия от групата, в отделните или индивидуалните си финансови отчети предприятието признава така начислените нетни разходи за дефинирани доходи. Ако не съществува такова споразумение или политика, нетните разходи за дефинирани доходи се признават в отделните или индивидуалните финансови отчети на онова предприятие от групата, което е работодателят, законно финансиращ плана. В отделните или индивидуалните си финансови отчети другите предприятия от групата признават разход, равен на дължимата от тях вноска за периода.

34Б. Участието в такъв план представлява сделка със свързани лица за всяко отделно предприятие в групата. Следователно в отделните или индивидуалните си финансови отчети предприятието прави следните оповестявания:

а) договорното споразумение или заявена политика за начисляване на нетните разходи за дефинирани доходи или факта, че няма такава политика;

б) политиката за определяне на вноската, която трябва да бъде платена от предприятието;

в) ако предприятието отчита разпределение на нетните разходи за дефинирани доходи в съответствие с параграф 34А, пълната информация за плана като цяло в съответствие с параграфи 120—121;

г) ако предприятието отчита платимата за периода вноска в съответствие с параграф 34А, пълната информация за плана като цяло, която се изисква в съответствие с параграф 120А, букви б)—д), й), н), о), р) и параграф 121. Другите оповестявания, изисквани по параграф 120А, не са приложими.

35. [Заличен]

Държавни планове

36. Предприятието отчита един държавен план по същия начин както план на множество работодатели (вж. параграфи 29 и 30).

37. Държавните планове са създадени по силата на законодателството, за да обхванат всички предприятия (или всички предприятия от дадена категория, например дадена промишленост) и се ръководят от националната или местната власт или от друг орган (например автономна агенция, създадена конкретно за тази цел), който не е обект на контрол или влияние от страна на отчитащото се предприятие. Някои планове, създадени от дадено предприятие, осигуряват както задължителни доходи, които заместват доходите, които иначе биха били обхванати от държавния план, така и допълнителни доброволни доходи. Такива планове не са държавни планове.

▼B

38. Държавните планове се характеризират по своята същност като планове с дефинирани доходи или планове с дефинирани вноски в зависимост от задължението на предприятието по плана. Много държавни планове се финансират на „разходопокривна“ база: вноските са определени на ниво, за което се очаква да бъде достатъчно за изплащане на необходимите доходи, които стават изискуеми през същия период; бъдещите доходи, заработени през текущия период, ще бъдат изплащани от бъдещи вноски. Въпреки това при повечето държавни планове за предприятието не съществува правно или конструктивно задължение да изплаща тези бъдещи доходи: неговото единствено задължение е да плаща вноските, когато станат дължими, и ако предприятието престане да наема членове на държавния план, за същото няма да съществува задължение да изплаща доходите, заработени от собствените му наети лица през предходни години. Поради тази причина държавните планове обикновено са планове с дефинирани вноски. Обаче в редките случаи, когато един държавен план представлява план с дефинирани доходи, предприятието прилага изискванията, посочени в параграфи 29 и 30.

Застраховани доходи

39. Предприятието може да плаща застрахователни премии за финансиране на план за доходи след напускане. Предприятието третира един такъв план като план с дефинирани вноски, освен ако то ще има (или директно, или индиректно чрез плана) правно или конструктивно задължение или да:

а) плаща доходите на наетите лица директно, когато те станат изискуеми; или

б) плаща допълнителни суми, ако застрахователят не изплаща всички бъдещи доходи на наетите лица, свързани с трудовия стаж на същите за текущия и миналите периоди.

Ако предприятието се ангажира с такова правно или конструктивно задължение, същото третира плана като план с дефинирани доходи.

40. Не е задължително доходите, обезпечени от застрахователен договор, да имат директна или автоматична връзка със задължението на предприятието за изплащане на доходи на наетите лица. Плановете за доходи след напускане, които включват застрахователни договори, са обект на същото разграничение между счетоводното отчитане и финансирането, както и при другите финансирани планове.

41. Когато предприятието финансира задължение за изплащане на доходи след напускане чрез вноски по застрахователна полица, според която предприятието (или директно, индиректно чрез плана, посредством механизма за определяне на бъдещи премии, или посредством взаимоотношение на свързано лице със застрахователя) запазва правно или конструктивно задължение, плащането на премиите не се равнява на споразумение за дефинирани вноски. Следователно предприятието:

а) отчита счетоводно квалифицирана застрахователна полица като актив на плана (вж. параграф 7); и

б) признава други застрахователни полици като права за възстановяване (ако тези полици отговарят на критериите по параграф 104А).

▼B

42. Когато застрахователната полица е на името на определен участник в плана или на група участници в плана и предприятието няма никакво правно или конструктивно задължение да покрива каквито и да било загуби по полицата, то предприятието няма задължение да изплаща доходи на наетите лица, а застрахователят носи единствен отговорността за изплащането на тези доходи. Плащането на фиксирани премии съгласно такива договори представлява по своята същност по-скоро уреждане на задължението по изплащане на доходи на наетите лица, отколкото инвестиция за посрещане на това задължение. Следователно предприятието вече няма актив или задължение. Поради това то третира такива плащания като вноски по план с дефинирани вноски.

ДОХОДИ СЛЕД НАПУСКАНЕ: ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ

43. Счетоводното отчитане на плановете с дефинирани вноски е пряко, понеже задължението на отчитащото се предприятие за всеки период се определя от размера на сумите, които трябва да се внесат за този период. Следователно не се изискват актюерски предположения за оценяването на задължението или на разхода и не съществува възможност за каквито и да било актюерски печалби или загуби. Също така задълженията се измерват на недисконтирана база, освен в случаите, когато същите не са напълно изискуеми в рамките на дванадесет месеца след края на периода, в който наетите лица са положили свързания с тях труд.

Признаване и оценяване

44. Когато нает служител е положил труд за дадено предприятие през определен период, предприятието признава дължимите вноски по плана с дефинирани вноски в замяна на този положен труд:

а) като задължение (начислен разход) след приспадане на всички вече платени вноски. Ако вече платената вноска надвишава дължимата вноска за положения труд преди ►**M5** края на отчетния период ◄, предприятието признава това превишение като актив (предплатен разход) до степента, до която това авансово плащане ще доведе например до намаление на бъдещи плащания или възстановяване на парични средства; и

б) като разход, освен ако друг стандарт не изисква или позволява включването на вноската в стойността на даден актив (вж. например МСС 2 *Материални запаси* и МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*).

45. Когато вноските по плана с дефинирани вноски не са изцяло дължими в рамките на дванадесет месеца след края на периода, в който наетите лица са положили свързания с тях труд, тези вноски следва да бъдат дисконтирани, като се използва дисконтовият процент, посочен в параграф 78.

Оповестяване

46. Предприятието оповестява сумата, призната като разход по плановете с дефинирани вноски.

47. Когато се изисква от МСС 24, предприятието оповестява информация относно вноските по планове с дефинирани вноски за ключовия ръководен персонал.

▼B

ДОХОДИ СЛЕД НАПУСКАНЕ: ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ

48. Счетоводното отчитане на плановете с дефинирани доходи е сложно, понеже са необходими актюерски предположения за оценяването на задължението и разхода и съществува възможност за възникване на актюерски печалби и загуби. Освен това задълженията се оценяват на дисконтирана база, понеже е възможно те да бъдат уредени много години след положения за тях труд от страна на наетите лица.

Признаване и оценяване

49. Плановете с дефинирани доходи могат да бъдат нефинансирани или могат да бъдат изцяло или частично финансирани от вноските на предприятието и понякога на неговите наети лица в отделно предприятие или фонд, който юридически е отделен от отчитащото се предприятие и от който фонд се изплащат доходите на наетите лица. Изплащането на финансирани по план доходи, когато те станат изискуеми, зависи не само от финансовото състояние и резултатите от инвестициите на фонда, но също така и от способността (и желанието) на предприятието да попълни всеки недостиг в активите на фонда. Следователно по същество предприятието поема актюерските и инвестиционните рискове, свързани с плана. Следователно признатите разходи по план с дефинирани доходи не са непременно равни на сумата на дължимите за периода вноски.

50. Счетоводното отчитане в предприятието на планове с дефинирани доходи включва следните стъпки:

а) използване на актюерски техники за изготвяне на надеждна приблизителна оценка за размера на доходите, които наетите лица са заработили в замяна на положения от тях труд през текущия и предходните периоди. Това налага предприятието да определи каква част от доходите се отнасят за текущия период и каква част — за предходни периоди (вж. параграфи 67—71) и да направи приблизителна оценка (актюерски предположения) относно демографските променливи (като текучество и смъртност на наетите лица) и финансовите променливи (като бъдещо нарастване на заплатите и разходи за медицинско обслужване), които ще повлияят върху стойността на доходите (вж. параграфи 72—91);

б) дисконтиране на тези доходи, като се използва кредитният метод на прогнозираните единици, с цел определяне на настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи, както и на разходите за текущ трудов стаж (вж. параграфи 64—66);

в) определяне на справедливата стойност на всички активи на плана (вж. параграфи 102—104);

г) определяне на общата сума на актюерските печалби и загуби, както и на размера на тези актюерски печалби и загуби, който следва да бъде признат (вж. параграфи 92—95);

д) когато планът се въвежда първоначално или е изменен, определяне на възникващите разходи за минал трудов стаж (вж. параграфи 96—101); и

е) когато планът е бил съкратен или уреден, определяне на получената като резултат печалба или загуба (вж. параграфи 109—115).

Когато предприятието има повече от един план с дефинирани доходи, същото прилага тези процедури за всеки съществен план поотделно.

▼B

51. В някои случаи приблизителните оценки, осреднените величини и компютърните модели могат да осигурят надеждна приблизителност на детайлните изчисления, пояснени в настоящия стандарт.

Счетоводно отчитане на конструктивно задължение

52. Предприятието отчита не само своето правно задължение съгласно формалните условия на план с дефинирани доходи, но също така и всички конструктивни задължения, които възникват вследствие на неформалната практика на предприятието. Неформално възприетата практика поражда конструктивно задължение, когато предприятието няма реална алтернатива, освен да изплати доходи на наетите лица. Пример за конструктивно задължение е когато промяна в неформално възприетата практика на предприятието би причинила неприемлива вреда във взаимоотношенията на същото с неговите наети лица.

53. Формалните условия на план с дефинирани доходи може да позволяват на предприятието да прекрати своето задължение по плана. Въпреки това за предприятието обикновено е трудно да отмени плана, ако иска да задържи наетите лица. Следователно при отсъствие на доказателство за противното счетоводното отчитане на доходите след напускане предполага, че предприятието, което текущо обещава такива доходи, ще продължи да прави това през оставащия трудов стаж на наетите лица.

▼M5

Отчет за финансово състояние

▼B

54. Сумата, призната като задължение по изплащане на дефинирани доходи, представлява нетния сбор от следните суми:

а) настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи към ►M5 края на отчетния период ◄ (вж. параграф 64);

б) плюс всички актюерски печалби (намалени с всички актюерски загуби), непризнати поради прилагане на третирането, изложено в параграфи 92 и 93;

в) минус всички разходи за минал трудов стаж, които още не са признати (вж. параграф 96);

г) минус справедливата стойност към ►M5 края на отчетния период ◄ на активите на плана (ако има такива), от които задълженията ще бъдат уредени директно (вж. параграфи 102—104).

55. Настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи представлява брутното задължение преди приспадане на справедливата стойност на всички активи на плана.

56. Предприятието определя настоящата стойност на задълженията по изплащане на дефинирани доходи, както и справедливата стойност на всички активи на плана достатъчно редовно, така че сумите, признати във финансовите отчети, да не се различават съществено от тези, които ще бъдат определени към ►M5 края на отчетния период ◄.

57. Настоящият стандарт насърчава, но не изисква предприятието да привлече квалифициран актюер при оценяването на всички съществени задължения за доходи след напускане. Поради практически съображения предприятието може да изиска от квалифициран актюер да извърши подробна оценка на задължението преди ►M5 края на отчетния период ◄. Въпреки това резултатите от тази оценка се актуализират по повод на всички съществени сделки и други съществени изменения в обстоятелствата (включително изменения в пазарните цени и лихвените проценти) до ►M5 края на отчетния период ◄.

▼B

58. Сумата, определена съгласно изискванията на параграф 54, може да бъде отрицателна (актив). Предприятието оценява получения актив на по-ниската от:

а) сумата, определена съгласно изискванията на параграф 54; и

б) сбора на:

i) всички кумулативни непризнати нетни актюерски загуби и разходи за минал трудов стаж (вж. параграфи 92, 93 и 96); и

ii) настоящата стойност на всички налични икономически изгоди под формата на възстановени от плана средства или бъдещи намаления на вноските по плана; сегашната стойност на тези икономически изгоди трябва да бъде определена с помощта на дисконтовия процент, посочен в параграф 78.

58А. Прилагането на параграф 58 не води до признаване на печалба единствено в резултат на актюерска загуба или разходи за минал трудов стаж през текущия период, или до загуба, която се признава единствено в резултат на актюерска печалба през текущия период. Следователно в съответствие с параграф 54 предприятието незабавно признава посочените по-долу суми до степента, в която те възникват, докато активът по дефинирани доходи се признава в съответствие с параграф 58, буква б):

а) нетните актюерски загуби от текущия период и разходите за минал трудов стаж от текущия период до степента, в която те надвишават всяко намаление на настоящата стойност на икономическите изгоди, посочени в параграф 58, буква б), подточка ii). Ако няма промяна или има увеличение на настоящата стойност на икономическите изгоди, пълната сума на нетните актюерски загуби от текущия период и разходите за минал трудов стаж от текущия период незабавно следва да бъде призната съгласно параграф 54;

б) нетните актюерски печалби от текущия период след приспадане на разходите за минал трудов стаж от текущия период до степента, в която те надвишават всяко увеличение на настоящата стойност на икономическите изгоди, посочени в параграф 58, буква б), подточка ii). Ако няма промяна или има намаление на настоящата стойност на икономическите изгоди, пълната сума на нетните актюерски печалби от текущия период, след приспадане на разходите за минал трудов стаж от текущия период, незабавно следва да бъде призната съгласно параграф 54.

58Б. Параграф 58А е приложим за дадено предприятие единствено ако то разполага, в началото или в края на счетоводния период, с излишък [1] по план с дефинирани доходи и то не може въз основа на съществуващите условия на плана да си възстанови изцяло този излишък чрез възстановявания на средства или намаления на бъдещите вноски. В такива случаи разходите за минал трудов стаж и актюерските загуби, които възникват през периода, чието признаване е отсрочено съгласно параграф 54, ще увеличат посочената в параграф 58, буква б), подточка i) сума. Ако това увеличение не бъде компенсирано със същото намаление на настоящата стойност на икономическите изгоди, които отговарят на изискванията за признаване съгласно параграф 58, буква б), подточка ii), ще е налице увеличение в нетната обща сума, посочена в параграф 58, буква б), и съответно, признатата печалба. Параграф 58А забранява признаването на печалба при тези обстоятелства. Обратен ефект възниква по отношение на актюерските печалби, които възникват през периода, чието признаване е отсрочено съгласно параграф 54, до степента, до която актюерските печалби намаляват кумулативните непризнати актюерски загуби. Параграф 58А забранява признаването на загуба при тези обстоятелства. За примери за прилагането на настоящия параграф вж. допълнение В.

[1] Излишък е превишение на справедливата стойност на активите на плана над настоящата стойност на задължение по изплащане на дефинирани доходи.

▼B

59. Актив може да възникне, когато един план с дефинирани доходи е бил финансиран повече от необходимото или в определени случаи, когато се признават актюерски печалби. В такива случаи предприятието признава актив, защото:

а) то контролира ресурс, който представлява възможността да се използва излишъка за получаване на бъдещи ползи;

б) този контрол е резултат от минали събития (вноски, платени от предприятието, и положен труд от наетото лице); и

в) то разполага с бъдещи икономически изгоди под формата на намаление на бъдещи вноски или възстановяване на парични средства директно в негова полза или индиректно в полза на друг план с недостиг.

60. Ограничението в параграф 58, буква б) не отменя отложеното признаване на определени актюерски загуби (вж. параграфи 92 и 93) и определени разходи за минал трудов стаж (вж. параграф 96), различни от посочените в параграф 58А. Обаче това ограничение има предимство над преходната опция в параграф 155, буква б). Параграф 120А, буква е), подточка iii) изисква предприятието да оповести всички суми, непризнати като актив, заради ограничението в параграф 58, буква б).

Пример, илюстриращ параграф 60

План с дефинирани доходи има следните характеристики:

Настояща стойност на задължението	1 100
Справедлива стойност на активите на плана	(1 190)
	(90)
Непризнати актюерски загуби	(110)
Непризнати разходи за минал трудов стаж	(70)
Непризнато увеличение на задължението от първоначалното прилагане на стандарта съгласно параграф 155, буква б)	(50)
Отрицателна стойност, определена съгласно параграф 54	(320)
Настояща стойност на съществуващите бъдещи възстановявания на средства и намаления на бъдещи вноски	90
Ограничението съгласно параграф 58, буква б) се изчислява, както следва:	
Непризнати актюерски загуби	*110*
Непризнати разходи за минал трудов стаж	*70*
Настояща стойност на съществуващите бъдещи възстановявания на средства и намаления на бъдещите вноски	*90*
Ограничение	*270*

270 е по-малко от 320. Следователно предприятието признава актив в размер на 270 и оповестява, че ограничението е намалило балансовата сума на актива с 50 единици (вж. параграф 120А, буква е), подточка iii).

▼B

Печалба или загуба за периода

61. Предприятието признава нетния сбор на следните суми в печалбата или загубата за периода, освен в случаите, когато друг стандарт изисква или разрешава тяхното включване в цената на придобиване (себестойността) на актив:

а) разходите за текущ трудов стаж (вж. параграфи 63—91);

б) разходите за лихви (нарастването на стойността на дохода на наетите лица — бел. ред.) (вж. параграф 82);

в) очакваната възвръщаемост от активите на всеки план за доходи на наети лица (вж. параграфи 105—107) и от всички права за възстановяване (вж. параграф 104А);

г) актюерските печалби и загуби, както това се изисква в съответствие със счетоводната политика на предприятието (вж. параграфи 92 и 93Г);

д) разходите за минал трудов стаж (вж. параграф 96);

е) ефектът от всякакви съкращения или уреждания (вж. параграфи 109 и 110); и

ж) ефектът от ограничението в параграф 58, буква б), освен ако не е признат извън печалбата или загубата в съответствие с параграф 93В.

62. Други стандарти изискват включването на определени разходи за доходи на наети лица в цената на придобиване (себестойността) на активи като материални запаси или имоти, машини, съоръжения и оборудване (вж. МСС 2 *Материални запаси* и МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*). Всички разходи за доходи след напускане, включени в цената на придобиване (себестойността) на такива активи, обхващат приложимата част от компонентите, изброени в параграф 61.

Признаване и оценяване: настояща стойност на задължения по изплащане на дефинирани доходи и разходи за текущ трудов стаж

63. Крайната стойност на плана с дефинирани доходи може да бъде повлияна от много променливи, като окончателни заплати, текучество и смъртност на наетите лица, тенденции в разходите за медицинско обслужване, и за финансираните планове — доходите от инвестирането на активите на плана. Крайната стойност на плана е несигурна и тази несигурност е вероятно да продължи за дълъг период от време. За да се оцени настоящата стойност на задълженията по изплащане на доходи след напускане, както и на свързаните с тях разходи за текущ трудов стаж, е необходимо да се:

а) приложи актюерски метод на оценка (вж. параграфи 64—66);

б) отнесат доходите по периоди от трудовия стаж (вж. параграфи 67—71); и

в) направят актюерски предположения (вж. параграфи 72—91).

Актюерски метод на оценка

64. Предприятието използва кредитния метод на прогнозираните единици за определяне на настоящата стойност на своите задължения по изплащане на дефинирани доходи и свързаните с тях разходи за текущ трудов стаж, както и където е приложимо, разходи за минал трудов стаж.

▼B

65. Кредитният метод на прогнозираните единици (понякога познат като метод на начисляваните доходи пропорционално на трудовия стаж или като метод на съотношението доходи/години трудов стаж) разглежда всеки период от трудовия стаж като пораждащ допълнителна единица право на доходи (вж. параграфи 67—71) и оценява всяка такава единица поотделно, за да се достигне окончателното задължение (вж. параграфи 72—91).

Пример, илюстриращ параграф 65

При прекратяване на трудовата заетост на дадено лице е платима като доход еднократна обща сума, която е равна на 1 % от последната му заплата за всяка година от трудовия стаж. Заплатата през първата година е 10 000 и се приема, че тя ще нараства със 7 % (капитализирано) всяка година. Използваният дисконтов процент е 10 % годишно. Таблицата по-долу показва как се формира задължението за едно наето лице, което се очаква да напусне в края на петата година, като се приема, че няма изменения в актюерските предположения. За опростяване в този пример се игнорират допълнителните корекции, необходими за отразяването на вероятността наетото лице да напусне предприятието на по-ранна или по-късна дата.

Година	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Доходи, отнесени към:					
— *предходни години*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *текуща година (1 % от последната заплата)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *текуща и предходни години*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Начално задължение	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Лихва в размер на 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Разходи за текущ трудов стаж	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Крайно задължение	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Забележка:

1. *Началното задължение представлява настоящата стойност на доходите, отнасящи се за предходни години.*
2. *Разходите за текущ трудов стаж представляват настоящата стойност на доходите, отнасящи се за текущата година.*
3. *Крайното задължение представлява настоящата стойност на доходите, отнасящи се за текущата и предходните години.*

66. ►**M5** Предприятието дисконтира цялата сума на задължението по изплащане на доходи след напускане, дори ако част от задължението става изискуемо в рамките на дванадесет месеца след края на отчетния период. ◄

Отнасяне на доходите на наетите лица по периоди на трудов стаж

67. При определяне на настоящата стойност на своето задължение по изплащане на дефинирани доходи и свързаните с него разходи за текущ трудов стаж и където е приложимо, разходите за минал трудов стаж, предприятието отнася доходите по периоди на трудовия стаж съгласно формулата за доходите на плана. Обаче ако трудовият стаж на наетото лице е в по-късните години и това води до съществено по-високо ниво на доходи, отколкото трудовия стаж в по-ранните години, предприятието отнася доходите на линейна база от:

а) най-ранната датата, от която трудовият стаж на наетото лице води до доходи по този план (без значение дали доходите са зависими от по-нататъшния трудов стаж); до

▼B

б) датата, от която по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до съществена сума от по-нататъшни доходи по този план, освен при по-нататъшни повишения на заплатите.

68. Кредитният метод на прогнозираните единици изисква предприятието да отнесе доход към текущия период (с цел определяне на разходите за текущ трудов стаж) и към текущия и предходните периоди (с цел определяне на настоящата стойност на задълженията по изплащане на дефинирани доходи). Предприятието отнася доход за тези периоди, през които възниква задължението по осигуряване на доходи след напускане. Това задължение възниква при полагането на труд от страна на наетите лица в замяна на доходи след напускане, които предприятието очаква да изплати през бъдещи отчетни периоди. Актюерските техники позволяват на предприятието да оцени това задължение с достатъчна надеждност, за да бъде оправдано признаването на задължение.

Пример, илюстриращ параграф 68

1. План с дефинирани доходи осигурява доход под формата на еднократна обща сума от 100 единици, платими при пенсиониране за всяка година прослужен трудов стаж.

   Доходът от 100 единици се отнася за всяка година. Разходите за текущ трудов стаж представляват настоящата стойност на 100 единици, умножена по броя на годините прослужен трудов стаж до ►**M5** *края на отчетния период* ◄.

   Ако доходът е платим в момента, когато наетото лице напуска предприятието, разходите за текущ трудов стаж и настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи отразяват датата, на която наетото лице се очаква да напусне. По този начин, поради ефекта на дисконтирането, тези суми са по-малки от сумите, които биха били определени, ако наетото лице напусне на ►**M5** *края на отчетния период* ◄.

2. План осигурява месечна пенсия в размер на 0,2 % от последната заплата за всяка година прослужен трудов стаж. Пенсията е платима след навършване на 65-годишна възраст.

   Доход, равен на настоящата стойност към очакваната дата на пенсиониране на месечна пенсия в размер на 0,2 % от предвижданата последна заплата и платим от предвижданата дата на пенсиониране до очакваната дата на смърт, се отнася за всяка година от трудовия стаж. Разходите за текущ трудов стаж представляват настоящата стойност на този доход. Настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи е равна на настоящата стойност на месечните плащания на пенсия в размер на 0,2 % от последната заплата, умножени по броя на годините на трудовия стаж до ►**M5** *края на отчетния период* ◄. *Разходите за текущ трудов стаж и настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи се дисконтират, понеже изплащането на пенсия започва при навършване на 65-годишна възраст.*

69. Трудовият стаж на наетите лица поражда задължение съгласно плана с дефинирани доходи, дори ако доходите са зависими от полагане на труд в бъдеще (с други думи те не са безусловно придобити). Трудовият стаж на наетите лица преди датата на безусловно придобиване на правото поражда конструктивно задължение, понеже на датата на всеки следващ ►**M5** отчет за финансово състояние ◄ размерът на бъдещия трудов стаж, който наетото лице ще трябва да отработи, преди да получи право на доходи, намалява. При оценяването на своето задължение по

▼B

изплащане на дефинирани доходи предприятието отчита вероятността някои от наетите лица да не отговорят на изискванията за безусловно придобиване на права. Аналогично, въпреки че някои доходи след напускане, например доходи за медицинско обслужване след напускане, стават платими само ако възникне точно определено събитие, когато наетото лице вече не е на работа, задължението възниква, когато то полага труд и придобива стаж, който ще му осигури право на доходи, ако възникне даденото събитие. Вероятността, че даденото събитие ще възникне, влияе на оценяването на задължението, но не определя дали задължението съществува.

Примери, илюстриращи параграф 69

1. План изплаща доход от 100 единици за всяка година трудов стаж. Правото на доходите се придобива безусловно след десет години трудов стаж.

   Доход от 100 единици се отнася за всяка година. През всяка от първите десет години разходите за текущ трудов стаж и сегашната стойност на задължението отразяват вероятността, че някое от наетите лица може да не достигне десетте години трудов стаж.

2. План изплаща доход от 100 единици за всяка година трудов стаж, без да се включва трудовият стаж преди навършване на 25-годишна възраст. Безусловните права върху доходите се получават незабавно.

   За трудовия стаж до 25-годишна възраст не се отнасят никакви доходи, понеже трудовият стаж преди тази възраст не води до доходи (условни или безусловни). Доход от 100 единици се отнася за всяка следваща година.

70. Задължението се увеличава до датата, когато по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до съществено изменение на по-нататъшните доходи. Следователно всички доходи се отнасят за периодите, завършващи на или преди тази дата. Доходите се отнасят по отделни счетоводни периоди съгласно формулата за доходи по плана. Обаче ако трудовият стаж на наетото лице в по-късни години води до съществено по-високо ниво на доходи, отколкото трудовият му стаж в по-ранните години, предприятието отнася доходите на линейна база до датата, когато по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до съществена сума от по-нататъшни доходи. Това е така, защото трудовият стаж на наетото лице през целия период накрая води до по-високо ниво на доходи.

Примери, илюстриращи параграф 70

1. План изплаща доход под формата на еднократна обща сума в размер на 1 000 единици, правата по който се придобиват след десет години трудов стаж. Планът не осигурява по-нататъшни доходи за следващите години на трудовия стаж.

   Доход от 100 единици (1 000 делено на десет) се отнася за всяка от първите десет години. Разходите за текущ трудов стаж през всяка от първите десет години отразяват вероятността, че наетото лице може да не достигне десетте години трудов стаж. За следващите години не се отнасят доходи.

2. План изплаща еднократна обща сума като пенсионен доход в размер на 2 000 единици на всички наети лица от персонала, които са все още на служба на 55-годишна възраст, след като имат 20 години трудов стаж, или които са все още на служба на 65-годишна възраст независимо от продължителността на техния трудов стаж.

▼B

За наетите лица, които идват на служба преди 35-годишна възраст, трудовият стаж: първо носи доходи съгласно плана на възраст 35 години (което лице може да напусне на възраст 30 години и да се върне на 33-годишна възраст, без това да се отрази на размера или времето на доходите). Тези доходи са зависими от по-нататъшния трудов стаж. Също така трудовият стаж след 55-годишна възраст не води до съществена сума от по-нататъшни доходи. За тези наети лица предприятието отнася доход в размер на 100 единици (2 000 делено на 20) за всяка година от 35- до 55-годишна възраст.

За наетите лица, които започват работа между 35- и 45-годишна възраст, трудовият стаж над двадесет години няма да доведе до съществена сума от по-нататъшни доходи. За тези наети лица предприятието отнася доход в размер на 100 единици (2 000 делено на 20) за всяка година от първите двадесет.

За което и да е лице, което започва работа на 55-годишна възраст, трудовият стаж над десет години няма да доведе до съществена сума от по-нататъшни доходи. За такова което и да е лице предприятието отнася доход в размер на 200 единици (2 000 делено на 10) за всяка година от първите двадесет.

За всички наети лица разходите за текущ трудов стаж и настоящата стойност на задължението отразяват вероятността наетото лице да не натрупа необходимия трудов стаж.

3. Програма за медицинско обслужване след напускане възстановява 40 % от разходите на наетото лице за медицинско обслужване след напускане, ако то напусне (излезе в пенсия — бел. ред.) след повече от десет и по-малко от двадесет години трудов стаж и 50 % от тези разходи, ако наетото лице напусне след двадесет или повече години трудов стаж.

Съгласно формулата за доходи по плана предприятието отнася 4 % от настоящата стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване (40 % делено на десет) за всяка от първите десет години и 1 % (10 % делено на десет) за всяка от вторите десет години. Разходите за текущ трудов стаж през всяка година отразяват вероятността наетото лице да не натрупа необходимия трудов стаж, за да получи част от или всички доходи. За наетите лица, за които се очаква да напуснат в рамките на десет години, не се отнасят доходи.

4. Програма за медицинско обслужване след напускане възстановява 10 % от разходите на наетото лице за медицинско обслужване след напускане, ако то напусне предприятието след повече от десет и по-малко от двадесет години трудов стаж и 50 % от тези разходи, ако наетото лице напусне след двадесет или повече години трудов стаж.

Трудовият стаж в по-късните години води до съществено по-високо ниво на доходите, отколкото този през по-ранните години. Следователно за наетите лица, за които се очаква да напуснат след двадесет или повече години, предприятието отнася доходи на линейна база съгласно параграф 68. Трудовият стаж над двадесет години не води до съществена сума в по-нататъшните доходи. Следователно доходът, отнесен за всяка от първите двадесет години, е равен на 2,5 % от настоящата стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване (50 % делено на двадесет).

▼B

За наетите лица, за които се очаква да напуснат след десет до двадесет години, доходът, отнесен за всяка от първите десет години, е равен на 1 % от настоящата стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване. За тези наети лица не се отнася доход за трудовия стаж между края на десетата година и очакваната дата на напускане.

За наетите лица, за които се очаква да напуснат в рамките на десет години, не се отнасят доходи.

71. Когато размерът на дохода е постоянен процент от последната заплата за всяка година прослужен трудов стаж, бъдещите увеличения на заплатата ще се отразят на размера на необходимата сума за уреждане на задължението, което съществува по повод на трудовия стаж преди ►M5 края на отчетния период ◄, но не създават допълнително задължение. Следователно:

а) за целите на параграф 67, буква б) увеличенията на заплатата не водят до допълнителни доходи, въпреки че размерът на доходите зависи от последната заплата; и

б) размерът на дохода, отнесен за всеки период, е постоянен процент от заплатата, с която е обвързан този доход.

Пример, илюстриращ параграф 71

Наети лица от персонала имат право на доход в размер на 3 % от последната заплата за всяка година прослужен трудов стаж преди 55-годишна възраст.

За всяка година до 55-годишна възраст се отнася доход в размер на 3 % от очакваната последна заплата. Това е датата, след която по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до съществена сума от по-нататъшни доходи по плана. За трудовия стаж след тази възраст не се отнасят доходи.

Актюерски предположения

72. Актюерските предположения следва да бъдат непредубедени и взаимно съвместими.

73. Актюерските предположения представляват за предприятието най-добрата приблизителна оценка на променливите, които определят крайната стойност на осигуряваните доходи след напускане. Актюерските предположения обхващат:

а) демографски предположения относно бъдещите характеристики на настоящите и бившите наети лица (и лицата на тяхна издръжка), които отговарят на изискванията за получаване на доходи. Демографските предположения третират такива въпроси като:

i) смъртност както по време на трудовото правоотношение, така и след това;

ii) темп на текучеството на наетите лица, нетрудоспособност и преждевременно пенсиониране;

iii) процент на членовете по плана с лица на тяхна издръжка, които също отговарят на изискванията за получаване на доходи; и

iv) размер на исковете по плановете за медицинско обслужване; и

б) финансови предположения, третиращи такива въпроси като:

i) дисконтов процент (вж. параграфи 78—82);

▼B

ii) нива на бъдещи заплати и доходи (вж. параграфи 83—87);

iii) в случаите на доходи под формата на медицинско обслужване, разходите за бъдещо медицинско обслужване, включително, където е съществена, стойността на администрирането на исковете и на изплащането на доходите (вж. параграфи 88—91); и

iv) очакваната норма на възвръщаемост от активите на плана (вж. параграфи 105—107).

74. Актюерските предположения са непредубедени, ако те не са нито непредпазливи, нито прекалено консервативни.

75. Актюерските предположения са взаимно съвместими, ако те отразяват икономическите зависимости между факторите, като например инфлация, темп на увеличаване на заплатите, възвръщаемост от активите на плана и дисконтовите проценти. Например всички предположения, които са зависими от определено ниво на инфлация (като предположения относно лихвените равнища и увеличения на заплатите и доходите), във всеки даден бъдещ период предполагат едно и също ниво на инфлация за този период.

76. Предприятието определя дисконтовия процент и другите финансови предположения в номинално изражение, освен когато приблизителните оценки в реално изражение (коригирани с инфлацията) са по-надеждни, например в условията на свръхинфлационна икономика (вж. МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*) или когато доходите са обвързани с индекси и съществува развит пазар на обвързани с индекси облигации в същата валута и срокове.

77. Финансовите предположения трябва да бъдат базирани на пазарните очаквания към ►**M5** края на отчетния период ◄ за периода, през който следва да бъдат уредени задълженията.

Актюерски предположения: дисконтов процент

78. Процентът, използван за дисконтиране на задълженията за изплащане на доходи след напускане (както финансирани, така и нефинансирани), се определя в съответствие с пазарната доходност към ►**M5** края на отчетния период ◄ на първокачествени корпоративни облигации. В страните, където не съществува силноразвит пазар на такива облигации, се използва пазарната доходност (към ►**M5** края на отчетния период ◄) на държавни облигации. Валутата и срокът на корпоративните или държавните облигации трябва да съответстват на валутата и очаквания срок на задълженията по изплащане на доходи след напускане.

79. Дисконтовият процент е актюерско предположение, което има значително отражение. Дисконтовият процент отразява стойността на парите във времето, но не и актюерския или инвестиционния риск. Нещо повече, той не отразява специфичния за предприятието кредитен риск, поеман от кредиторите на същото, нито пък риска, че бъдещето може да се различава от актюерските предположения.

80. Дисконтовият процент отразява предполагаемия момент на изплащане на доходите. На практика предприятието често постига това посредством прилагане на един-единствен средно-претеглен дисконтов процент, който отразява предполагаемия момент, размера на изплащаните доходи и валутата, в която тези доходи ще бъдат платени.

▼B

81. В някои случаи може да няма развит пазар на облигации с достатъчно дълг срок до падежа, който да съвпада с предвиждания падеж на всички плащания на доходи. В такива случаи предприятието използва текущите пазарни норми на доходност с подходящ срок, за да дисконтира плащанията, които са с по-кратък срок, и определя дисконтовия процент за плащанията с по-дълг срок до падежа чрез екстраполиране на текущите пазарни норми по кривата на доходността. Общата сума на настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи навярно няма да бъде особено чувствителна към дисконтовия процент, приложен върху частта от доходите, които са платими след последния падеж на наличните на пазара корпоративни или държавни облигации.

82. Разходите за лихви (нарастването на дохода на наетите лица) се изчисляват, като се умножи дисконтовият процент, както е определен в началото на периода, по настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи през този период, и се вземат предвид всички съществени промени на задължението. Настоящата стойност на задължението ще се различава от задължението, признато в ►**M5** отчета за финансово състояние ◄, понеже то е признато след приспадането на справедливата стойност на всички активи на плана и понеже някои актюерски печалби и загуби, както и някои разходи за минал трудов стаж, не се признават веднага. Наред с други аспекти, допълнение А илюстрира изчисляването на разходите за лихви.

Актюерски предположения: заплати, доходи и медицински разходи

83. Задълженията за изплащане на доходи след напускане се оценяват на база, която отразява:

а) предвижданите бъдещи увеличения на заплатите;

б) доходите, заложени в условията на плана (или тези, които са в резултат на конструктивно задължение, което е извън тези условия) към ►**M5** края на отчетния период ◄; и

в) предвижданите бъдещи изменения в нивото на всякакви държавни доходи, които оказват влияние върху доходите, платими съгласно плана с дефинирани доходи, ако и само ако или:

i) тези изменения са били законово постановени преди ►**M5** края на отчетния период ◄; или

ii) минало или друго надеждно доказателство показва, че тези държавни доходи ще се изменят по някакъв предвидим начин, например в съответствие с бъдещите изменения в общото ниво на цените или общото ниво на заплатите.

84. Приблизителните оценки на бъдещи увеличения на заплатите вземат предвид инфлацията, старшинството, повишенията и други важни съотносими фактори като търсене и предлагане на пазара на труда.

85. Ако формалните условия на даден план (или конструктивно задължение, което е извън тези условия) изискват предприятието да промени доходите в бъдещи периоди, оценяването на задължението отразява тези промени. Това е така, когато например:

а) предприятието има минал опит в повишаването на доходите, например за смекчаване на ефекта от инфлацията, и няма индикация, че тази практика ще се промени в бъдеще; или

б) актюерските печалби вече са били признати във финансовите отчети и предприятието е задължено или заради формалните условия на даден план (или конструктивно задължение, което е извън тези условия), или по закон да използва всеки излишък в плана за доходи на участниците в същия (вж. параграф 98, буква в).

▼B

86. Актюерските предположения не отразяват бъдещите изменения на доходите, които не са заложени във формалните условия на плана (или конструктивно задължение) към ►M5 края на отчетния период ◄. Такива изменения ще повлияят върху:

а) разходите за минал трудов стаж до степента, в която те променят доходите за стажа преди изменението; и

б) разходите за текущ трудов стаж за периодите след изменението до степента, в която те променят доходите за стажа след изменението.

87. Някои доходи след напускане са обвързани с променливи като нивото на държавните доходи при пенсиониране или държавното здравеопазване. Оценяването на такива доходи отразява очакваните изменения в подобни променливи на база минал опит и други надеждни доказателства.

88. Предположенията относно разходите за медицинско обслужване вземат предвид предполагаемите бъдещи изменения в стойността на медицинските услуги в резултат както на инфлацията, така и на специфични промени в медицинските разходи.

89. Оценяването на доходите под формата на медицинско обслужване след напускане изисква предположения относно нивото и честотата на бъдещите искове, както и разходите по посрещането на тези искове. Предприятието оценява бъдещите медицински разходи на базата на исторически данни относно опита на самото предприятие, допълнени, където е необходимо, с исторически данни за други предприятия, застрахователни компании, доставчици на медицински услуги или други източници. Приблизителните оценки на бъдещите медицински разходи вземат под внимание ефекта от технологичния напредък, промените в използването на формите на здравеопазването или на моделите на обслужване и промените в здравното състояние на участниците в плана.

90. Нивото и честотата на исковете са особено чувствителни към възрастта, здравното състояние и пола на наетите лица (и лицата на тяхна издръжка) и могат да бъдат чувствителни към други фактори, като географско разположение. Следователно историческите данни се коригират до степента, до която демографското смесване на населението се различава от това, използвано за база при тяхното създаване. Корекции се внасят също така, когато е налице надеждно доказателство, че историческите тенденции няма да се запазят.

91. Някои планове за медицинско обслужване след напускане изискват наетите лица да правят вноски за медицинските разходи, обхванати от плана. Приблизителните оценки на бъдещите медицински разходи вземат предвид всички такива вноски, базирани на условията на плана към ►M5 края на отчетния период ◄ (или базирани на каквото и да било конструктивно задължение, което е извън тези условия). Промените в тези вноски от наетите лица влияят върху разходите за минал трудов стаж или, където е приложимо, на съкращенията. Разходите по посрещането на искове могат да бъдат намалени с доходи от държавата или други медицински учреждения (вж. параграф 83, буква в) и параграф 87).

Актюерски печалби и загуби

92. В съответствие с изискванията на параграф 54 при оценяването на своето задължение по изплащане на дефинирани доходи предприятието признава съгласно параграф 58А част (както е определено в параграф 93) от своите актюерски печалби и загуби като приход или разход, ако нетните кумулативни непризнати актюерски печалби и загуби в края на предходния отчетен период са превишавали по-голямото от:

а) 10 % от настоящата стойност на задълженията по изплащане на дефинирани доходи на тази дата (преди приспадане на активите на плана); и

▼B

б) 10 % от справедливата стойност на активите на плана към тази дата.

Тези ограничения се изчисляват и прилагат поотделно за всеки план с дефинирани доходи.

93. Частта от актюерските печалби или загуби, която се признава за всеки план с дефинирани доходи, е превишението, определено в съответствие с изискванията на параграф 92, разделено на очаквания средно оставащ брой години трудов стаж (заетост) на наетите лица, които участват в плана. Обаче предприятието може да възприеме всеки друг систематичен метод, който има като резултат ускорено признаване на актюерските печалби и загуби, при положение че същата тази база се използва както за печалбите, така и за загубите и базата се прилага последователно от период в период. Предприятието може да прилага такива систематични методи по отношение на актюерските печалби и загуби дори ако те попадат в ограниченията, посочени в параграф 92.

►M5 93А. Ако, както се разрешава от параграф 93, предприятието приеме политика на признаване на актюерските печалби и загуби през периода, в който са възникнали, то може да ги признава в друг всеобхватен доход в съответствие с параграфи 93Б—93Г, като предоставя, ◄ че то прави това за:

а) всички свои планове с дефинирани доходи; и

б) всички свои актюерски печалби и загуби.

▼M5

93Б. Актюерските печалби и загуби, признати в друг всеобхватен доход, както се разрешава от параграф 93А, се представят в отчета за всеобхватния доход.

93В. Предприятие, което признава актюерските печалби и загуби в съответствие с параграф 93А признава също всякакви корекции, възникващи от ограничението на параграф 58(б) в друг всеобхватен доход.

93Г. Актюерските печалби и загуби и корекциите, възникващи от ограничението в параграф 58(б), които са признати в друг всеобхватен доход, се признават непосредствено в неразпределена печалба. Те не се прекласифицират към печалбата или загубата в последващ период.

▼B

94. Актюерските печалби и загуби могат да бъдат резултат от увеличения или намаления или в настоящата стойност на задължение по изплащане на дефинирани доходи, или в справедливата стойност на всички свързани с него активи на плана. Причините за актюерски печалби и загуби включват например:

а) неочаквано висока или ниска степен на текучество на наетите лица, преждевременно пенсиониране или смъртност, или увеличения на заплатите, на доходите (ако формалните или конструктивните условия на плана предвиждат инфлационни увеличения на доходите), или на медицинските разходи;

б) ефекта от промените в приблизителните оценки за бъдещо текучество на наетите лица, преждевременно пенсиониране или смъртност, или увеличения на заплатите, доходите (ако формалните или конструктивните условия на плана предвиждат инфлационни увеличения на доходите), или на медицинските разходи;

в) ефекта от промените в дисконтовия процент; и

г) разликите между фактическата и очакваната възвръщаемост на активите на плана за доходи на наети лица (вж. параграфи 105—107).

▼B

95. В дългосрочен аспект актюерските печалби и загуби могат да се компенсират взаимно. Следователно приблизителните оценки на задълженията по изплащане на доходи след напускане могат да се разглеждат като диапазон (или „коридор“) около най-добрата приблизителна оценка. На предприятието е позволено, но от него не се изисква, да признае актюерски печалби и загуби, които попадат в рамките на този диапазон. Настоящият стандарт изисква предприятието да признава като минимум определена част от актюерските печалби и загуби, които попадат извън „коридора“ от плюс или минус 10 %. (Наред с други аспекти допълнение А илюстрира третирането на актюерските печалби и загуби.) Стандартът също така позволява систематични методи за ускорено признаване, при положение че тези методи отговарят на условията, посочени в параграф 93. Такива позволени методи включват например незабавно признаване на всички актюерски печалби и загуби както във, така и извън рамките на „коридора“. Параграф 155, буква б), подточка iii) обяснява нуждата да се взима под внимание всяка непризната част от преходното задължение при счетоводното отчитане на последващи актюерски печалби.

Разходи за минал трудов стаж

96. При оценяването на своето задължение по изплащане на дефинирани доходи в съответствие с параграф 54 предприятието признава съгласно параграф 58А разходите за минал трудов стаж като разход на линейна база за средния период, докато доходите станат безусловно придобити. До степента, в която доходите са вече безусловно придобити, незабавно след въвеждане или промени в план с дефинирани доходи, предприятието признава разхода за минал трудов стаж веднага.

▼M8

97. Разходи за минал трудов стаж възникват, когато предприятието въвежда план с дефинирани доходи, който отнася доходи към минал трудов стаж, или променя платимите доходи за минал трудов стаж по съществуващ план с дефинирани доходи. Такива промени са в замяна на положения труд (прослужено време — бел. ред.) от наетите лица през периода, докато доходите, за които те се отнасят, станат безусловно придобити. Следователно разходите за минал трудов стаж се признават през този период независимо от факта, че разходите се отнасят за трудов стаж на наетото лице през предходни периоди. Предприятието оценява разходите за минал трудов стаж като промяна на задължението, произтичащо от изменението (вж. параграф 64). Отрицателни разходи за минал трудов стаж възникват, когато предприятието промени доходите, отнасящи се към минал трудов стаж така, че настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи намалява.

▼B

Пример, илюстриращ параграф 97

Предприятие управлява пенсионен план, който осигурява пенсия в размер на 2 % от последната заплата за всяка година отработен трудов стаж. Правото на доходите се придобива безусловно след пет години трудов стаж. На 1 януари 20X5 г. предприятието увеличава пенсията на 2,5 % от последната заплата за всяка година отработен трудов стаж, започвайки от 1 януари 20X1 г. Към датата на увеличението настоящата стойност на допълнителните доходи за трудовия стаж от 1 януари 20X1 г. до 1 януари 20X5 г. е, както следва:

Наети лица с повече от пет години трудов стаж към 1.1.X5 г.	150
Наети лица с по-малко от пет години трудов стаж към 1.1.X5 г. (среден период до безусловното получаване на правата: три години)	120
	270

▼B

Предприятието признава 150 единици веднага, понеже правото на тези доходи е вече безусловно придобито. Предприятието признава 120 единици по линеен метод за три години, считано от 1 януари 20X5 г.

▼M8

98. Разходите за минал трудов стаж изключват:

а) ефекта върху задължението да се изплащат доходи за трудов стаж през предходни години от разликите между фактическите и предходните предвиждания за увеличенията на заплатите, (не съществуват разходи за минал трудов стаж, понеже актюерските предположения позволяват прогнозиране на заплатите);

б) отклонения под и над предвижданията за увеличение на пенсиите по усмотрение на предприятието, когато същото има конструктивно задължение да даде такива увеличения (не съществуват разходи за минал трудов стаж, понеже в актюерските прогнози се предвиждат такива увеличения);

в) приблизителните оценки на повишението на доходите, което е в резултат на актюерските печалби, които вече са били признати във финансовите отчети, ако предприятието е задължено или съгласно формалните условия на плана (или поради конструктивно задължение, което е извън тези условия), или по закон, да използва всеки излишък в плана за доходи на участниците в същия, дори ако увеличението на дохода все още не е формално дадено (произтичащото увеличение в задължението представлява актюерска загуба, а не разходи за минал трудов стаж, вж. параграф 85 б));

г) увеличението на безусловно придобитите доходи, когато при отсъствието на нови или повишени доходи, наетите лица изпълнят условията за безусловно придобиване на правата (не съществуват разходи за минал трудов стаж, понеже приблизително оценената стойност на доходите е била призната като разходи за текущ трудов стаж по време на полагането на същия); и

д) ефекта от промени в плана, които намаляват доходите за бъдещ трудов стаж (съкращение).

▼B

99. Предприятието създава амортизационен план на разходите за минал трудов стаж, когато тези доходи се въвеждат или променят. Би било непрактично да се поддържа детайлна информация, необходима за установяването и прилагането на последващите изменения в този амортизационен план. Още повече че ефектът е вероятно да бъде съществен само когато е налице съкращаване или уреждане. Поради това предприятието променя амортизационния си план по отношение на разходите за минал трудов стаж единствено ако е извършено съкращение или уреждане.

100. Когато предприятието намалява доходите, платими съгласно съществуващ план с дефинирани доходи, произтичащото намаление в задължението за изплащане на дефинирани доходи се признава като (отрицателни) разходи за минал трудов стаж за средния период години, докато правата по намаления дял на доходите станат безусловно придобити.

101. Когато предприятието намалява някои доходи, платими съгласно съществуващ план с дефинирани доходи, и в същото време увеличава други доходи, платими съгласно плана на същите наети лица, предприятието третира изменението като еднократна нетна промяна.

▼B

Признаване и оценяване: активи на план

Справедлива стойност на активите на план

102. Справедливата стойност на всички активи на даден план се приспада при определянето на сумата, която се признава в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ съгласно параграф 54. Когато няма данни за пазарната цена, справедливата стойност на активите на плана се оценява например чрез дисконтиране на очакваните бъдещи парични потоци, използвайки дисконтов процент, който отразява както риска, свързан с активите на плана, така и падежа или предполагаемата дата на освобождаване на тези активи (или ако те нямат падеж, очаквания период до уреждане на съответното задължение).

103. Активите на даден план не включват неплатените вноски, дължими от отчитащото се предприятие към фонда, както и всички други непрехвърляеми финансови инструменти, емитирани от предприятието и държани от фонда. Активите на плана се намаляват с всички задължения на фонда, които не са свързани с доходите на наети лица, например търговски и други плащания и задължения, възникващи в резултат на деривативни финансови инструменти.

104. Когато активите на даден план включват квалифицирани застрахователни полици, които отговарят точно на размера и времето на изплащане на някои или на всички доходи, платими съгласно плана, справедливата стойност на тези застрахователни полици се счита за настоящата стойност на съответните свързани с тях задължения, както е описано в параграф 54 (с необходимото намаляване, ако сумите за получаване по застрахователните полици не са възстановяеми напълно).

Възстановявания

104А. Когато и само когато е почти сигурно, че друга страна ще възстанови някои или всички разходи, необходими за уреждане на задължение по изплащане на дефинирани доходи, предприятието признава правото си на възстановяване като отделен актив. Предприятието оценява актива по справедлива стойност. Във всички други отношения предприятието третира този актив по същия начин като активите на плана. В ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ разходите, свързани с план за дефинирани доходи, могат да бъдат представени нетно от признатата за възстановяване сума.

104Б. Понякога предприятието може да разчита на друга страна, като например застраховател, да плати част или всички разноски, необходими за уреждане на задължение по плащане на дефинирани доходи. Квалифицирани застрахователни полици, както са определени в параграф 7, са активи на плана. Предприятието отчита квалифицираните застрахователни полици по същия начин, както всички други активи на плана, и параграф 104А не се прилага (вж. параграфи 39—42 и 104).

▼**B**

104В. Когато застрахователната полица не е квалифицирана, тя не е актив на плана. Параграф 104А се занимава с такива случаи: предприятието признава правото си за възстановяване по застрахователната полица по-скоро като отделен актив, отколкото като намаление на задълженията по изплащане на дефинирани доходи, признати съгласно параграф 54; във всички останали отношения предприятието третира този актив по същия начин като активите на плана. В частност, задължението по изплащане на дефинирани доходи, признато съгласно параграф 54, се увеличава/намалява до степента, до която нетните кумулативни актюерски печалби/-загуби по задължението по изплащане на дефинирани доходи и по съответното право на възстановяване остават непризнати по условията на параграфи 92 и 93. Параграф 120А, буква е), подточка iv) изисква предприятието да оповести кратко описание на връзката между правото на възстановяване и съответното задължение.

Пример, илюстриращ параграфи 104А—104В

Настояща стойност на задължението	1 241
Непризнати актюерски печалби	17
Задължение, признато в ►**M5** отчета за финансово състояние ◄	1 258
Права по застрахователни полици, които точно съответстват на сумата и времето на възникване на някои от доходите, платими по плана. Тези доходи имат настояща стойност в размер на 1 092.	1 092

Непризнатите актюерски печалби в размер на 17 са нетните кумулативни актюерски печалби върху задължението и върху правата за възстановяване.

104Г. Ако правото за възстановяване възникне по застрахователна полица, която отговаря точно на размера и времето на изплащане на някои или всички доходи, платими съгласно плана с дефинирани доходи, справедливата стойност на правото на възстановяване се счита за настоящата стойност на свързаното с тях задължение, както е описано в параграф 54 (с необходимо намаляване, ако възстановяването не е изплатено напълно).

Възвръщаемост на активите на план за доходи на наети лица

105. Очакваната възвръщаемост на активите на план за доходи на наети лица е един от компонентите на разхода, който се признава в ►**M5** печалбата или загубата ◄. Разликата между очакваната и фактическата възвръщаемост на активите на плана представлява актюерска печалба или загуба; тя се включва заедно с актюерските печалби и загуби за задължението по изплащане на дефинирани доходи при определяне на нетната сума, която се сравнява с ограниченията на 10-процентния „коридор“, посочен в параграф 92.

106. Очакваната възвръщаемост на активите на даден план се базира на пазарните очаквания в началото на периода, за възвръщаемост през целия период на съществуване на свързаното с тях задължение. Очакваната възвръщаемост на активите на плана отразява промените в справедливата стойност на същите, държани през периода, като резултат от фактическите вноски, платени във фонда, и фактическите доходи, изплатени от последния.

▼B

Пример, илюстриращ параграф 106

На 1 януари 20X1 г. справедливата стойност на активите на плана е била 10 000 единици, а нетните кумулативни непризнати актюерски печалби са били 760 единици. На 30 юни 20X1 г. от плана са изплатени доходи в размер на 1 900 единици и са получени вноски в размер на 4 900 единици. На 31 декември 20X1 г. справедливата стойност на активите на плана за доходи на наетите лица е била 15 000 единици, а настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи е била 14 792 единици. Актюерските загуби по задължението за 20X1 г. са били 60 единици.

На 1 януари 20X1 г. отчитащото се предприятие е направило следните приблизителни оценки на основата на пазарните цени към тази дата:

	%
Доходи от лихви и дивиденти след данъци, платими от страна на фонда	9,25
Реализирани и нереализирани печалби от активи на плана (след данъци)	2,00
Разходи за администриране	(1,00)
Очаквана норма на възвръщаемост	10,25
За 20X1 г. очакваната и фактическата възвръщаемост на активите на плана са, както следва:	
Възвръщаемост на 10 000 единици, държани за срок от 12 месеца при 10,25 %	*1 025*
Възвръщаемост на 3 000 единици, държани за период от шест месеца при 5 % (равно на 10,25 % годишно при капитализиране на всеки 6 месеца)	*150*
Очаквана възвръщаемост от активите на плана за 20X1 г.	*1 175*
Справедлива стойност на активите на плана към 31 декември 20X1 г.	*15 000*
Намалена със справедливата стойност на активите на плана към 1 януари 20X1 г.	*(10 000)*
Намалена с получените вноски	*(4 900)*
Увеличена с изплатените доходи	*1 900*
Действителна възвръщаемост на активите на плана	*2 000*

Разликата между очакваната възвръщаемост на активите на плана 1 175 и фактическата такава 2 000 представлява актюерска печалба в размер на 825 единици. Следователно кумулативната нетна непризната актюерска печалба е 1 525 (760 плюс 825 минус 60) единици. Съгласно параграф 92 ограниченията на „коридора“ са установени на 1 500 единици (по-голямото от: i) 10 % от 15 000 и ii) 10 % от 14 792). През следващата година (20X2 г.) предприятието признава в ►M5 *печалбата или загубата* ◄ *актюерска печалба в размер на 25 (1 525 минус 1 500), разделена на средно очаквания оставащ брой години трудов стаж на наетите лица, за които се отнася.*

Очакваната възвръщаемост на активите на плана за 20X2 г. ще се базира на пазарните очаквания към 1.1.X2 г. за възвръщаемостта през целия период на съществуване на задължението.

▼B

107. При определяне на очакваната и фактическата възвръщаемост на активите по даден план предприятието приспада очакваните разходи за администриране, различни от включените в актюерските предположения, използвани за оценка на задължението.

Бизнес комбинации

108. При бизнес комбинация предприятието признава активите и пасивите, произтичащи по повод на доходи след напускане в размер на настоящата стойност на задълженията, намалени със справедливата стойност на всички активи на плана (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации)*. Настоящата стойност на задълженията включва всички обекти, посочени в следващите точки дори ако придобиваното предприятие все още не ги е признало към датата на придобиването:

а) актюерски печалби и загуби, които са възникнали преди датата на придобиването (без значение дали те попадат в 10-процентния „коридор“ или не);

б) разходи за минал трудов стаж, които са възникнали поради промени в доходите или въвеждането на план преди датата на придобиването; и

в) суми, които съгласно преходните разпоредби на параграф 155, буква б) придобиваното предприятие не е признало.

Съкращения и уреждания

109. Предприятието признава печалби или загуби, свързани със съкращаване или уреждане на план с дефинирани доходи, когато това съкращение или уреждане възникне. Печалбата или загубата от съкращаването или уреждането обхваща:

а) всяко произтичащо изменение в настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи;

б) всяко произтичащо изменение в справедливата стойност на активите на плана;

в) всички свързани актюерски печалби и загуби, както и разходи за минал трудов стаж, които съгласно параграфи 92 и 96 не са били признати преди това.

110. Преди определянето на ефекта от съкращаването или уреждането предприятието преоценява задължението (и свързаните с него активи на плана, ако има такива), използвайки текущи актюерски предположения (включително текущите пазарни лихвени проценти и други текущи пазарни цени).

▼M8

111. Съкращаване е налице, когато предприятието или:

а) явно се е ангажирало да направи съществено намаление на броя наети лица, обхванати от план; или

б) измени условията на план с дефинирани доходи, така че съществен елемент от бъдещия трудов стаж на текущо наетите лица вече да не отговаря на условията за доходи или пък да отговаря на условията само за редуцирани доходи.

Съкращение може да възникне в резултат от изолирано събитие, като например закриване на завод, преустановяване на дейност или прекратяване или временно спиране на план, или намаление на степента, до която бъдещи увеличения на заплатите са свързани с доходите, платими за минал трудов стаж. Съкращенията често са свързани с преструктуриране. Когато това е така, предприятието отчита съкращаването по същото време, по което и съответното, свързано с него, преструктуриране.

▼M8

111А. Когато промяна в плана намали доходите, само ефектът върху намалението за бъдещ трудов стаж представлява съкращение. Ефектът от всяко намаление за минал трудов стаж представлява отрицателни разходи за минал трудов стаж.

▼B

112. Уреждане е налице, когато предприятието сключва сделка, която отстранява всички по-нататъшни правни или конструктивни задължения за част или за всички доходи, осигурявани съгласно план с дефинирани доходи, например когато една обща парична сума се заплаща пряко на или в полза на участниците в плана в замяна на правата им да получават конкретно определени доходи след напускане.

113. В някои случаи предприятието придобива застрахователна полица, за да финансира някои или всички доходи на наети лица, свързани с трудов стаж през текущия или предишни периоди. Придобиването на такава полица не представлява уреждане, ако предприятието запазва правно или конструктивно задължение (вж. параграф 39) да плаща по-нататъшни суми, когато застрахователят не изплати доходите на наетите лица, посочени в застрахователната полица. Параграфи 104А—104Г разглеждат признаването и оценяването на правата на възстановяване по застрахователни полици, които не са активи на план.

114. Уреждане възниква заедно със съкращаване, ако един план е прекратен, така че задължението е уредено и планът престава да съществува. Прекратяването на плана обаче не представлява съкращаване или уреждане, ако същият бива заменен с нов план, предлагащ доходи, които по своята същност са идентични.

115. Когато съкращаването се отнася само за някои от наетите лица, обхванати от плана, или когато е уредена само част от задължението, печалбата или загубата включва пропорционален дял от непризнати преди разходи за минал трудов стаж и актюерски печалби и загуби (и от преходни суми, оставащи непризнати съгласно параграф 155, буква б). Пропорционалният дял се определя на базата на настоящата стойност на задълженията преди и след съкращаването или уреждането освен ако друга база е по-разумна при конкретните обстоятелства. Например може да бъде подходящо да се използва всяка печалба, възникваща от съкращаване или уреждане на един и същ план, за да се елиминират първо всички непризнати разходи за минал трудов стаж, свързани със същия този план.

Пример, илюстриращ параграф 115

Предприятие преустановява бизнес сегмент и наетите в закрития сегмент лица няма да заработват по-нататъшни доходи. Това е съкращаване без уреждане. Използвайки текущи актюерски прогнози (включително текущи пазарни лихвени проценти и други текущи пазарни цени) непосредствено преди съкращаването, предприятието е определило задължение по изплащане на дефинирани доходи с нетна настояща стойност 1 000 единици, активи на плана със справедлива стойност 820 единици и нетна кумулативна непризната актюерска печалба в размер на 50 единици. Предприятието е приело за първи път настоящия стандарт преди една година. Това увеличава нетното задължение със 100 единици, които предприятието е избрало да признае за пет години (вж. параграф 155, буква б). Съкращаването намалява нетната настояща стойност на задължението със 100 единици до 900 единици.

▼B

От предишни непризнати актюерски печалби и преходни суми 10 % (100/1 000) се отнасят за частта от задължението, която е била елиминирана чрез съкращаването. Следователно ефектът от съкращаването е, както следва:

	Преди съкращаването	*Печалба от съкращаването*	*След съкращаването*
Нетна настояща стойност на задължението	*1 000*	*(100)*	*900*
Справедлива стойност на активите на плана	*(820)*	*—*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Непризната актюерска печалба	*50*	*(5)*	*45*
Непризната преходна сума (100 × 4/5)	*(80)*	*8*	*(72)*
Нетно задължение, признато в ►**M5** *отчета за финансовото състояние* ◄	*150*	*(97)*	*53*

Представяне

Компенсиране

116. Предприятието компенсира даден актив, свързан с един план срещу задължение, свързано с друг план само тогава, когато то:

а) има приложимо по закон право да използва излишъка от единия план за уреждане на задълженията по другия план; и

б) възнамерява или да уреди задълженията на нетна база, или да реализира излишъка от единия план и едновременно с това да уреди задължението по другия план.

117. Критериите за компенсиране са подобни на тези, установени по повод на финансовите инструменти в МСС 32 *Финансови инструменти*: *представяне.*

Разграничение между текущи/нетекущи активи

118. Някои предприятия разграничават текущите активи и пасиви от нетекущите активи и пасиви. Настоящият стандарт не посочва дали предприятието следва да разграничава текущи и нетекущи части от активи и задължения, произтичащи по повод на доходи след напускане.

Финансови компоненти на разходите за доходи след напускане

119. Настоящият стандарт не посочва дали предприятието трябва да представя разходите за текущ трудов стаж, разходите за лихви и очакваната възвръщаемост от активите на плана като компоненти само на една приходна или разходна статия в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄.

Оповестяване

120. Предприятието следва да оповести информация, която дава възможност на потребителите на финансовите отчети да оценят естеството на неговите планове с дефинирани доходи и финансовите ефекти от промените в тези планове през периода.

▼M5

120А. Предприятието оповестява следната информация за плановете с дефиниран доход:

▼B

а) счетоводната политика на предприятието за признаване на актюерските печалби и загуби;

б) общо описание на типа на плана;

в) равнение на началните и крайните салда на настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи, показвайки отделно, ако е приложимо, ефектите през периода, които могат да бъдат отнесени към всяко от изброените по-долу:

i) разходи по текущ трудов стаж;

ii) разходи за лихви;

iii) вноски от участниците в плана;

iv) актюерски печалби и загуби;

v) промени от разликите във валутните курсове по плановете, оценявани във валута, различна от валутата на представяне на предприятието;

vi) изплатени доходи;

vii) разходи за минал трудов стаж;

viii) бизнес комбинации;

ix) съкращения; и

x) уреждания;

г) анализ на задължението за изплащане на дефинирани доходи отделно частта, възникваща от планове, които са напълно нефинансирани и частта, възникваща от планове, които са напълно или частично финансирани;

д) равнение на началните и крайните салда на справедливата стойност на активите на плана и на началните и крайните салда на всяко право на възстановяване, признато като актив в съответствие с параграф 104А, показващо отделно, ако е приложимо, ефектите през периода, които могат да бъдат свързани с всяко от посочените по-долу:

i) очаквана възвръщаемост от активите на плана;

ii) актюерски печалби и загуби;

iii) промени от разликите във валутните курсове по планове, оценявани във валута, различна от валутата на представяне на предприятието;

iv) вноски от работодателя;

v) вноски от участниците в плана;

vi) изплатени доходи;

vii) бизнес комбинации; и

viii) уреждания;

е) равнение на настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинираните доходи по буква в) и справедливата стойност на активите на плана по буква д) и активите и задълженията, признати в ►M5 отчета за финансово състояние ◄, показващо поне:

i) нетните актюерски печалби или загуби, които не са признати в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ (вж. параграф 92);

▼B

ii) разходите по минал трудов стаж, които не са признати в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ (вж. параграф 96);

iii) всяка сума, която не е призната като актив поради ограничението в параграф 58, буква б);

iv) справедливата стойност към ►M5 края на отчетния период ◄ на всяко право на възстановяване, признато като актив в съответствие с параграф 104A (с кратко описание на връзката между правото на възстановяване и свързаното с него задължение); и

v) другите суми, признати в ►M5 отчета за финансово състояние ◄;

ж) общия разход, признат в текущата печалба или загуба за периода за всяко от посочените по-долу, и позицията(ите), в която(ито) те са включени:

i) разходи по текущ трудов стаж;

ii) разходи за лихви;

iii) очаквана възвръщаемост на активите на плана;

iv) очакваната възвръщаемост на всяко право на възстановяване, признато като актив в съответствие с параграф 104A;

v) актюерски печалби и загуби;

vi) разходи за минал трудов стаж;

vii) ефекта от всяко съкращаване или уреждане; и

viii) ефекта от ограничението по параграф 58, буква б);

▼M5

з) общата сума, призната в друг всеобхватен доход за всяко от следните:

▼B

i) актюерски печалби и загуби; и

ii) ефекта от ограничението по параграф 58, буква б);

▼M5

и) за предприятия, които признават актюерските печалби и загуби в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 93A — кумулативната сума на актюерските печалби и загуби, признати в друг всеобхватен доход;

▼B

й) за всяка основна категория активи на плана, които следва да включват, но не се ограничават, до капиталови инструменти, дългови инструменти, имоти и всички други активи, процентът или сумата, която всяка основна категория съставлява в справедливата стойност на общите активи на плана;

к) сумите, включени в справедливата стойност на активите по плана за:

i) всяка категория собствени финансови инструменти на предприятието; и

ii) всеки имот, заеман от или други активи, използвани от предприятието;

▼B

л) текстово описание на базата, използвана за определяне на общата очаквана възвръщаемост на активите, включително ефекта от основните категории активи на плана;

м) фактическата възвръщаемост на активите на плана, както и фактическата възвръщаемост на всяко право на възстановяване, признато като актив в съответствие с параграф 104А;

н) основните актюерски предположения, използвани към ►M5 края на отчетния период ◄, включително, където е приложимо:

i) дисконтовите проценти;

ii) очакваните норми на възвръщаемост на всички активи на плана за периодите, представени във финансовите отчети;

iii) очакваните норми на възвръщаемост за представените във финансовите отчети периоди на всяко право на възстановяване, признато като актив в съответствие с параграф 104А;

iv) очакваните норми на увеличения на заплатите (и на промени в индекс или други променливи, посочени във формалните или конструктивните условия на плана като база за бъдещи увеличения на доходите);

v) тенденции в равнището на разходите за медицинско обслужване; и

vi) всички други използвани съществени актюерски предположения.

Предприятието оповестява всяка актюерска прогноза в абсолютно изражение (например като абсолютен процент), а не просто като марж между различните проценти или други променливи;

о) ефекта от увеличение с един процентен пункт и ефекта от намаление с един процентен пункт в предполаганите тенденции в равнището на разходите за медицинско обслужване върху:

i) общите компоненти на разходите за текущ трудов стаж и разходите за лихви от нетните периодични разходи за медицинско обслужване след напускане; и

ii) натрупаното задължение по изплащане на доходи след напускане за разходи за медицинско обслужване.

За целите на това оповестяване всички други предположения следва да бъдат запазени постоянни. За планове, функциониращи в среда с висока инфлация, следва да бъде оповестено влиянието на процентното увеличение или намаление на процента на предполаганите тенденции в равнището на разходите за медицинско обслужване със значимост, сходна на един процентен пункт в среда с ниска инфлация;

п) сумите за текущия годишен период и за четири предходни годишни периоди на:

i) настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи, справедливата стойност на активите на плана и излишъка или недостига по плана; и

▼B

ii) произтеклите от опита и действителността корекции относно:

А. задълженията на плана, изразени или 1. като сума, или 2. като процент спрямо задълженията по плана към ►M5 края на отчетния период ◄; и

Б. активите на плана, изразени или 1. като сума, или 2. като процент спрямо активите на плана към ►M5 края на отчетния период ◄;

р) най-добрата приблизителна оценка на работодателя, веднага щом тя може разумно да бъде определена, относно вноските, които се очаква да бъдат платени на плана за годишния период, започващ ►M5 след края на отчетния период ◄.

121. Параграф 120А, буква б) изисква общо описание на типа на плана. Такова описание разграничава например пенсионните планове, базирани на твърда заплата, от пенсионните планове, базирани на последната заплата, и от плановете за медицинско обслужване след напускане. Описанието на плана включва неформалните практики, които пораждат конструктивни задължения, включени в оценката на задълженията за дефинирани доходи в съответствие с параграф 52. Не се изискват допълнителни подробности.

122. Когато предприятието има повече от един план с дефинирани доходи, оповестяванията може да се правят като обща сума, поотделно за всеки план или на база такива групирания, които се считат за най-полезни. Може да бъде от полза да се разграничат групиранията по критерии, като посочените по-долу:

а) географско местоположение на плановете, например чрез разграничаване на местните от чуждестранните планове; или

б) дали плановете са предмет на съществено различни рискове, например чрез разграничаване на пенсионните планове, базирани на твърда заплата от пенсионните планове, базирани на последната заплата и от планове за медицинско обслужване след напускане.

Когато предприятието предоставя оповестявания общо за група планове, такива оповестявания се представят под формата на среднопретеглени величини или величини в сравнително тесни граници.

123. Параграф 30 изисква допълнителни оповестявания относно планове с дефинирани доходи на множество работодатели, които са третирани като планове с дефинирани вноски.

124. Когато се изисква от МСС 24, предприятието оповестява информация относно:

а) сделките между свързани лица с планове с дефинирани доходи след напускане; и

б) доходите след напускане на ключовия ръководен персонал.

125. Когато се изисква от МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, предприятието оповестява информация относно условни задължения за изплащане на доходи след напускане.

ДРУГИ ДЪЛГОСРОЧНИ ДОХОДИ НА НАЕТИ ЛИЦА

126. Другите дългосрочни доходи на наети лица включват, например:

а) дългосрочни компенсируеми отсъствия като допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или отпуски за празнични дни;

▼B

б) възнаграждения за юбилеи или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж;

в) доходи за дългосрочна нетрудоспособност;

г) участия в разпределението на печалбата и премии, платими дванадесет или повече месеци след края на периода, през който наетите лица са положили свързания с тези доходи труд; и

д) отсрочени обезщетения, платени дванадесет или повече месеца след края на периода, през който са заработени.

127. Оценяването на другите дългосрочни доходи на наети лица обикновено няма същата степен на неопределеност, както оценяването на доходите след напускане. Освен това въвеждането на или изменението в другите дългосрочни доходи на наети лица рядко става причина за съществена сума на разходите за минал трудов стаж. Поради тези причини в настоящия стандарт се изисква опростен метод на счетоводно отчитане на другите дългосрочни доходи на наети лица. Този метод се различава от счетоводното отчитане, изисквано за доходите след напускане, както следва:

а) актюерските печалби и загуби се признават незабавно и не се прилага „коридор“; и

б) всички разходи за минал трудов стаж се признават незабавно.

Признаване и оценяване

128. Сумата, призната като задължение по изплащане на други дългосрочни доходи на наети лица, представлява нетния сбор от следните суми:

а) настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи към ►**M5** края на отчетния период ◄ (вж. параграф 64);

б) минус справедливата стойност към ►**M5** края на отчетния период ◄ на активите на плана (ако има такива), от които задълженията ще бъдат уредени директно (вж. параграфи 102—104).

При оценяване на задължението предприятието прилага параграфи 49—91 с изключение на параграфи 54 и 61. Предприятието прилага параграф 104А при признаването и оценяването на всяко право на възстановяване.

129. По отношение на другите дългосрочни доходи на наети лица предприятието признава нетния сбор на следните суми като разход или (предмет на параграф 58) приход, освен до степента, до която друг стандарт изисква или позволява тяхното включване в цената на придобиване (себестойността) на актив:

а) разходи за текущ трудов стаж (вж. параграфи 63—91);

б) разходи за лихви (вж. параграф 82);

в) очакваната възвръщаемост на всички активи на план за доходи на наети лица (вж. параграфи 105—107) и на всякакви права за възстановяване, признати като актив (вж. параграф 104А);

г) актюерските печалби и загуби, които следва да бъдат признати незабавно;

д) разходите за минал трудов стаж, които следва да бъдат признати незабавно; и

е) ефекта от всякакви съкращения или уреждания (вж. параграфи 109 и 110).

▼B

130. Една от формите на други дългосрочни доходи на наети лица са доходите за дългосрочна нетрудоспособност. Ако нивото на доходите зависи от продължителността на трудовия стаж, възниква задължение наред с полагането на труда. Оценяването на това задължение отразява вероятността, че ще е необходимо да се извърши плащане и продължителността на времето, за която се очаква това плащане да се прави. Ако нивото на доходите е едно и също за всички изпаднали в нетрудоспособност наети лица независимо от годините на техния трудов стаж, очакваната стойност на тези доходи се признава, когато възникне събитие, причиняващо дългосрочна нетрудоспособност.

Оповестяване

131. Въпреки че настоящият стандарт не изисква специфично оповестяване на другите дългосрочни доходи на наети лица, други стандарти може да изискват такова оповестяване, например когато разходите в резултат на такива доходи са съществени и по този начин се изисква тяхното оповестяване в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети*. Когато се изисква от МСС 24 *Оповестяване на свързани лица,* предприятието оповестява информация относно другите дългосрочни доходи на наети лица по отношение на ключовия ръководен персонал.

ДОХОДИ ПРИ ПРЕКРАТЯВАНЕ

132. Настоящият стандарт третира доходите при прекратяване отделно от другите доходи на наети лица, понеже събитието, което поражда задължение, е по-скоро прекратяването, отколкото полагането на труд и стажа на наетите лица.

Признаване

133. Предприятието признава доходите при прекратяване като задължение и разход само тогава, когато предприятието явно се е ангажирало или да:

а) прекрати трудовото правоотношение на едно или група наети лица преди нормалния срок за пенсиониране; или

б) да осигури доходи при прекратяване като резултат от направено предложение с цел поощряване на доброволното напускане.

134. Предприятието явно се е ангажирало с прекратяване на трудово правоотношение тогава и само тогава, когато същото разполага с подробен формален план за това прекратяване и не съществува реална възможност за оттегляне. Подробният план включва като минимум:

а) местоположението, функциите и приблизителния брой на наетите лица, чието трудово правоотношение ще бъде прекратено;

б) доходите при прекратяване за всяка длъжностна характеристика или функция; и

в) момента, в който планът ще бъде приложен. Прилагането започва възможно най-бързо и периодът от време за извършването му е такъв, че да не са вероятни съществени изменения в плана.

▼B

135. Предприятието може да бъде обвързано законодателно, чрез договорни или други споразумения с наетите лица или техни представители, или чрез конструктивно задължение, въз основа на практиката в бизнеса, обичаи или желание за справедливо действие, с извършване на плащания (или осигуряване на други доходи) на наетите лица, при прекратяване на трудовото правоотношение с тях от негова страна. Такива плащания представляват доходи при прекратяване. Доходите при прекратяване обикновено представляват изплащане на една обща сума, но понякога включват и:

а) увеличение на пенсиите или на други доходи след напускане или индиректно посредством плана за доходи на наети лица, или директно; и

б) заплата до края на определен период на предизвестие, ако наетото лице не полага по-нататъшен труд, който да осигурява икономически изгоди за предприятието.

136. Някои доходи на наети лица са платими независимо от причината за напускането на наетите лица. Изплащането на такива доходи е сигурно (в зависимост от придобиване на безусловни права или изисквания за минимален трудов стаж), но моментът на тяхното изплащането не е известен. Въпреки че такива доходи се описват в някои страни като обезщетения при прекратяване или като парични помощи при прекратяване, те представляват по-скоро доходи след напускане, отколкото доходи при прекратяване и съответното предприятие ги отчита като доходи след напускане. Някои предприятия осигуряват по-ниско ниво на доходи при доброволно прекратяване по молба на наетото лице (по своята същност — доход след напускане), отколкото при принудително прекратяване по молба на предприятието. Допълнителните доходи, платими при принудително прекратяване, представляват доходи при прекратяване.

137. Доходите при прекратяване не осигуряват на предприятието бъдещи икономически изгоди и се признават като разход незабавно.

138. Когато предприятието признава доходи при прекратяване, то може също така да вземе предвид съкращаване на пенсионни доходи или на други доходи на наети лица (вж. параграф 109).

Оценяване

139. Когато доходите при прекратяване стават изискуеми повече от 12 месеца ►M5 след края на отчетния период ◄, те се дисконтират с помощта на дисконтовия процент, посочен в параграф 78.

140. В случаите на предложение, направено с цел поощряване на доброволното напускане, оценяването на доходите при прекратяване трябва е въз основа на броя наети лица, за които се очаква да приемат това предложение.

Оповестяване

141. Когато съществува несигурност относно броя на наетите лица, които ще приемат предложението за доходи при прекратяване, съществува условно задължение. Както се изисква от МСС 37, предприятието оповестява информацията относно условното задължение освен ако вероятността за изтичане на изгоди при уреждане е много малка.

142. Както се изисква от МСС 1, предприятието оповестява естеството и размера на разходите, ако те са съществени. Доходите при прекратяване могат да доведат до разход, който е необходимо да се оповести с оглед спазването на това изискване.

▼B

143. Когато се изисква от МСС 24, предприятието оповестява информация относно доходите при прекратяване за ключовия ръководен персонал.

144—152. [Заличени]

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

153. Настоящият раздел посочва преходното третиране на плановете с дефинирани доходи. Когато предприятието приложи за първи път настоящия стандарт за други доходи на наети лица, то прилага МСС 8 *Счетоводна политика, промяна в счетоводните приблизителни оценки и грешки.*

154. При първото прилагане на настоящия стандарт предприятието определя съществуващото си задължение за планове с дефинирани доходи към тази дата, като:

а) настоящата стойност на задължението (вж. параграф 64) към датата на приемането;

б) минус справедливата стойност към датата на приемането на активите на плана (ако има такива), от които задълженията ще бъдат уредени директно (вж. параграфи 102—104);

в) минус каквито и да било разходи за минал трудов стаж, които съгласно параграф 96 се признават в по-късни периоди.

155. Ако съществуващото задължение към датата на прилагане на стандарта за първи път е по-голямо от задължението, което би било признато към същата дата съгласно предишната счетоводна политика на предприятието, то прави необратим избор да признае това увеличение като част от задължението си по изплащане на дефинирани доходи съгласно параграф 54:

а) незабавно, съгласно МСС 8; или

б) като разход по линеен метод за срок до пет години от датата на приемането. Ако предприятието избере буква б), то:

i) прилага ограничението, описано в параграф 58, буква б) при оценяването на всеки признат в ►**M5** отчета за финансово състояние ◄ актив;

ii) оповестява към ►**M5** края на всеки отчетен период ◄: 1. сумата на увеличението, която остава непризната; и 2. сумата, призната през текущия период;

iii) ограничава признаването на последващи актюерски печалби (но не и на отрицателни разходи за минал трудов стаж) както следва. Ако съгласно параграфи 92 и 93 се признава актюерска печалба, предприятието признава тази актюерска печалба единствено до степента, до която нетните кумулативни актюерски печалби (преди признаването на тази актюерска печалба) надвишават непризнатата част от съществуващото задължение при прилагането на стандарта за първи път; и

iv) включва свързаната част от непризнатото преходно задължение при определянето на всяка последваща печалба или загуба от уреждане или съкращаване.

Ако съществуващото задължение при прилагането на стандарти за първи път е по-малко от задължението, което би било признато към същата дата съгласно предходната счетоводна политика на предприятието, то признава това намаление незабавно съгласно МСС 8.

▼B

156. При първоначалното прилагане на стандарта, ефектът от промяната в счетоводната политика включва всички актюерски печалби и загуби, които са възникнали в по-ранни периоди, дори ако те попадат в 10-процентния „коридор“, посочен в параграф 92.

Пример, илюстриращ параграфи от 154 до 156

Към 31 декември 1998 г. ►M5 отчетът за финансово състояние ◄ на предприятие включва задължение за изплащане на пенсии в размер на 100 единици. Предприятието приема да прилага стандарта от 1 януари 1999 г., когато настоящата стойност на задължението, определено по стандарта, е 1 300 единици, а справедливата стойност на активите на плана е 1 000 единици. На 1 януари 1993 г. предприятието е увеличило пенсиите (разходите за доходи, по които правата не са придобити безусловно, са 160 единици; а средно оставащият период от години до безусловното придобиване на правата към тази дата е 10 години).

Ефектът от преминаването е, както следва:

Настояща стойност на задължението	*1 300*
Справедлива стойност на активите на плана	*(1 000)*
Минус: разходи за минал трудов стаж, които следва да бъдат признати в по-късни периоди (160 × 4/10)	*(64)*
Преходно задължение	*236*
Вече признато задължение	*100*
Увеличение на задължението	*136*

Предприятието може да избере да признае увеличение в размер на 136 единици незабавно или за срок до 5 години. Изборът е необратим.

Към 31 декември 1999 г. настоящата стойност на задължението, определено съгласно стандарта, е 1 400 единици, а справедливата стойност на активите на плана е 1 050 единици. Нетната кумулативна непризната актюерска печалба от датата на приемането на стандарта за прилагане е 120. Средно очакваният брой години оставащ трудов стаж на наетите лица, участващи в плана, е осем години. Предприятието е възприело политика за признаване на всички актюерски печалби и загуби незабавно, както това е позволено съгласно параграф 93.

Ефектът от ограничението по параграф 155, буква б), подточка iii) е, както следва:

Нетна кумулативна непризната актюерска печалба	*120*
Непризната част от преходното задължение (136 × 4/5)	*(109)*
Максимална печалба, която следва да бъде призната (параграф 155, буква б), подточка iii)	*11*

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

157. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 1 януари 1999 г., с изключение на посоченото в параграфи 159—159B. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятие прилага настоящия стандарт по повод на разходите за пенсионни доходи за финансовите отчети за периоди преди 1 януари 1999 г., то оповестява факта, че е приложило настоящия стандарт вместо МСС 19 *Разходи за пенсионни доходи*, одобрен през 1993 г.

▼B

158. Настоящият стандарт заменя МСС 19 *Разходи за пенсионни доходи*, одобрен през 1993 г.

159. Посочените по-долу влизат в сила за годишните финансови отчети ([1]), които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г.:

а) преработеното определение за активи на плана в параграф 7 и свързаните с него определения за активи, държани от фонд за дългосрочни доходи на наети лица и квалифицирана застрахователна полица; и

б) изискванията за признаване и оценяване на възстановявания в параграфи 104А, 128 и 129 и свързаните с това оповестявания в параграф 120А, буква е), подточка iv), буква ж), подточка iv), буква м) и буква н), подточка iii).

По-ранното прилагане се насърчава. Ако по-ранното прилагане се отразява на финансовите отчети, предприятието оповестява този факт.

159А. Изменението на параграф 58А влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 31 май 2002 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако по-ранното прилагане се отразява на финансовите отчети, предприятието оповестява този факт.

159Б. Предприятието прилага измененията на параграфи 32А, 34—34Б, 61 и 120—121 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага тези изменения за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.

159В. Опцията в параграфи 93А—93Г може да се използва за годишни периоди, приключващи на или след 16 декември 2004 г. Предприятие, ползващо опцията за годишни периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., също прилага измененията на параграфи 32А, 34—34Б, 61 и 120—121.

▼M8

159Г. Параграфи 7, 8 б), 32Б, 97, 98 и 111са изменени и параграф 111А е добавен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага измененията в параграфи 7 8б) и 32Б за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятието прилага измененията в параграфи 97, 98, 111 и 111А към промени в доходите, настъпили на или след 1 януари 2009 г.

160. МСС 8 е приложим, когато предприятието променя счетоводната си политика, за да отрази промените, посочени в параграфи 159—159Г. При прилагането на тези промени със задна дата, както изисква МСС 8, предприятието третира тези промени, сякаш са били прилагани към същото време, както и останалата част от стандарта. Изключението е, че предприятието може да оповести сумите, изисквани от параграф 120А(п) като суми, които се определят за всеки годишен период със задна дата от първия годишен период, представен във финансовите отчети, в който предприятието е приложило измененията в параграф 120А.

([1]) В параграфи 159 и 159А се използва терминът „годишни финансови отчети“ в съответствие с по-ясната формулировка за изписване на датите на влизане в сила, възприета през 1998 г. В параграф 157 се използва терминът „финансови отчети“.

▼**M5**

161. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя параграфи 93А—93Г, 106 (Пример) и 120А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 20

Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ

ОБХВАТ ►M8 [1] ◄

1. Настоящият стандарт се прилага при счетоводно отчитане и оповестяване на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и при оповестяването на други форми на държавна помощ.

2. В настоящия стандарт не се разглеждат:

   а) специалните проблеми, възникващи при счетоводното отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, във финансови отчети, отразяващи ефектите от промени на цените или във връзка с допълнителна информация от подобно естество;

▼M8

   б) Държавна помощ, предоставена на предприятие под формата на изгоди, които са налице при определяне на облагаемата печалба или данъчната загуба, или които са определени или ограничени на базата на данъчно задължение върху дохода. Примери за такива изгоди за данъчни ваканции за данъка върху дохода, инвестиционни данъчни кредити, ускорени амортизационни отчисления и намалени ставки на данъка върху дохода;

▼B

   в) участието на държавата в собствеността на предприятието;

   г) безвъзмездните средства, предоставени от държавата, обхванати от МСС 41 *Земеделие*.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

3. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

   Държава — правителството, държавните агенции и подобни органи, които могат да бъдат местни, национални или международни.

   Държавна помощ — действие на правителството, предназначено за предоставяне на икономическа полза конкретно за предприятие или за група предприятия, отговарящи на определени критерии. За целите на настоящия стандарт държавната помощ не включва ползи, предоставени само косвено чрез мерки, влияещи на общите търговски условия, като например осигуряване на инфраструктура в области на развитие или налагане на търговски ограничения за конкуренти.

   Безвъзмездни средства, предоставени от държавата — помощ от държавата под формата на прехвърляне на ресурси към предприятие в замяна на минало или бъдещо съответствие с определени условия по отношение на оперативната дейност на предприятието. Те изключват онези форми на държавна помощ, които не могат да бъдат остойностени в рамките на разумното, и сделки с държавата, които не могат да бъдат разграничени от нормалните търговски сделки на предприятието [2].

---

[1] Като част от *Подобренията на МСФО*, издадени през май 2008 г., Бордът измени терминологията, използвана в този стандарт, за да бъде последователна с другите МСФО, както следва:
   а) „облагаем доход“ се изменя на „облагаема печалба или данъчна загуба“.
   б) „признат като приход/разход“ се изменя на „признат в печалбата или загубата“.
   в) „кредитират директно в участия/собствен капитал на акционери“ се изменя на „признават извън печалбата или загубата“, и
   г) „корекция на счетоводна приблизителна оценка“ се изменя на „промяна в счетоводна приблизителна оценка“.

[2] Вж. също ПКР-10 *Държавна помощ — без специална връзка с оперативната дейност*.

▼B

Безвъзмездни средства, свързани с активи — безвъзмездни средства, предоставени от държавата, чието основно условие е, че предприятието, отговарящо на условията за получаването им, следва да закупи, да създаде или да придобие по друг начин дълготрайни активи. Могат да бъдат прилагани и допълнителни условия, ограничаващи типа или местоположението на активите или периодите, през които те могат да бъдат придобити или държани.

Безвъзмездни средства, свързани с приходи — безвъзмездни средства, предоставени от държавата, различни от онези, свързани с активи.

Опростими заеми — заеми, за които кредиторът се ангажира да се откаже от изплащане при определени предписани условия.

Справедлива стойност — сумата, за която един актив може да бъде разменен между информиран и желаещ купувач и информиран и желаещ продавач в честна сделка помежду им.

4. Държавната помощ приема много форми, вариращи както според естеството на предоставената помощ, така и според условията, които обикновено се прилагат за нея. Целта на помощта може да бъде да се насърчи дадено предприятие да поеме курс на действие, който то нормално не би предприело, ако помощта не е била предоставена.

5. Получаването на държавна помощ от предприятието може да бъде от значение за изготвянето на финансовите отчети по две причини. Първо, ако са били прехвърлени ресурси, следва да се намери подходящ метод за счетоводно отчитане на прехвърлянето. Второ, желателно е да се укаже степента, до която предприятието се е ползвало от такава помощ по време на отчетния период. Това улеснява сравнението на финансовите отчети на предприятието с тези за предишни периоди и с тези на други предприятия.

6. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, понякога се наричат с други имена, като субсидии, дотации или премии.

БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА

7. Безвъзмездни средства, предоставени от държавата, включително непарични дарения по справедлива стойност, не се признават, докато няма приемлива гаранция, че:

а) предприятието ще изпълни условията, свързани с тях; и

б) помощта ще бъде получена.

8. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, не се признават, докато няма приемлива гаранция, че предприятието ще изпълни условията, свързани с тях, и че помощта ще бъде получена. Получаването на безвъзмездни средства само по себе си не представлява неопровержимо доказателство, че условията, свързани с получаването им, са били или ще бъдат изпълнени.

9. Начинът, по който са получени безвъзмездните средства, не влияе на счетоводния метод, който следва да се прилага по отношение на тях. Следователно безвъзмездните средства се отчитат счетоводно по един и същ начин, независимо дали са получени под формата на парични средства или като намаление на задължение към държавата.

10. Опростим заем от държавата се третира като безвъзмездни средства, предоставени от държавата, когато има приемлива гаранция, че предприятието ще изпълни условията за опростяване на заема.

▼M8

10A. Ползата на правителствен заем с лихва под пазарния процент се третира като безвъзмездни средства, предоставени от държавата. Заемът се признава и оценява съгласно МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*. Ползата от лихвата под пазарния процент се оценява като разликата между началната балансова стойност на заема, определена съгласно МСС 39 и получените постъпления. Ползата се отчита съгласно настоящия стандарт. Предприятието взема предвид условията и задълженията, които са били или трябва да бъдат изпълнени при определяне на разходите, които е предназначена да компенсира ползата от заема.

▼B

11. След признаване на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, всички свързани условни задължения или условни активи се третират в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*.

▼M8

12. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата на системна база през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, които безвъзмездните средства са предназначени да компенсират.

13. Съществуват два широки подхода към счетоводното отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата: капиталов подход, при който безвъзмездните средства се отчитат извън печалбата или загубата, и приходен подход, при който безвъзмездните средства се признават в печалбата или загубата през един или повече периоди.

14. Поддръжниците на капиталовия подход излагат следните аргументи:

а) безвъзмездните средства, предоставени от държавата, са средство за финансиране и като такива те се включват в отчета за финансовото състояние, вместо да бъдат пренасяни в отчета за доходите за компенсиране на разходните позиции, които те финансират. Тъй като не се очаква възстановяване, такива безвъзмездни средства се признават извън отчета за доходите.

б) не е уместно безвъзмездните средства, предоставени от държавата, да се признават в отчета за доходите, тъй като те не са заработени, а представляват стимул, предоставен от държавата, без да са свързани разходи.

15. Поддръжниците на приходния подход излагат следните аргументи:

а) тъй като безвъзмездните средства, предоставени от държавата, са постъпления от източник, различен от акционерите, те не се признават директно в собствения капитал, а в печалбата или загубата за съответните периоди.

б) безвъзмездните средства, предоставени от държавата рядко са без условия. Предприятието ги заработва чрез спазване на техните условия и като отговаря на планираните задължения. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата на системна база през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, които безвъзмездните средства са предназначени да компенсират.

в) тъй като с данъците върху доходите и други данъци са разходи, логично е и безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които са продължение на фискалната политика, да се включват в отчета за доходите.

▼M8

16. Основното в приходния подход е, че безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата на системна база през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, които безвъзмездните средства са предназначени да компенсират. Признаването в печалбата или загубата на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, на база постъпления не е в съответствие с предположението за текущо счетоводно начисляване (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети*) и би било приемливо, само ако не съществуваше база за разпределяне на дадени безвъзмездни средства по периоди, различни от този, в който те са получени.

17. В повечето случаи периодите, през които предприятието признава разходите, свързани с безвъзмездните средства, предоставени от държавата, лесно се потвърждават. Така безвъзмездните средства, предоставени от държавата, при признаване на специфични разходи, се признават в печалбата или загубата в същия период, като съответните разходи. Аналогично, безвъзмездни средства, свързани с амортизируеми активи, обикновено се признават в печалбата или загубата през периодите и в съотношенията, в които на тези активи се начислява амортизация.

18. Безвъзмездните средства, свързани с неамортизуеми активи, могат да изискват и изпълнението на определени задължения и тогава те се признават в печалбата или загубата през периодите, когато се поемат разходите, свързани с изпълнението на задълженията. Като пример предоставяне на земя може да бъде под условие изграждане на сграда върху земята и може да е уместно да се признае в печалбата или загубата за срока на живот на сградата.

▼B

19. Понякога безвъзмездните средства се получават като част от пакет от финансова или фискална помощ, към която се прилагат множество условия. В такива случаи, е необходимо внимателно да се идентифицират условията, пораждащи разходи, които определят периодите, през които ще се заработят безвъзмездните средства. Може да е уместно една част от тях да се разпредели на една база, а друга част — на друга.

▼M8

20. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които подлежат на получаване като компенсация за разходи или загуби, които вече са понесени или за целите на предоставяне на незабавна финансова подкрепа за предприятието без бъдещи свързани разходи, се признават в печалбата или загубата за периода, в който те станат вземане.

21. При някои обстоятелства, безвъзмездните средства, предоставени от държавата, могат да бъдат предоставени с цел оказване на незабавна финансова подкрепа на предприятие, а не като стимул за извършване на конкретни разходи. Такива безвъзмездни средства могат да бъдат ограничени до индивидуално предприятие и може да не са на разположение за цял клас бенефициери. Тези обстоятелства могат да наложат признаването на безвъзмездни средства в печалбата или загубата в периода, през който предприятието изпълни условията за получаването им, с оповестяване, което да гарантира, че техният ефект е ясно разбран.

22. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, могат да станат вземане на предприятието като компенсация за разходи или загуби, понесени в предишен период. Такива безвъзмездни средства се признават в печалбата или загубата в периода, в който те станат вземане, с оповестяване, което да гарантира, че ефектът им е ясно разбран.

▼B

Непарични безвъзмездни средства, предоставени от държавата

23. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, може да са под формата на прехвърляне на непаричен актив като земя или други ресурси за използване от предприятието. При тези обстоятелства е обичайно да се определи справедливата стойност на непаричния актив и по тази справедлива стойност да се отчетат както безвъзмездните средства, така и активът. Алтернативен курс, който понякога се следва, е както активът, така и безвъзмездните средства да се отразят по номинална стойност.

Представяне на безвъзмездни средства, свързани с активи

24. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, свързани с активи, включително непарични дарения по справедлива стойност, се представят в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ или чрез представяне на дарението като приходи за бъдещи периоди, или като дарението се намали до достигане на балансовата стойност на актива.

25. Два метода на представяне във финансовите отчети на безвъзмездни средства (или на съответните части от тях), свързани с активи, се считат за приемливи алтернативи.

▼M8

26. Един метод признава безвъзмездните средства, предоставени от държавата, като приходи за бъдещи периоди, които се признават в печалбата или загубата на системна база през целия полезен живот на актива.

27. При другия метод безвъзмездните средства се намаляват, за да достигнат балансовата стойност на актива. Безвъзмездните средства се признават в печалбата или загубата през целия живот на амортизуем актив като намален амортизационен разход.

▼B

28. Покупката на активи и получаването на свързани безвъзмездни средства могат да причинят големи движения в паричния поток на предприятието. По тази причина и за да се покаже брутната инвестиция в активи, такива движения често се оповестяват като отделни позиции в отчета за паричните потоци, независимо дали безвъзмездните средства са приспаднати от свързания актив ►M5 за целите на представяне в отчета за финансовото състояние ◄ или не.

Представяне на безвъзмездни средства, свързани с приходи

29. Безвъзмездни средства, свързани с приходи, понякога се представят като приход в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ или поотделно, или под общо заглавие като например „Други приходи“; като алтернатива те се приспадат при отчитане на свързания разход.

▼M5

29A. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет за доходите, както е описано в параграф 81 на МСС 1 (както е преработен през 2007 г.), в този отделен отчет се представят даренията, отнасящи се до приходи, съгласно изискванията на параграф 29.

▼B

30. Поддръжниците на първия метод твърдят, че е неуместно да се нетират приходни и разходни позиции и че разделянето на дарението от разходите улеснява сравнението с други разходи, които не са повлияни от него. За втория метод се твърди, че би могло разходите да не бъдат извършени от предприятието, ако безвъзмездните средства не са били на разположение и следователно представянето на разходите без компенсиране на безвъзмездните средства може да бъде подвеждащо.

▼B

31. И двата метода се считат за приемливи за представянето на безвъзмездни средства, свързани с приходи. Оповестяването на безвъзмездните средства може да е необходимо за правилното разбиране на финансовите отчети. Обикновено е уместно да бъде оповестен техният ефект върху всяка приходна или разходна позиция, за която се изисква да бъде оповестена отделно.

Възстановяване на безвъзмездни средства, предоставени от държавата

▼M8

32. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които подлежат на възстановяване, се отчитат счетоводно като промяна на счетоводна приблизителна оценка (вж. МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*). Възстановяването на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, свързани с приходи, следва да се прилага първо спрямо всички неамортизирани кредити за бъдещи периоди, признати по отношение на безвъзмездните средства. До степента, в която възстановяването надвишава всички такива кредити за бъдещи периоди или когато не съществува кредит за бъдещи периоди, възстановяването се признава незабавно в печалбата или загубата. Възстановяването на безвъзмездни средства, свързани с активи, се признава чрез увеличаване на балансовата стойност на актива или намаляване на салдото на прихода за бъдещи периоди с дължимата за погасяване сума. Кумулативната допълнителна амортизация, която би трябвало да е призната в печалбата или загубата до днешна дата при отсъствие на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, се признава незабавно в печалбата или загубата.

▼B

33. Обстоятелствата, пораждащи възстановяване на безвъзмездни средства, свързани с активи, може да изискват обмисляне на възможността за обезценка на новата балансова стойност на актива.

ДЪРЖАВНА ПОМОЩ

34. Определени форми на държавна помощ, които не могат да бъдат остойностени приемливо, и сделки с правителството, които не могат да бъдат разграничени от нормалните търговски сделки на предприятието, са изключени от определението за безвъзмездни средства, предоставени от държавата, в параграф 3.

35. Примери за помощ, която не може да бъде остойностена приемливо, са безплатна техническа или маркетингова консултация и предоставяне на гаранции. Пример за помощ, която не може да бъде разграничена от нормалните търговски сделки на предприятието, е правителствена политика за възлагане на поръчки, които представляват част от продажбите на предприятието. Съществуването на ползата може да не бъде поставяно под въпрос, но всеки опит да се разграничи търговската дейност от държавната помощ би могъл да е доста произволен.

36. Значимостта на ползата в горните примери може да бъде такава, че за да не са подвеждащи финансовите отчети, да е необходимо оповестяване на естеството, степента и продължителността на помощта.

▼M8

_____

▼B

38. В настоящия стандарт държавната помощ не включва осигуряване на инфраструктура чрез подобряване на общата транспортна и комуникационна мрежа и доставката на усъвършенствани съоръжения, като напояване или водоснабдителна мрежа, които са постоянно на разположение за неопределен период в полза на цялата местна общност.

▼B

ОПОВЕСТЯВАНЕ

39. Следните въпроси следва да се оповестят:

а) счетоводната политика, възприета за безвъзмездните средства, предоставени от държавата, включително методите на представяне, прилагани във финансовите отчети;

б) естеството и степента на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, признати във финансовите отчети, и посочване на други форми на държавна помощ, от които предприятието директно се е ползвало; и

в) неизпълнени условия и други условности, свързани с държавна помощ, която е била призната.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

40. Предприятие, което прилага стандарта за първи път:

а) спазва изискванията за оповестяване, където е уместно; и

б) или:

i) коригира своите финансови отчети за промяната на счетоводната политика в съответствие с МСС 8; или

ii) прилага счетоводните изисквания на стандарта само към безвъзмездни средства или части от безвъзмездни средства, които подлежат на получаване или възстановяване след датата на влизане в сила на стандарта.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

41. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 1984 г.

▼M5

42. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се добавя параграф 29А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M8

43. Параграф 37 е заличен и параграф 10А е добавен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за държавни заеми, получени през годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 21

Ефекти от промените в обменните курсове

ЦЕЛ

1. Едно предприятие може да осъществява дейности в чуждестранна валута по два начина. То може да има сделки в чуждестранна валута или да развива чуждестранна дейност. В допълнение едно предприятие може да представя финансовите си отчети в чуждестранна валута. Целта на настоящия стандарт е да се определи как сделките с чуждестранна валута и чуждестранната дейност да бъдат включени във финансовите отчети на предприятието и как финансовите отчети на предприятието да се преизчисляват във валутата на представяне.

2. Основните въпроси са кой обменен курс да се използва и как да се представя във финансовите отчети влиянието на промените в обменните курсове.

ОБХВАТ

3. Настоящият стандарт се прилага ([1]):

   а) при отчитане на сделки и салда в чуждестранна валута, с изключение на тези сделки с деривативи, които се разглеждат в МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*;

   б) при преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на чуждестранните дейности, които се включват във финансовите отчети на предприятието чрез консолидация, пропорционална консолидация или по метода на собствения капитал;

   в) при преизчисляване на резултатите на предприятието и неговото финансово състояние във валутата на представяне.

4. МСС 39 се прилага за редица деривативни инструменти в чуждестранна валута, които съответно са изключени от обхвата на настоящия стандарт. За редица деривативни инструменти, които обаче не попадат в обхвата на МСС 39 (например деривативни инструменти в чуждестранна валута, които са част от други договори) се прилага МСС 21. Настоящият стандарт се прилага и в случаите, когато едно предприятие превалутира суми, свързани с деривативни инструменти, от тяхната функционална валута във валутата на представяне.

5. Настоящият стандарт не се прилага при отчитане на хеджирането на позиции в чуждестранна валута, включително хеджирането на нетната инвестиция в чуждестранна дейност. За отчитане на хеджирането се прилага МСС 39.

6. Настоящият стандарт се прилага за представянето на финансовите отчети на едно предприятие в чуждестранна валута и излага изискванията за представянето на така изготвените финансови отчети в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане. При преизчисляване на финансова информация в чуждестранна валута, което не отговаря на тези изисквания, настоящият стандарт определя информацията, която трябва да се оповести.

7. Настоящият стандарт не се прилага при представянето на ►**M5** отчета за паричните потоци на паричните потоци ◄, възникнали в резултат на сделки в чуждестранна валута или за преизчисляване на паричен поток на чуждестранна дейност (вж. МСС 7 *Отчети за паричните потоци*).

([1]) Вж. също ПКР-7 *Въвеждане на еврото*.

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

8. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Заключителен курс — обменен спот курс към ►M5 края на отчетния период ◄.

Курсова разлика — разликата, възникнала в резултат от преизчисляването на даден брой единици от една валута в друга валута при различни обменни курсове.

Обменен курс — съотношението, в което се обменят две валути.

Справедлива стойност — сумата, срещу която един актив може да бъде разменен или даден пасив — уреден между информирани и желаещи страни в сделка при справедливи пазарни условия помежду им.

Чуждестранна валута — всяка валута, различна от функционалната валута на предприятието.

Чуждестранна дейност — предприятие, което е дъщерно, асоциирано, съвместно или клон на отчитащото се предприятие, чиито дейности са базирани или се ръководят в страна или валута, различни от тези на отчитащото се предприятие.

Функционална валута е валутата на основната икономическа среда, в която функционира едно предприятие.

Група — предприятие майка и всички негови дъщерни предприятия.

Парични позиции — парични наличности, както и активи и пасиви, които предстои да бъдат получени или заплатени в определен или определим брой валутни единици.

Нетна инвестиция в чуждестранна дейност — делът на отчитащото се предприятие в нетните активи на тази дейност.

Валута на представяне — валутата, използвана при представянето на финансовите отчети.

Спот курс — обменният курс при незабавна доставка.

Уточняване на определенията

Функционална валута

9. Основната икономическа среда, в която функционира едно предприятие, е тази среда, в която главно се генерират и изразходват паричните средства. Всяко предприятие трябва да вземе предвид следните фактори при определянето на функционалната си валута:

а) валутата:

i) която основно влияе върху продажните цените на стоките и услугите (това често е валутата, в която се определят и заплащат цените на неговите стоки и услуги); и

ii) на страната, чиито конкурентно въздействие и наредби са основно определящи за продажната цена на стоките и услугите;

б) валутата, която основно влияе върху разходите за труд, материали и другите разходи за предоставянето на стоки или услуги (това обикновено е валутата, в която се определят и заплащат тези разходи).

▼B

10. Доказателства при определяне на функционалната валута могат да бъдат и следните фактори:

а) валутата, в която се генерират средства от финансова дейност (например емитиране на дългови и капиталови инструменти);

б) валутата, в която се държат постъпленията от оперативна дейност.

11. Следните допълнителни фактори се вземат под внимание, когато се определя функционалната валута на чуждестранната дейност и дали нейната функционална валута съвпада с функционалната валута на отчитащата се стопанска единица (отчитащата се стопанска единица в този контекст е предприятие, което има чуждестранна дейност като дъщерно предприятие, клон, асоциирано предприятие или съвместно предприятие):

а) дали дейностите на чуждестранната единица се осъществяват като продължение на дейностите на отчитащата се стопанска единица, или по-скоро със значителна степен на автономност. Например при една такава чуждестранна дейност може само да се продават стоки, внесени от отчитащата се стопанска единица, и постъпленията да се превеждат обратно. За втория случай като пример може да се даде чуждестранна дейност, при която се натрупват парични средства и други парични позиции, правят се разходи, генерират се приходи и се урежда заемане на средства и всичко това предимно в местната за нея валута;

б) дали сделките с отчитащата се стопанска единица представляват голям или малък процент от дейността на чуждестранната дейност;

в) дали паричните потоци от работата на чуждестранната дейност влияят директно върху паричните потоци на отчитащата се стопанска единица и са на разположение за превеждане към нея веднага;

г) дали паричните потоци от работата на чуждестранната дейност са достатъчни, за да се обслужват съществуващите и нормално очакваните задължения по дълга, без да се налага осигуряване на финансиране от отчитащата се стопанска единица.

12. Когато гореизброените индикатори са смесени и функционалната валута не е очевидна, определянето ѝ се прави от ръководството, като трябва да се прецени коя валута най-достоверно представя икономическия ефект от основните сделки, събития и условия. Като част от този подход ръководството дава приоритет на основните индикатори в параграф 9, преди да вземе под внимание индикаторите в параграфи 10 и 11, които са изготвени с цел да се осигури допълнителна доказателствена подкрепа при определянето на функционалната валута на едно предприятие.

13. Функционалната валута на едно предприятие отразява основните сделки, събития и условия, значими за него. Съответно веднъж дефинирана, основната валута не се променя, освен в случай на промяна в тези основни сделки, събития и условия.

14. Ако функционалната валута е валута на свръхинфлационна икономика, финансовите отчети на предприятието се преизчисляват съобразно МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*. Дадено предприятие не може да избегне преизчисляването на финансовите отчети, например като приеме за своя функционална валута валута, различна от тази, определена съобразно настоящия стандарт (например валутата на предприятието майка).

▼B

Нетна инвестиция в чуждестранна дейност

15. Едно предприятие може да разполага с парични позиции, които са вземания или задължения към чуждестранна дейност. Позиция, чието уреждане не е планирано, нито ще настъпи в обозримо бъдеще, по същество е част от нетната инвестиция на предприятието в съответната чуждестранна дейност и се отчита в съответствие с параграфи 32 и 33. Такива парични позиции могат включват дългосрочните вземания или кредити. Те не включват търговски вземания или задължения.

15А. Предприятие, имащо парични позиции, които са вземания или задължения към чуждестранна дейност, описани в параграф 15, може да бъде всяко дъщерно предприятие от групата. Например дадено предприятие има две дъщерни предприятия — А и Б. Дъщерно предприятие Б е чуждестранна дейност. Дъщерно предприятие А отпуска заем на дъщерно предприятие Б. Вземането по заема на дъщерно предприятие А от дъщерно предприятие Б би било част от нетната инвестиция на предприятието в дъщерно предприятие Б, ако уреждането на заема не е нито планирано, нито се очаква да настъпи в обозримо бъдеще. Това би било вярно и ако самото дъщерно предприятие А е чуждестранна дейност.

Парични позиции

16. Основният признак на паричните позиции е правото да се получи или задължението да се достави фиксиран или определим брой валутни единици. Примери за това са: пенсии и други доходи на наети лица, които се изплащат с парични средства; провизии, които се уреждат с парични средства; и парични дивиденти, които са признати за пасиви. Подобно на това договорите за получаване (или доставка) на променлив брой капиталови инструменти на предприятието или променливо количество активи, чиято справедлива цена за получаване (или доставка) се равнява на фиксиран или определим брой валутни единици, са парични позиции. Обратно, основният признак на непаричните позиции е липсата на право да се получи или задължение да се достави фиксиран или определим брой валутни единици. Примери за това са: авансово платени суми за стоки и услуги (например авансово платен наем); репутация; нематериални активи; запаси; имоти, машини и съоръжения; и провизии, които се уреждат с доставката на непарични позиции.

ОБОБЩЕНИЕ НА ПОДХОДА, КОЙТО СЕ ИЗИСКВА СЪГЛАСНО НАСТОЯЩИЯ СТАНДАРТ

17. При изготвяне на финансовите отчети всяко предприятие, независимо дали е самостоятелно, предприятие майка с чуждестранна дейност или чуждестранна дейност (като дъщерно предприятие или клон), определя своята функционална валута в съответствие с параграфи 9—14. Предприятието преизчислява позициите си в чуждестранна валута във функционалната си валута и отчита ефекта от такова преизчисляване в съответствие с параграфи 20—37 и 50.

▼B

18. Много от отчитащите се стопански единици се състоят от определен брой самостоятелни предприятия (например група, съставена от предприятие майка и едно или повече дъщерни предприятия). Различни видове предприятия, независимо дали са част от група или по друг начин, може да имат инвестиции в асоциирани предприятия или съвместни предприятия, които също може да имат клонове. Необходимо е резултатите и финансовото състояние на всяко отделно предприятие, включено в отчитащата се стопанска единица, да бъдат преизчислени във валутата, в която отчитащата се стопанска единица представя своите финансови отчети. Настоящият стандарт разрешава валутата на представяне на отчитащата се стопанска единица да бъде всяка валута (или валути). Ако самостоятелно предприятие, което е част от отчитащата се стопанска единица, има функционална валута, различна от валутата на представяне, то преизчислява резултатите и финансовото си състояние в съответствие с параграфи 38—50.

19. Настоящият стандарт разрешава и самостоятелно предприятие или предприятие, изготвящо отделни финансови отчети в съответствие с МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*, да представя своите финансови отчети във всяка валута (или валути). Ако валутата на представяне на едно предприятие е различна от неговата функционална валута, неговите резултати и финансово състояние също се преизчисляват във валутата на представяне в съответствие с параграфи 38—50.

ОТЧИТАНЕ НА СДЕЛКИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА ВЪВ ФУНКЦИОНАЛНАТА ВАЛУТА

Първоначално признаване

20. Сделка в чуждестранна валута е всяка сделка, която е деноминирана или изисква разплащане в чуждестранна валута, включително сделки, възникващи когато предприятието:

а) купува или продава стоки или услуги, чиято цена е деноминирана в чуждестранна валута;

б) взема или дава в заем средства, при което платимите или дължими суми са деноминирани в чуждестранна валута; или

в) по друг начин придобива или се освобождава от активи, или поема или урежда пасиви, деноминирани в чуждестранна валута.

21. Сделка в чуждестранна валута се отчита при първоначално признаване във функционалната валута, като към сумата в чуждестранна валута се прилага спот курсът между функционалната и чуждестранната валута към датата на сделката.

22. Датата на сделката е тази дата, на която сделката добива право да бъде призната в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане. По практически причини най-често се използва курс, близък до този на датата на сделката. Например осредненият курс за седмицата или месеца може да се използва при всички сделки в съответната чуждестранна валута, възникнали през този период. Обаче ако валутният курс има значителни колебания, използването на осреднен курс е неподходящо.

▼M5

Отчитане към края на последващи отчетни периоди

▼B

23. Към ►M5 края на всеки отчетен период ◄:

а) паричните позиции в чуждестранна валута следва да се преизчисляват, използвайки заключителния курс;

б) непаричните позиции, които се водят по историческа цена в чуждестранна валута, следва да се преизчисляват, използвайки обменния курс към датата на сделката; и

в) непаричните позиции, които се водят по справедлива стойност в чуждестранна валута, следва да се преизчисляват, като се използват обменните курсове от датата, когато е била определена справедливата стойност.

24. Балансовата стойност на дадена позиция се определя съгласно други приложими стандарти. Например имотите, машините и съоръженията могат да бъдат оценявани по справедлива стойност или по историческа цена в съответствие с МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*. Независимо дали балансовата стойност е определена на базата на историческата цена или по справедлива стойност, ако сумите на позициите са определени в чуждестранна валута, те се преизчисляват във функционалната валута в съответствие с настоящия стандарт.

25. Балансовата стойност на някои позиции се определя чрез съпоставяне на две или повече суми. Например балансовата стойност на материалните запаси е по-ниската от себестойността и нетната реализируема стойност в съответствие с МСС 2 *Материални запаси*. По подобен начин в съответствие с МСС *36 Обезценка на активи* балансовата стойност на актив, при който има индикация за обезценяване, се определя като по-ниската от балансовата му стойност, преди да се вземат под внимание възможните загуби от обезценка на актива, и неговата възстановима стойност. Когато такъв актив е непаричен и се оценява в чуждестранна валута, балансовата стойност се определя, като се съпоставят:

а) себестойността или балансовата стойност, както е подходящо, преизчислена по обменния курс към датата на определяне на стойността (т.е. датата на сделката за позиция, оценявана по историческа цена); и

б) нетната реализируема стойност или възстановимата стойност, преизчислена по обменния курс към датата, когато стойността е била определена (например заключителния курс към ►M5 края на отчетния период ◄);

Като ефект от това съпоставяне загубата от обезценка може да бъде призната във функционалната валута, но да не бъде призната в чуждестранната валута или обратно.

26. Когато има няколко обменни курса, курсът, който се използва, е този, по който бъдещите парични потоци, представени от сделката, или остатъкът биха били уредени, ако те са възникнали на датата на оценката. Ако размяната между две валути временно не е възможна, се използва първият обменен курс, по който обмяната може да бъде направена.

Признаване на курсови разлики

27. Както е отбелязано в параграф 3, МСС 39 се прилага при отчитане на хеджиране на позиции в чуждестранна валута. Отчитането на хеджирането изисква едно предприятие да отчита някои курсови разлики различно от начина, посочен в настоящия стандарт. Например МСС 39 изисква курсовите разлики, свързани с парични позиции, които се определят като хеджиращи инструменти при хеджиране на паричен поток, ►M5 признати първоначално в друг всеобхватен доход ◄, докато хеджирането е в сила.

▼B

28. Курсовите разлики, възникващи при уреждане на парични позиции или при преизчисляване на паричните позиции на предприятие по курсове, различни от тези, при които са били преизчислени при първоначалното признаване през периода или в предходни финансови отчети, следва да бъдат признати като печалба или загуба за периода, в който са възникнали, с изключение на така описаните в параграф 32.

29. Когато парична позиция възниква в резултат на сделка с чуждестранна валута и има промяна в обменния курс между датата на сделката и датата на уреждането, се появява курсова разлика. Когато сделката бъде уредена в рамките на същия отчетен период, през който е възникнала, цялата курсова разлика се признава през дадения период. Но когато сделката бъде уредена през следващ отчетен период, курсовата разлика, призната през всеки от междинните периоди до датата на уреждането, се определя от промяната на обменните курсове през всеки период.

30. Когато печалба или загуба от непарична позиция е отразена директно в собствения капитал, всеки обменен компонент от тази печалба или загуба трябва да бъде ►M5 признат в друг всеобхватен доход ◄. Обратно, когато печалба или загуба от непарична позиция е отразена в печалбата или загубата, всеки обменен компонент от тази печалба или загуба трябва да бъде признат като печалба или загуба.

31. Други стандарти изискват някои печалби или загуби да се отразяват директно в собствения капитал. Например МСС 16 изисква някои печалби или загуби, възникнали от преоценка на имоти, машини и съоръжения, да бъдат ►M5 признати в друг всеобхватен доход ◄. Когато такъв актив се оценява в чуждестранна валута, параграф 23, буква в) от настоящия стандарт изисква преоценената стойност да бъде преизчислена, използвайки курса към датата на определяне на стойността, в резултат на което се получава курсова разлика, която също се признава в капитала.

32. Курсовите разлики, възникващи по дадена парична позиция, която по същността си представлява част от нетна инвестиция на отчитаща се стопанска единица в чуждестранна дейност (вж. параграф 15), следва да се признаят като печалба или загуба в отделните финансови отчети на отчитащата се стопанска единица или в самостоятелните отчети на чуждестранната дейност. Във финансовите отчети, които са общи за чуждестранната дейност и отчитаща се стопанска единица (например консолидирани финансови отчети, когато чуждестранната дейност е дъщерно предприятие), такива курсови разлики следва да бъдат ►M5 признати първоначално в друг всеобхватен доход и прекласифицирани от собствен капитал към печалбата или загубата ◄ след освобождаване от нетната инвестиция в съответствие с параграф 48.

33. Когато парична позиция е част от нетната инвестиция на отчитаща се стопанска единица в чуждестранна дейност и е деноминирана във функционалната валута на отчитаща се стопанска единица, възниква курсовата разлика в индивидуалните финансови отчети на чуждестранната дейност в съответствие с параграф 28. Ако такава позиция е деноминирана във функционалната валута на чуждестранната дейност, възниква курсова разлика в отделните финансови отчети на отчитаща се стопанска единица в съответствие с параграф 28. Ако такава позиция е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на отчитащата се стопанска единица или на чуждестранната дейност, възниква курсовата разлика в отделните финансови отчети на отчитаща се стопанска единица в съответствие с параграф 28. Такава курсова разлика се ►M5 признава в друг всеобхватен доход ◄ във финансовите отчети, включващи отчитаща се стопанска единица и чуждестранната дейност (т.е финансовите отчети, в които чуждестранната дейност е консолидирана, пропорционално консолидирана или отчетена по метода на собствения капитал).

▼B

34. Когато едно предприятие води счетоводните си книги и записвания във валута, различна от неговата функционална валута, при изготвянето на финансовите отчети всички суми се преизчисляват във функционалната валута в съответствие с параграфи 20—26. Това дава същите стойности във функционална валута, които биха възникнали ако позициите са били отразени първоначално във функционалната валута на предприятието. Например паричните позиции се преизчисляват във функционална валута, използвайки заключителен курс, докато непаричните позиции, които се оценяват на база на историческата им цена, се преизчисляват по курс към датата на сделката, довела до тяхното признаване.

Промяна на функционалната валута

35. Когато има промяна на функционалната валута на предприятието, то трябва да направи преизчисляване в новата функционална валута от датата на промяната за бъдещи периоди.

36. Както е отбелязано в параграф 13, функционалната валута на едно предприятие се отразява върху основните сделки, събития и условия, значими за предприятието. Съответно, един път дефинирана, основната валута не се променя, освен в случай на промяна в тези основни сделки, събития и условия. Например промяна във валута, която основно влияе на продажните цени на стоките и услугите, може да доведе до промяна на функционалната валута на предприятието.

37. Ефектът от промяната се отразява за бъдещи периоди. С други думи едно предприятие преизчислява всички позиции в новата функционална валута, използвайки валутния курс към датата на промяната. Получените преизчислени стойности на непаричните позиции се разглеждат по тяхната историческа цена. ►**M5** Курсови разлики, възникващи от преизчисление на чуждестранна дейност, признати преди в друг всеобхватен доход съгласно параграфи 32 и 39в) не се прекласифицират от собствен капитал към печалбата или загубата до освобождаване от дейността. ◄

ИЗПОЛЗВАНЕ НА ВАЛУТА НА ПРЕДСТАВЯНЕ, РАЗЛИЧНА ОТ ФУНКЦИОНАЛНАТА ВАЛУТА

Преизчисляване във валута на представяне

38. Едно предприятие може да представя своите финансови отчети във всяка валута. Ако валутата на представяне е различна от функционалната валута на предприятието, то преизчислява резултата и финансовото си състояние във валутата на представяне. Например ако едно предприятие обхваща отделни предприятия с различна функционална валута, техните резултати и финансово състояние се изразяват в една обща валута, за да могат да бъдат изготвени консолидирани финансови отчети.

39. Финансовите резултати и състояние на едно предприятие, чиято функционална валута не е валута на свръхинфлационна икономика, следва да бъдат преизчислени в различна валута на представяне, спазвайки следната процедура:

а) активите и пасивите от всеки представен ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄ (вкл. сравнителната информация) се преизчисляват ►**M5** по заключителен курс към датата на отчета за финансовото състояние ◄;

б) приходите и разходите от ►**M5** всеки отчет за всеобхватния доход или отделен отчет за доходите ◄ (вкл. сравнителна информация) се преизчисляват по курса към датата на сделката; и

▼B

в) всички курсови разлики, възникнали в резултат на преизчисляването, се признават ►M5 в друг всеобхватен доход ◄.

40. От гледна точка на практичност за преизчисляването на позициите от приходите и разходите често се използва курс, приблизително равен на фактическите обменни курсове на датите на сделките, например среден курс за периода. Обаче ако валутният курс варира значително, използването на среден курс е неподходящо.

41. Курсовите разлики, посочени в параграф 39, буква в), са резултат от:

▼M5

а) преизчисляване на приходите и разходите по валутните курсове към датите на операциите и на активите и пасивите по заключителния курс;

▼B

б) преизчисляването на началните нетни активи по заключителен курс, различен от предишния заключителен курс.

►M5 Тези курсови разлики не се признават в печалбата или загубата, тъй като промените във валутните курсове имат малък или нулев пряк ефект върху настоящите и бъдещите парични потоци от дейността. Кумулативната сума на курсовите разлики се представя в отделен компонент на собствения капитал до освобождаването от чуждестранната дейност. Когато курсовите разлики се отнасят до чуждестранна дейност, която е консолидирана, но не изцяло притежавана ◄, акумулираните курсови разлики, появили се при преизчисляването и които съответстват на ►M11 неконтролиращо участие ◄, се разпределят и признават като част от ►M11 неконтролиращо участие ◄ в консолидирания ►M5 отчет за финансовото състояние ◄.

42. Резултатите и финансовото състояние на предприятие, чиято функционална валута е на свръхинфлационна икономика, трябва да бъдат преизчислени в различна валута на представяне по следната процедура:

а) всички суми (активи, пасиви, капиталови позиции, приходи и разходи, вкл. сравнителна информация), трябва да бъдат преизчислени по заключителния курс към датата на най-скорошния ►M5 отчет за финансовото състояние ◄, освен когато:

б) сумите са преизчислени във валута на несвръхинфлационна икономика, сравнителната информация е тази, представена като суми за текущата година в съответните финансови отчети от предходна година. (т.е. които не са коригирани за последващите промени в ценовите равнища или за последващите промени на обменния курс).

43. Когато функционалната валута е валута на свръхинфлационна икономика, предприятието следва да преизчисли своите финансови отчети в съответствие с МСС 29, преди да бъде приложен методът за преизчисляване от параграф 42, с изключение на сравнителната информация, която е преизчислена във валута на несвръхинфлационна икономика (вж. параграф 42, буква б). Когато икономиката излезе от състоянието на свръхинфлация и предприятието преустанови преизчисляването на финансовите отчети съгласно МСС 29, за превръщане във валутата на представяне на сумите, преизчислени спрямо ценовото равнище към датата на прекратяване на преизчисляването на финансовите отчети, следва да се използва историческата цена.

▼B

Превалутиране на чуждестранна дейност

44. Параграфи 45—47, в допълнение към параграфи 38—43, се прилагат, когато резултатите и финансовото състояние на чуждестранната дейност се преизчисляват във валутата на представяне, за да може тя да бъде включена във финансовите отчети на отчитащата се стопанска единица чрез консолидиране, пропорционално консолидиране или по метода на собствения капитал.

45. Обединяването на резултатите и финансовото състояние на чуждестранна дейност с тези на отчитащата се стопанска единица следват нормалните консолидационни процедури като елиминиране на вътрешногруповите разчети и вътрешногрупови сделки на дъщерното предприятие. (вж. МСС 27 и МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*). Обаче вътрешногрупов паричен актив (или пасив), независимо дали е краткосрочен или дългосрочен, не може да бъде елиминиран срещу съответстващ вътрешногрупов пасив (или актив), без да бъдат показани резултатите от валутните колебания в консолидираните финансови отчети. Това е така, тъй като паричните позиции предполагат обмяна от една валута в друга, което може да донесе на отчитащата се стопанска единица печалба или загуба от валутните колебания. ►M5 Съответно, в консолидираните финансови отчети на отчетния обект, такава курсова разлика се признава в печалбата или загубата, или, ако възниква от обстоятелствата, описани в параграф 32, тя се признава в друг всеобхватен доход и се натрупва в отделен компонент на собствения капитал до освобождаване от чуждестранната дейност. ◄

46. Когато финансовите отчети на чуждестранната дейност са от дата, различна от тази на отчетите на отчитащата се стопанска единица, във връзка с чуждестранната дейност често се изготвят допълнителни финансови отчети към датата на отчетите на отчитащата се стопанска единица. Когато това не е направено, ►M5 МСС 27 разрешава ползването на различна дата, при условие че разликата не е по-голяма от три месеца и са направени корекции за ефектите от всякакви значителни операции или други събития, които настъпват между различните дати. ◄ В такива случаи активите и пасивите на чуждестранната дейност се превалутират по курса към ►M5 края на отчетния период ◄ на чуждестранната дейност. При големи промени в обменните курсове до ►M5 края на отчетния период ◄ на отчитащата се стопанска единица се правят корекции в съответствие с МСС 27. Същият подход се използва при прилагане на метода на собствения капитал по отношение на асоциирани и съвместни предприятия, както и при прилагане на пропорционално консолидиране по отношение на съвместни предприятия, в съответствие с МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* и МСС 31.

47. Всяка репутация, възникнала вследствие на придобиване на чуждестранна дейност, и всяко коригиране на справедливата цена на балансовите стойности на активи и пасиви, възникнало в резултат на придобиването на тази чуждестранна дейност, следва да бъдат третирани като активи и пасиви на чуждестранната дейност. Следователно те се изразяват във функционалната валута на чуждестранната дейност и се превалутират по заключителен курс, в съответствие с параграфи 39 и 42.

▼M11

Освобождаване или частично освобождаване от чуждестранна дейност

▼M5

48. При освобождаване от чуждестранна дейност кумулативната сума от курсовите разлики, отнасящи се до тази чуждестранна дейност, призната в друг всеобхватен доход и натрупана в отделен компонент на собствения капитал, се прекласифицира от собствен капитал в печалбата или загубата (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)).

▼M11

48А. В допълнение към освобождаването от цялостното участие на дадено предприятие в чуждестранно предприятие, като освобождаване се отчитат и следните случаи, дори ако предприятието задържи участие в бившето дъщерно, асоциирано или съвместно контролирано предприятие:

а) загубата на контрол над дъщерно предприятие, което включва чуждестранно предприятие;

б) загубата на значително влияние над асоциирано предприятие, което включва чуждестранно предприятие; и

в) загубата на съвместно контрол над съвместно контролирано предприятие, което включва чуждестранно предприятие.

48Б. При освобождаване от дъщерно предприятие, което включва чуждестранна дейност, кумулативната сума на курсовите разлики, свързани с тази чуждестранна дейност, които са отнесени към неконтролиращите участия, се отписва, а не се прекласифицира към печалбата или загубата.

48В. При частично освобождаване от дъщерно предприятие, което включва чуждестранно предприятие, предприятието преразпределя пропорционален дял от съвкупната сума на обменните разлики, признати в друг всеобхватен доход, към неконтролиращите участия в това чуждестранно предприятие. При всяко друго частично освобождаване от чуждестранно предприятие, предприятието прекласифицира към печалбата или загубата само пропорционалния дял на кумулативната сума на обменните разлики, признати в друг всеобхватен доход.

48Г. Частично освобождаване от участието на предприятие в чуждестранно предприятие е всяко намаление на притежаваното участие на предприятието в чуждестранното предприятие, освен намаленията в параграф 48А, които се отчитат като освобождаване.

▼M7

49. Предприятие може да се освободи или частично да се освободи от своето участие в чуждестранно предприятие чрез продажба, ликвидация, обратно изкупуване на дялов капитал или изоставяне изцяло или частично на това предприятие. Намаляването на балансовата сума на чуждестранно предприятие поради собствените му загуби или поради обезценка, призната от инвеститора, не съставлява частично освобождаване. Съответно никаква част от положителната или отрицателна разлика от обменни курсове, призната в друг всеобхватен доход, не се прекласифицира към печалбата или загубата към момента на намаляване на стойността.

▼B

ДАНЪЧНИ ЕФЕКТИ ОТ ВАЛУТНО КУРСОВИ РАЗЛИКИ

50. Печалбите и загубите от сделки в чуждестранна валута и курсови разлики, възникващи при преизчисляването на резултатите и финансовото състояние на едно предприятие (включително чуждестранна дейност) в различна валута, може да имат данъчни ефекти. МСС 12 *Данъци върху дохода* се прилага по отношение на тези данъчни ефекти.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

51. В параграфи 53 и 55—57 споменаването на „функционална валута“ се прилага при група към функционалната валута на предприятието майка.

▼B

52. Предприятието следва да оповестява:

а) сумата на курсовите разлики, призната в печалбата или загубата, с изключение на тези, възникнали при финансови инструменти, оценявани по справедлива стойност, чрез печалба или загуба в съответствие с МСС 39; и

▼M5

б) нетните курсови разлики, признати в друг всеобхватен доход и натрупани в отделен компонент на собствения капитал и равняването на сумата на тези курсови разлики в началото и края на периода.

▼B

53. Когато валутата на представяне е различна от функционалната валута, този факт следва да бъде обявен заедно с оповестяването на функционалната валута и причината за използването на различна валута на представяне.

54. Когато е налице промяна във функционалната валута на отчитащата се стопанска единица или на значителна чуждестранна дейност, този факт и причината за промяната трябва да бъдат оповестени.

55. Когато едно предприятие представя финансовите си отчети във валута, различна от неговата функционална валута, то посочва, че финансовите отчети са в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, само ако те са в съответствие с изискванията на всички приложими стандарти и всички приложими разяснения на тези стандарти, включително методът на преизчисляване, изложен в параграфи 39 и 42.

56. Едно предприятие понякога представя своите финансови отчети или друга финансова информация във валута, която не е неговата функционална валута, без да е в съответствие с изискванията на параграф 55. Например едно предприятие може да превърне в друга валута само избрани позиции от своите финансови отчети. Или едно предприятие, чиято функционална валута не е валута на свръхинфлационна икономика, може да превърне своите финансови отчети в друга валута, преизчислявайки всички позиции по най-скорошния заключителен курс. Такива превалутирания не са в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и се изискват оповестяванията, изложени в параграф 57.

57. Когато едно предприятие представя своите финансови отчети или друга финансова информация във валута, различна от неговата функционална валута, или валута на представяне и изискванията на параграф 55 не са спазени, то следва:

а) ясно да определи информацията, като допълнителна информация, за да я разграничи от информацията, която е в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане;

б) да оповести валутата, в която е представена допълнителната информация;

в) да оповести функционалната валута на предприятието и използваните методите на превалутиране при определяне на допълнителната информация.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

58. Едно предприятие следва да прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.

▼B

58А. *Нетна инвестиция в чуждестранна дейност (изменение в МСС 21*), издадено през декември 2005 г., добави параграф 15А и измени параграф 33. Предприятията следва да прилагат тези изменения за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното им прилагане се насърчава.

59. Предприятията следва да прилагат параграф 47 за бъдещи периоди за всички придобивания, възникнали след началото на финансовоотчетния период, през който настоящият стандарт е приложен за първи път. Прилагането с обратна сила на параграф 47 за по-ранни придобивания е позволено. За придобиване на чуждестранна дейност, което ще се третира в бъдеще, но е възникнало преди датата, на която настоящият стандарт е бил приложен за първи път, предприятието следва да не превалутира за предходните години и съответно може, когато е подходящо, да третира репутацията и корекцията на справедливата стойност, възникнали при това придобиване, като активи и пасиви на предприятието, а не като активи и пасиви на чуждестранната дейност. Следователно тази репутация и корекция на справедливата стойност или вече са изразени във функционалната валута на предприятието, или са непарични позиции в чуждестранна валута, които се отчитат по валутния курс от датата на придобиването.

60. Всички други промени, възникнали от прилагането на настоящия стандарт, следва да бъдат отчетени в съответствие с изискванията на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

▼M5

60А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се изменят параграфи 27, 30—33, 37, 39, 41, 45, 48 и 52. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M11

60Б. МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) добавя параграфи 48А—48Г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼B

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

61. Настоящият стандарт заменя МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* (преработен през 1993 г.)

62. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:

а) ПКР-11 *Обмяна на чуждестранна валута — капитализация на загубите в резултат на голяма девалвация на валутата*;

б) ПКР-19 *Отчетна валута — оценка и представяне на финансовите отчети съгласно МСС 21 и МСС 29*; и

в) ПКР-30 *Отчетна валута — преизчисляване от валута на оценка, във валута на представяне*.

▼M1

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 23

Разходи по заеми

ОСНОВЕН ПРИНЦИП

1 Разходите по заеми, които могат пряко да се отнесат към придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив, се капитализират като част от стойността на този актив. Другите разходи по заеми се признават като разход.

ОБХВАТ

2 Предприятието следва да прилага настоящия стандарт при счетоводното отчитане на разходите по заеми.

3 Настоящият стандарт не се занимава с действителната или намерена стойност на собствения капитал, включително привилегирования капитал, който не се класифицира като пасив.

4 От предприятието не се изисква да прилага стандарта към разходите по заеми, които се отнасят директно към придобиването, строителството или производството на:

(а) отговарящ на условията актив, оценен по справедлива стойност, например биологичен актив; или

(б) материални запаси, които се изработват или произвеждат по друг начин серийно в големи количества при повтарящата се база.

ДЕФИНИЦИИ

5 В този стандарт се използват следните термини, имащи посочените значения:

Разходите по заеми представляват лихви и други разходи, които дадено предприятие понася във връзка със заемането на средства.

Отговарящ на условията актив е актив, който по необходимост изисква значителен период от време за подготовка за неговата предвиждана употреба или продажба.

▼M8

6 Разходите по заеми могат да включват:

а) Разходите за лихви, изчислени по метода на ефективния лихвен процент, както е описан в МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване;*

б) [заличен]

в) [заличен]

г) финансови разходи по отношение на финансов лизинг, признат в съответствие с МСС 17 *Лизинг*; и

д) курсови разлики, произтичащи от валутни заеми, в степента, в която се разглеждат като корекция на разходите за лихви.

▼M1

7 В зависимост от обстоятелствата, всеки от изброените по-долу активи може да представлява отговарящ на условията актив:

(а) материални запаси;

(б) производствени съоръжения;

▼M1

(в) съоръжения за производство на енергия;

(г) нематериални активи;

(д) инвестиционни имоти.

Финансовите активи и материалните запаси, които се изработват или произвеждат по друг начин в кратки срокове, не представляват отговарящи на условията активи. Активи, които са готови за предвижданата употреба или за продажба, когато са придобити, не представляват отговарящи на условията активи.

ПРИЗНАВАНЕ

8 Предприятието следва да капитализира разходите по заеми, които могат пряко да се отнесат към придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив като част от стойността на този актив. Предприятието следва да признава другите разходи по заеми като разход в периода, в който те са извършени.

9 Разходите по заеми, които могат пряко да се отнесат към придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив, се капитализират като част от стойността на този актив. Такива разходи по заеми се капитализират като част от стойността на актива, когато съществува вероятност, че те ще доведат до бъдещи икономически ползи за предприятието и когато разходите могат да бъдат надеждно оценени. Когато предприятието прилага МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*, то признава като разход частта от разходите по заеми, които компенсират инфлацията през същия период в съответствие с параграф 21 от този стандарт.

Разходи по заеми, които са допустими за капитализиране

10 Разходите по заеми, които могат да бъдат пряко отнесени към придобиването, строителството или производството на даден отговарящ на условията актив, са онези разходи по заеми, които биха били избегнати, ако разходът по отговарящия на условията актив не е бил извършен. Когато дадено предприятие заема средства конкретно с цел придобиване на определен отговарящ на условията актив, разходите по заеми, които пряко се отнасят за този отговарящ на условията актив, могат лесно да се установят.

11 Може да е трудно да се установи пряка връзка между конкретно определени заеми и един отговарящ на условията актив и да се определят заемите, които иначе биха могли да бъдат избегнати. Такава трудност е налице например, когато финансовата дейност на едно предприятие се координира централно. Трудности възникват също, когато една група използва редица дългови инструменти за заемане на средства при различни лихвени проценти и отдава тези средства при различни условия на други предприятия в групата. Други усложнения възникват при използването на заеми, изразени или обвързани с чуждестранни валути, когато групата работи в икономики с висока инфлация, и от колебания на валутните курсове. В резултат на това е трудно да се определи сумата на разходите по заеми, които пряко могат да се отнесат към придобиването на един отговарящ на условията актив, и е необходимо да се приложи преценка.

12 В степента, в която едно предприятие заема средства специално с цел придобиване на един отговарящ на условията актив, размерът на разходите по заеми, които са допустими за капитализиране по този актив, се определя, като от действителните разходи, извършени по тези заеми през периода, се извади всякакъв инвестиционен доход от временното инвестиране на тези заеми.

▼M1

13 Финансовите договорености за един отговарящ на условията актив могат да имат като резултат предприятие, получаващо заемни средства и поемащо свързани с тези средства разходи по заеми, преди част от средствата или всички средства да бъдат изразходени по отговарящия на условията актив. В такива условия средствата често временно се инвестират до тяхното изразходване по отговарящия на условията актив. При определяне размера на разходите по заеми, които са допустими за капитализиране през един период, от извършените разходи по заемите се изважда всеки инвестиционен доход, получен от такива средства.

14 В степента, в която едно предприятие заема средства като цяло и ги използва с цел придобиване на един отговарящ на условията актив, размерът на разходите за заеми, които са допустими за капитализиране, се определя от предприятието чрез прилагане на процент на капитализация към разходите по този актив. Процентът на капитализация е средно претеглената величина на разходите по заеми, отнесени към заемите на предприятието, които са непогасени през периода, като се изключат заемите, извършени специално с цел придобиване на един отговарящ на условията актив. Размерът на разходите по заеми, които едно предприятие капитализира през един период, не трябва да превишава размера на разходите по заеми, извършени през този период.

15 В някои случаи, когато се изчислява средно претеглената величина на разходите по заеми, е подходящо да се включат всички заеми на предприятието-майка и неговите дъщерни предприятия; в други случаи е подходящо всяко дъщерно предприятие да използва средно претеглена величина на разходите по заеми, приложими към неговите собствени заеми.

Превишение на балансовата сума на отговарящия на условията актив над възстановимата стойност

16 Когато балансовата сума или очакваната окончателна стойност на отговарящия на условията актив превишава неговата възстановима стойност или нетна реализируема стойност, балансовата сума се отписва частично или изцяло в съответствие с изискванията на други стандарти. В някои случаи частично или изцяло отписаната сума се възстановява впоследствие обратно в съответствие с тези други стандарти.

Начало на капитализацията

17 Предприятието следва да започне капитализация на разходите по заеми като част от стойността на отговарящия на условията актив на началната дата на капитализация. Началната дата на капитализацията е датата, на която предприятието за първи път удовлетвори следните условия:

(а) извърши разходите за актива;

(б) извърши разходите по заемите; както и

(в) предприеме дейности, необходими за подготвяне на актива за предвижданата му употреба или продажба.

▼M1

18 Разходите по един отговарящ на условията актив включват само тези разходи, които са довели до плащания на парични средства, прехвърляния на други активи или поемане на лихвени задължения. Разходите се намаляват с всякакви получени частични плащания или получени дарения във връзка с актива (вж. МСС 20 *Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ*). Средната отчетна стойност на актива през един период, включително капитализираните преди това разходи по заеми, обикновено е разумната приблизителна сума на разходите, към които е приложен процентът на капитализация през този период.

19 Дейностите, които са необходими за подготвянето на актива за неговата предвиждана употреба или продажба, включват нещо повече от физическото изграждане на актива. Те включват техническата и административната работа преди започване на физическото строителство, като например дейностите, свързани с получаване на разрешения преди започване на физическото изграждане. Такива дейности обаче не включват притежаването на актив, когато не се извършва никакво производство или подобрение, променящо състоянието на актива. Например разходите по заеми, извършени докато земята е в процес на подобрение, се капитализират през периода, през който са извършени дейности, свързани с подобрението. Разходите по заеми, които обаче са извършени, докато придобитата за строителни цели земя се притежава без никаква свързана с това дейност за подобрение, не могат да бъдат капитализирани.

Временно преустановяване на капитализацията

20 Предприятието следва да преустанови капитализирането на разходите по заеми за дълги периоди, през които е прекъснато активното подобрение на отговарящ на условията актив.

21 Разходите по заеми могат да се извършват през един дълъг период, през който са прекъснати дейностите, необходими за подготвяне на един актив за неговата предвиждана употреба или продажба. Такива разходи са разходи за притежаване на частично завършени активи и не могат да се капитализират. Предприятието обаче обикновено не преустановява капитализацията на разходите по заеми през период, когато се извършва значителна техническа и административна работа. Предприятието не преустановява капитализацията на разходите по заеми също, когато временно забавяне е необходима част от процеса на подготвяне на актива за неговата предвиждана употреба или продажба. Например капитализацията продължава през дълъг период, през който високото равнище на водата забавя строителството на мост, ако такова високо равнище на водата е обичайно явление през периода на строителство в съответния географски район.

Прекратяване на капитализацията

22 Предприятието прекратява капитализацията на разходите по заеми, когато са приключени в значителна степен всички дейности, необходими за подготвянето на отговарящия на условията актив за предвижданата употреба или продажба.

23 Един актив обикновено е готов за предвижданата му употреба или продажба, когато физическото строителство на актива е приключено, дори ако рутинната административна работа все още продължава. Ако всичко, което не е завършено, представлява незначителни изменения, като например декорацията на един имот съгласно спецификацията на купувача или потребителя, това означава, че по същество всички дейности са приключени.

▼M1

24 Когато предприятието приключва строителството на един отговарящ на условията актив на части и всяка една част може да се използва, докато продължава строителството на другите части, капитализацията на разходите по заеми се прекратява, когато са приключени всички дейности, необходими за подготвянето на тази част за нейната предвиждана употреба или продажба.

25 Бизнес парк, състоящ се от няколко сгради, всяка от които може да се използва поотделно, е пример за отговарящ на условията актив, за който всяка една част може да се използва докато продължава строителството на другите части. Пример за отговарящ на условията актив, който е необходимо да бъде приключен преди да може да се използва някоя част от него, е завод, включващ няколко процеса, които се извършват последователно в различни части на завода в рамките на една площадка, като например един стоманодобивен завод.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

26 Предприятието оповестява:

(а) сумата на разходите по заеми, която е капитализирана през периода; както и

(б) процента на капитализация, който е използван за определяне на размера на разходите по заемите, които са допустими за капитализиране.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

27 Когато прилагането на настоящия стандарт представлява промяна в счетоводните методи, едно предприятие прилага стандарта към разходите по заеми, свързани с отговарящи на условията активи, чиято начална дата на капитализация съвпада или следва датата на влизането му в сила.

28 Предприятието обаче може да определи която и да било дата преди датата на влизане в сила на стандарта и да го прилага по отношение на разходите по заеми, свързани с всички отговарящи на условията активи, чиято начална дата на капитализацията съвпада или следва тази дата.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

29 Предприятието следва да прилага настоящия стандарт за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. По-ранно прилагане е позволено. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт считано от дата предхождаща 1 януари 2009 г., то оповестява този факт.

▼M8

29A Параграф 6 е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M1

ОТМЕНЯНЕ НА МСС 23 (ПРЕРАБОТЕН 1993 Г.)

30 Този стандарт заменя МСС 23 *Разходи по заеми*, преработен през 1993 г

▼**M26**

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 24

Оповестяване на свързани лица

ЦЕЛ

1 Целта на настоящия стандарт е да се осигури оповестяването във финансовите отчети на предприятието на информацията, необходима за насочване на вниманието към възможността финансовото състояние и резултатите от дейността да са повлияни от съществуването на свързани лица и от сделки и неуредени салда, включително задължения с такива лица.

ОБХВАТ

2 **Настоящият стандарт се прилага за**

а) идентифициране на взаимоотношения и сделки на свързани лица;

б) идентифициране на неуредени салда, включително задължения между предприятието и свързаните с него лица;

в) идентифициране на обстоятелства, при които се изисква оповестяване на информацията от букви а) и б); както и

г) определяне на оповестяванията, които ще бъдат направени за тази информация.

3 **Настоящият стандарт изисква оповестяване на взаимоотношения, сделки и неуредени салда, включително задължения, на свързани лица в консолидираните и самостоятелните финансови отчети на предприятието майка, контролиращия съдружник или на инвеститора, представени в съответствие с МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*. Настоящият стандарт се прилага също така за индивидуални финансови отчети.**

4 Сделки и неуредени салда на свързани лица с други предприятия в групата се оповестяват във финансовите отчети на предприятието. Вътрешнофирмените сделки между свързаните лица и неуредените салда се елиминират при изготвяне на консолидираните финансови отчети на групата.

ЦЕЛ НА ОПОВЕСТЯВАНИЯТА НА СВЪРЗАНИ ЛИЦА

5 Взаимоотношенията между свързани лица са нещо нормално в търговията и стопанската дейност. Така например предприятията често осъществяват отделни части от дейността си посредством дъщерни, съвместни и асоциирани предприятия. В тези случаи предприятието може да влияе върху финансовата или оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано, като упражнява контрол, съвместен контрол или значително влияние.

6 Взаимоотношението между свързаните лица може да повлияе върху финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието. Свързаните лица могат да сключват сделки, каквито не биха сключили несвързани лица. Например предприятие, което продава стоки на своето предприятие майка по себестойност, може да не ги продава при същите условия на друг клиент. Сделките между свързани лица могат да се извършват също така по цени, различни от тези при несвързани лица.

▼M26

7 Резултатите от дейността на предприятието и неговото финансово състояние могат да бъдат повлияни от взаимоотношение на свързаните лица, дори и без наличие на сделки между свързаните лица. Самото наличие на взаимоотношение може да се окаже достатъчно, за да повлияе на сделките на предприятието с други лица. Например едно дъщерно предприятие може да прекрати взаимоотношенията си с търговски партньор, в случай че предприятието майка придобие друго дъщерно предприятие, упражняващо същата дейност както бившия партньор. Или пък една от страните може да се въздържи от действие поради значителното влияние на друга — например предприятието майка може да разпореди на свое дъщерно предприятие да не се включва в научноизследователска и развойна дейност.

8 По тези причини информацията за сделки на предприятието, неуредени салда, включително задължения и взаимоотношения със свързаните лица може да повлияе на оценките на неговите дейности от страна на ползвателите на финансови отчети, включително оценката на рисковете и възможностите, които има предприятието.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

9 **В настоящия стандарт са използвани следните определения с посочените значения:**

***Свързано лице* — лице или предприятие, което е свързано с предприятието, което изготвя неговите финансови отчети (наричано в настоящия стандарт „отчитащо се предприятие“)**

а) Лице или близък член на семейството на това лице е свързано с отчитащото се предприятие, ако лицето:

i) упражнява контрол или упражнява съвместен контрол върху отчитащото се предприятие;

ii) упражнява значително влияние върху отчитащото се предприятие; или

iii) е член на ключов ръководен персонал на отчитащото се предприятие или на предприятието майка на отчитащото се предприятие.

б) Дадено предприятие е свързано с отчитащо се предприятие, ако е изпълнено някое от следните условия:

i) Предприятието и отчитащото се предприятие са членове на една и съща група (което означава, че всяко предприятие майка, дъщерно предприятие и друго дъщерно предприятие е свързано с останалите).

ii) Едно предприятие е асоциирано или съвместно предприятие на другото предприятие (или асоциирано, или съвместно предприятие на член от група, на която другото предприятие е член).

iii) И двете предприятия са съвместни предприятия на едно и също трето лице.

iv) Дадено предприятие е съвместно предприятие на трето предприятие и другото предприятие е асоциирано предприятие на третото предприятие.

v) Предприятието представлява план за доходи след напускане на работа в полза на наетите лица на отчитащото се предприятие или на предприятие, свързано с отчитащото се предприятие. Ако отчитащото се предприятие само по себе си представлява такъв план, финансиращите работодатели също са свързани с отчитащото се предприятие.

▼M26

vi) Предприятието е контролирано или контролирано съвместно от лице, определено в буква а).

vii) Лице, определено в буква а), точка i), упражнява значително влияние върху предприятието или е член на ключов ръководен персонал на предприятието (или на предприятието майка).

Сделка между свързани лица **— прехвърляне на ресурси, услуги или задължения между отчитащо се предприятие и свързано лице, без значение дали се начислява някаква цена.**

Близки членове на семейството на дадено лице **— онези членове на семейството, за които може да се очаква да повлияят или да бъдат повлияни от това лице във взаимоотношенията им с предприятието, и те включват:**

а) деца и съпруг/а или партньор на семейни начала на това лице;

б) деца на съпруг/а или на семеен партньор на това лице; и

в) лица, които са на издръжка на това лице или на съпруг/а или на партньора на семейни начала на това лице.

Доходите **включват всички доходи на наети лица (съгласно определението в МСС 19 *Доходи на наети лица*), включително доходи на наети лица, за които се прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*. Доходите на наети лица са всички форми на възнаграждения, платени, изискуеми или предоставени от предприятието или от негово име за предоставените му услуги. Те включват и възнаграждения, платени от името на предприятието майка в полза на предприятието. Доходите включват:**

а) краткосрочни доходи на наети лица като надници, заплати и социални осигуровки, платен годишен отпуск и платен отпуск по болест, разпределение на печалбата и премии (ако са платими до дванадесет месеца след края на периода) и непарични възнаграждения (като медицинско обслужване, жилищно настаняване, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за наетите в момента лица;

б) доходи след напускане на работа като пенсии, други пенсионни доходи, застраховка живот и медицинско обслужване след напускане на работа;

в) други дългосрочни доходи на наети лица, в т.ч. допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или творчески отпуск, отпуск за юбилеи или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж, обезщетения за дългосрочна нетрудоспособност (инвалидност) и, ако не са платими изцяло дванадесет месеца след края на периода, разпределение на печалбата, премии и отсрочени доходи;

г) доходи при напускане; както и

д) плащания на базата на акции.

Контрол **— правомощието да се направлява финансовата политика и оперативната политика на предприятието, така че да се получи изгода от дейността му.**

▼M26

***Съвместен контрол* — поделянето на контрола върху икономическа дейност по силата на договор.**

***Ключов ръководен персонал* — лицата, които имат правомощия и отговорност за планирането, управлението и контрола върху дейността на предприятието, пряко или непряко, в т.ч. всеки директор (изпълнителен или друг) на това предприятие.**

***Значително влияние* — правомощието за участие в решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието, но не и контрол върху тези политики. Значително влияние може да се получи чрез дялово участие, устав или договор.**

***Държава* — правителството, държавните агенции и подобни органи, които могат да бъдат местни, национални или международни.**

***Предприятие, свързано с държавата* — предприятие, което е контролирано, съвместно контролирано или значителното повлияно от държавата**

10 При разглеждането на всяко вероятно взаимоотношение между свързани лица вниманието трябва да бъде насочено към същността на взаимоотношението, а не само към правната му форма.

11 В контекста на настоящия стандарт за свързани лица не се считат следните:

а) две предприятия, само защото имат един и същ директор или друг член на ключов ръководен персонал или защото член на ключов ръководен персонал на едно предприятие упражнява значително влияние върху другото предприятие;

б) двама контролиращи съдружници, само защото упражняват съвместен контрол върху съвместно предприятие;

в) (i) предоставящи финансиране организации;

(ii) професионални съюзи;

(iii) предприятия за обществени услуги; и

(iv) държавни ведомства и агенции, които не контролират, контролират съвместно или влияят значително върху отчитащото се предприятие;

в процеса на нормалните им взаимоотношения с предприятието (въпреки че те могат да ограничат свободата на действие на предприятието или да участват в процеса на вземане на решения);

(г) отделен клиент, доставчик, притежател на франчайзни права, дистрибутор или генерален представител, с когото предприятието извършва значителен обем от стопанската си дейност, просто по силата на възникналата вследствие на това икономическа зависимост.

12 В определението за свързана страна — асоциираното предприятие включва дъщерни предприятия на асоциираното предприятие, а съвместното предприятие включва дъщерни предприятия на съвместното предприятие. Поради това, например, дъщерното предприятие на асоциираното предприятие и инвеститорът, който упражнява значително влияние върху асоциираното предприятие, са свързани един с друг.

▼**M26**

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Всички предприятия

13 **Взаимоотношенията между предприятие майка и неговите дъщерни предприятия се оповестяват независимо от наличието или отсъствието на сделки между тях. Предприятието оповестява името на неговото предприятие майка и на контролиращото лице, ако е различно от предприятието майка. Ако нито предприятието майка, нито контролиращото лице представят консолидирани финансови отчети за публично ползване, се оповестява името на следващото по степен на контрол предприятие майка, което представя финансови отчети.**

14 За да може потребителят на финансови отчети да получи представа за влиянието на взаимоотношенията между свързаните лица върху предприятието, редно е да се оповестява взаимоотношението между свързани лица при наличие на контрол, независимо от наличието или отсъствието на сделки между свързаните лица.

15 Изискването да се оповестяват взаимоотношения между предприятие майка и неговите дъщерни предприятия е в допълнение към изискванията за оповестяване в МСС 27, МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* и МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*.

16 Параграф 13 се отнася до следващото по степен на контрол предприятие майка. Това е първото предприятие майка в групата над непосредственото предприятие майка, което представя консолидирани финансови отчети за публично ползване.

17 **Предприятието оповестява доходите на ключовия ръководен персонал общо и за всяка от следните категории:**

а) краткосрочни доходи на наети лица;

б) доходи след прекратяване на трудовото правоотношение;

в) други дългосрочни доходи;

г) доходи при напускане; и

д) плащания на базата на акции.

18 **Ако дадено предприятие е осъществявало сделки между свързани лица през периодите, обхванати от финансовите отчети, то оповестява естеството на взаимоотношенията между свързаните лица, както и информация за сделки и неуредени салда, включително задължения, необходима за разбирането от потребителите на потенциалния ефект на взаимоотношението върху финансовите отчети. Тези изисквания за оповестяване са в допълнение към изискванията в параграф 17. Оповестяването включва най-малко следното:**

а) сумата на сделките;

б) сумата на неуредените салда, включително задължения, и

(i) техните срокове и условия, включително дали са обезпечени, както и естеството на обезщетението, което ще бъде дадено при уреждането; и

(ii) подробности за дадени или получени гаранции;

▼M26

в) провизии за съмнителни вземания, свързани със сумата на неуредените салда; и

г) разходите, признати през периода по отношение на лоши или съмнителни вземания, дължими от свързани лица.

19 **Оповестяванията, изисквани по параграф 18, се правят поотделно за всяка от следните категории:**

а) предприятието майка;

б) предприятия със съвместен контрол или значително влияние върху предприятието;

в) дъщерни предприятия;

г) асоциирани предприятия;

д) съвместни предприятия, в които предприятието е контролиращ съдружник;

е) ключов ръководен персонал на предприятието или неговото предприятие майка; както и

ж) други свързани лица.

20 Класификацията на дължими суми към и вземания от свързани лица според различните категории от параграф 19 е в допълнение към предвиденото в МСС 1 *Представяне на финансови отчети* задължение за оповестяване на информация, която трябва да се представи в отчетите за финансовото състояние или в пояснителните приложения. Категориите се увеличават с цел осигуряване на по-задълбочен анализ на салдата на свързани лица и се прилагат към сделки между свързани лица.

21 Следните случаи са пример за сделки, които се оповестяват, ако са сключени със свързани лица:

а) покупко-продажба на стоки (готова или незавършена продукция);

б) покупко-продажба на имоти и други активи;

в) предоставяне или ползване на услуги;

г) лизингови споразумения;

д) трансфер на изследователска и развойна дейност;

е) трансфер по лицензионни споразумения;

ж) трансфер по споразумения за финансиране (включително заеми и капиталови вноски в парични средства или в апортни вноски);

з) предоставяне на гаранции или обезпечение;

и) задължение да се предприеме действие, ако определено събитие се случи или не се случи в бъдеще, включително подлежащи на изпълнение договори (*) (признати и непризнати); и

(*) В МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* подлежащите на изпълнение договори са определени като договори, по които никоя от страните не е изпълнила нито едно от своите задължения или и двете страни са изпълнили своите задължения частично в еднаква степен.

▼M26

й) уреждане на задължения от името на предприятието или от самото предприятие, действащо от името на това свързано лице.

22 Участието на предприятие майка или дъщерно предприятие в план за дефинирани доходи, при който рисковете между предприятията в групата се разпределят, е сделка между свързани лица (вж. параграф 34Б от МСС 19).

23 Оповестявания за това, че сделки между свързани лица са осъществени при същите условия, като преобладаващите в сделки при справедливи пазарни условия между независими, осведомени и желаещи страни, се извършват само когато тези условия могат да бъдат доказани.

24 **Позициите от сходно естество могат да се оповестяват като съвкупност, освен в случаите когато се изисква те да се оповестяват отделно с цел да се разберат последствията за финансовите отчети на предприятието от сделки между свързани лица.**

Предприятия, свързани с държавата

25 **Отчитащо се предприятие е освободено от изискванията за оповестяване в параграф 18 по отношение на сделки и неуредени салда между свързани лица, включително задължения, с:**

а) държава, която упражнява контрол, съвместен контрол или значително влияние върху отчитащото се предприятие;

б) друго предприятие, което е свързано лице, тъй като тази държава упражнява контрол, съвместен контрол или значително влияние както върху отчитащото се предприятие, така и върху другото предприятие.

26 **Ако отчитащо се предприятие прилага освобождаването по параграф 25, то оповестява следното за сделките и свързаните неуредени салда, посочени в параграф 25:**

а) името на държавата и естеството на взаимоотношения с отчитащото се предприятие (т.е. контрол, съвместен контрол или значително влияние);

б) следната информация с достатъчно подробности, за да позволи на ползвателите на финансовите отчети на предприятието да разберат ефекта от сделките между свързаните лица върху неговите финансови отчети:

(i) естеството и стойността на всяка индивидуално значима сделка;

(ii) за други сделки, които са съвкупно, но не поотделно значими — количествени или качествени показатели относно техния размер. Видовете сделки включват тези, изброени в параграф 21.

27 Като използва своята преценка за определяне на степента на подробност при оповестяване в съответствие с изискванията в параграф 26, буква б), отчитащото се предприятие взема предвид близостта на взаимоотношенията на свързаните лица, както и други фактори, уместни за установяване на нивото на значимост на сделката, например дали тя е:

а) значима по отношение на размера;

б) осъществена при непазарни условия;

▼**M26**

в) извън обичайните ежедневни икономически дейности, например покупката и продажбата на предприятия;

г) оповестена на регулаторни или надзорни органи;

д) докладвана на висшето ръководство;

е) подлежи на одобрение от акционерите.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДЕН ПЕРИОД

28 Предприятието прилага настоящия стандарт със задна дата за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2011 г. По-ранното прилагане на целия стандарт или на частичното освобождаване, предвидено в параграфи 25—27, е позволено за предприятия, свързани с държавата. Ако предприятието прилага целия стандарт или това частично освобождаване за период, започващ преди 1 януари 2011 г., то оповестява този факт.

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 24 (2003)

29 Настоящият стандарт заменя МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* (преработен през 2003 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 26

Счетоводство и отчитане на планове за пенсионно осигуряване

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт се прилага при финансови отчети на планове за пенсионно осигуряване, ако се изготвят такива отчети.

2. Понякога плановете за пенсионно осигуряване се наричат „пенсионни схеми“, „суперанюитетни схеми“ или „схеми за пенсионно осигуряване“. Настоящият стандарт разглежда плана за пенсионно осигуряване като отчитащо се предприятие, което е различно от това на работодателите на участниците в него. Всички останали стандарти се прилагат за финансовите отчети на планове за пенсионно осигуряване в степента, в която не са заменени от настоящия стандарт.

3. Настоящият стандарт разглежда счетоводството и отчитането на плановете за всички участници в него като група. Той не се занимава с отчети до отделни участници върху техните права за пенсионни доходи.

4. МСС 19 *Доходи на наети лица* третира определянето на разходите за пенсионно осигуряване във финансовите отчети на работодателите, които имат създадени пенсионни планове. Следователно настоящият стандарт допълва МСС 19.

5. Плановете за пенсионно осигуряване могат да бъдат планове за дефинирани вноски или планове за дефинирани доходи. Много от тях изискват създаването на отделни фондове, в които се правят вноските и от които се изплащат доходите, като тези фондове могат да бъдат или да не бъдат отделни юридически лица и да имат или да нямат попечители. Настоящият стандарт се прилага независимо от това, дали е създаден такъв фонд и наличието или отсъствието на попечители.

6. Плановете за пенсионно осигуряване с активи, инвестирани в застрахователни дружества, са предмет на същите изисквания за счетоводно отчитане и финансиране като частните инвестиционни схеми. Следователно те попадат в обхвата на настоящия стандарт, освен ако договорът със застрахователното дружество не е на името на конкретен участник или група участници, а задължението за пенсионни доходи е отговорност единствено на застрахователното дружество.

7. Настоящият стандарт не разглежда други форми на трудови доходи, като например обезщетения при прекратяване на трудово правоотношение, договорености за отсрочени компенсации, отпуск за дългогодишен трудов стаж, специални планове за ранно пенсиониране или съкращения, планове за здравни и социални осигуровки или планове за бонуси/премии. От обхвата на стандарта са изключени също схемите от типа на държавното социално осигуряване.

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

8. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Планове за пенсионно осигуряване — договорености, при които предприятието предоставя доходи на служители при или след прекратяване на трудовия им стаж (или под формата на годишен доход, или като еднократна сума), когато такива доходи или вноските, направени за тях, могат да бъдат определени точно или приблизително преди пенсионирането по силата на представен документ или на утвърдената в предприятието практика.

Планове с дефинирани вноски — планове за пенсионно осигуряване, при които сумите за изплащане като пенсионни доходи са определени от вноските във фонд плюс инвестиционните доходи върху тях.

Планове с дефинирани доходи — планове за пенсионно осигуряване, при които сумите за изплащане като пенсионни доходи са определени по формула, която обикновено се основава на трудовото възнаграждение и/или стажа на служителите.

Финансиране — прехвърляне на активи към дадена стопанска единица *(фонд)*, отделна от предприятието на работодателя, с цел покриване на бъдещи задължения за изплащане на пенсионни доходи.

За целите на настоящия стандарт са използвани също следните термини:

Участници — членовете на плана за пенсионно осигуряване и други лица, които имат право на доходи по силата на този план.

Налични нетни активи за изплащане на доходи — активите на даден план минус пасивите, с изключение на настоящата стойност на обещаните пенсионни доходи.

Актюерска настояща стойност на обещаните пенсионни доходи — настоящата стойност на очакваните плащания от план за пенсионно осигуряване към сегашни и бивши служители, съответстваща на вече прослужено време.

Безусловно придобити доходи — доходи, правата върху които съгласно условията на плана за пенсионно осигуряване не зависят от продължаването на трудовия стаж.

9. Някои планове за пенсионно осигуряване имат други спонсори, освен работодателите. Настоящият стандарт се прилага и при финансовите отчети за такива планове.

10. Повечето планове за пенсионно осигуряване се основават на официални споразумения. Някои планове са неофициални, но са добили определена степен на задължителност в резултат на утвърдила се практика на работодателите. Въпреки че някои планове позволяват на работодателя да ограничи задълженията си по тях, обикновено е трудно за работодателя да отмени плана, ако трябва да задържи служителите си. При неофициалния план се прилага същата база на счетоводство и отчетност, както и при официалния план.

▼B

11. Много планове за пенсионно осигуряване предвиждат създаването на отделни фондове, в които се правят вноски и от които се изплащат доходи. Такива фондове могат да се ръководят от лица, които действат независимо при управлението на активите на фонда. В някои страни тези лица се наричат попечители. Терминът „попечител“ се използва в настоящия стандарт за обозначаването на такива лица, независимо от това дали е образувано попечителство.

12. Обикновено плановете за пенсионно осигуряване се описват или като планове с дефинирани вноски, или като планове с дефинирани доходи като всеки от тях има своите отличителни особености. Понякога съществуват планове, притежаващи характерни белези и на двата типа. За целите на настоящия стандарт такива хибридни планове се разглеждат като планове с дефинирани доходи.

ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ

13. Финансовите отчети на план с дефинирани вноски съдържат отчет за наличните нетни активи за изплащане на доходи и описание на политиката за финансиране.

14. При план с дефинирани вноски размерът на бъдещия доход на всеки участник се определя от вноските, плащани от работодателя, от участника или от двамата, както и от ефективността на дейността и инвестиционните доходи на фонда. Задължението на работодателя обикновено се изпълнява чрез вноски във фонда. Обикновено не се изисква съвет от актюер, въпреки че понякога такъв съвет се използва за оценяване на бъдещите доходи, които могат да бъдат постигнати на базата на настоящите вноски и променящите се нива на бъдещите вноски и инвестиционни доходи.

15. Участниците се интересуват от дейностите на плана, които пряко влияят върху нивото на техните бъдещи доходи. Участниците имат интерес да знаят дали са получени вноски и дали се упражнява подходящ контрол за защита правата на бенефициерите. Работодателят е заинтересован планът да действа ефективно и справедливо.

16. Целта на отчитането на план с дефинирани вноски е периодично да се предоставя информация за плана и за резултатите от неговите инвестиции. Тази цел обикновено се постига чрез предоставяне на финансови отчети, включващи:

а) описание на значимите дейности за периода и влиянието на промени, свързани с плана, неговите членове, срокове и условия;

б) отчети за резултатите от сделките и инвестициите за периода, както и за финансовото състояние на плана в края на периода; и

в) описание на инвестиционната политика.

ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ

17. Финансовите отчети на план с дефинирани доходи съдържат или:

а) отчет, показващ:

i) наличните нетни активи за изплащане на доходи;

▼B

ii) актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, като се разграничават безусловно придобитите доходи от небезусловно придобитите; и

iii) получения излишък или дефицит; или

б) отчет за наличните нетни активи за изплащане на доходи, който да включва или:

i) обяснителна бележка, оповестяваща актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, като се разграничават безусловно придобитите доходи от небезусловно придобитите; или

ii) позоваване на тази информация в приложен актюерски отчет.

Ако няма изготвена актюерска оценка към датата на финансовия отчет, за база се използва последната направена оценка и се оповестява датата ѝ.

18. За целите на параграф 17 актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи се определя на базата на доходите, обещани съгласно условията на плана, за натрупан до момента стаж като се използват или настоящите, или прогнозирани нива на трудово възнаграждение и се оповести използваната база. Оповестява се също влиянието на всякакви промени в актюерските предположения, които са оказали значително въздействие върху актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи.

19. Финансовите отчети разясняват връзката между актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи и наличните нетни активи за изплащане на доходи, както и политиката за финансирането на обещаните пенсионни доходи.

20. При плановете с дефинирани доходи, изплащането на обещаните пенсионни доходи зависи от финансовото състояние на плана и способността на вносителите да правят вноски по плана в бъдеще, както и от резултата от инвестициите и ефективността на плана.

21. Планът с дефинирани доходи се нуждае от периодични консултации с актюер, който да оценява финансовото състояние на плана, да преразглежда възприетите предположения и да прави препоръки относно нивото на бъдещите вноски.

22. Целта на отчитането на план с дефинирани доходи е периодично да се предоставя информация относно финансовите ресурси и дейности на плана, която е от полза при оценяването на съотношенията между натрупването на средства и пенсионните доходи във времето. Тази цел обикновено се постига чрез предоставяне на финансови отчети, включващи:

а) описание на значимите дейности за периода и влиянието на промени, свързани с плана, неговите членове, срокове и условия;

б) отчети за резултатите от сделките и инвестициите за периода, както и за финансовото състояние на плана в края на периода;

в) актюерска информация или като част от отчетите, или като отделен доклад; и

г) описание на инвестиционната политика.

▼B

Актюерска настояща стойност на обещаните пенсионни доходи

23. Настоящата стойност на очакваните плащания от даден план за пенсионни доходи може да бъде изчислена и отчетена като се използват или текущите, или прогнозни нива на заплатите до момента на пенсиониране на участниците.

24. Представените причини за възприемане на подхода на текущо заплащане включват:

а) актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, която представлява сбор от сумите, които в момента могат да се припишат на всеки участник в плана, може да се изчисли по-обективно, отколкото с прогнозни нива на заплати, тъй като включва по-малко предположения;

б) увеличенията на пенсионните доходи, дължащи се на увеличаване на заплатите, стават задължение на плана в момента на увеличаването на заплатите; и

в) сумата на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, определени на базата на текущите нива за заплатите, обикновено е по-тясно свързана със сумата на задължението, платимо в случай на приключване или преустановяване на плана.

25. Представените причини за възприемане на подхода на прогнозни нива на заплати включват:

а) финансовата информация се изготвя на базата на действащо предприятие, независимо от предположенията и приблизителните оценки, които трябва да се направят;

б) при плановете, обвързани с последното трудово възнаграждение, пенсионните доходи се определят на базата на заплатите към датата на пенсиониране или близка до нея дата. По тази причина заплатите, нивата на вноските и нормите на възвръщаемост трябва да бъдат прогнозни; и

в) пропуск да се включат прогнозни заплати, когато в поголямата си част финансирането се базира на тях, може да доведе до отчитане на свръхфинансиране, когато всъщност не съществува такова или до отчитане на достатъчно финансиране, когато всъщност планът не се финансира в нужната степен.

26. Актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, определена на базата на текущите заплати, се оповестява във финансовите отчети на плана с цел да се посочи задължението за изплащане на пенсионни доходи, заработено до датата на финансовите отчети. Актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, определена на базата на прогнозни заплати, се оповестява с цел да се посочи величината на потенциалното задължение на база действащо предприятие, която обикновено представлява базата за финансиране. В допълнение към оповестяването на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, може да се наложи включване на достатъчно обяснения, за да се посочи ясно контекстът, в който трябва да се възприема актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи. Тези обяснения могат да са под формата на информация за адекватността на планираното бъдещо финансиране и на политиката за финансиране, основаваща се на прогнозни заплати. Тази информация може да се включи във финансовите отчети или в актюерския отчет.

▼B

Честота на актюерските оценки

27. В много страни актюерските оценки не се правят по-често от веднъж на три години. Ако няма изготвена актюерска оценка към датата на финансовите отчети, за база се използва последната направена оценка и се оповестява датата ѝ.

Съдържание на финансовия отчет

28. При плановете с дефинирани доходи информацията се представя в един от следните формати, които отразяват различията във възприетите практики на оповестяване и представяне на актюерската информация:

а) във финансовите отчети се включва отчет, посочващ наличните нетни активи за изплащане на доходи, актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи и произтичащия излишък или недостиг. Финансовите отчети на плана съдържат също отчети за промените в наличните нетни активи за изплащане на доходи и в актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи. Финансовите отчети могат да бъдат придружавани от отделен актюерски отчет, обосноваващ актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи;

б) финансови отчети, включващи отчет за наличните нетни активи за изплащане на доходи и отчет за промените в тях. Актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи се оповестява в обяснителна бележка към отчетите. Финансовите отчети могат също да бъдат придружавани от актюерски доклад, обосноваващ актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи; и

в) финансови отчети, включващи отчет за наличните нетни активи за изплащане на доходи и отчет за промените в тях, като актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи се съдържа в отделен актюерски отчет.

При всеки от тези формати финансовите отчети могат да бъдат придружени също от доклад на попечителите, който има характер на управленски или директорски доклад, и от доклад за инвестициите.

29. Поддръжниците на форматите, описани в параграф 28, букви а) и б), считат, че количественият израз на обещаните пенсионни доходи, както и другата информация, предоставяна при тези подходи, помагат на ползвателите да оценят текущото състояние на плана и вероятността той да изпълни задълженията си. Те са убедени също, че самите финансови отчети трябва да бъдат пълни, а да не се разчита на придружаващи отчети. Други обаче считат, че форматът, описан в параграф 28, буква а), може да създаде впечатление за съществуването на задължение, докато според тях актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи няма всички характеристики на задължение.

▼B

30. Поддръжниците на формата, описан в параграф 28, буква в), считат, че актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи не следва да се включва в отчета за нетните активи в наличност за доходи, както при формата, описан в параграф 28, буква а), нито дори да се оповестява в обяснителна бележка съгласно параграф 28, буква б), тъй като тя ще се сравнява пряко с активите на плана, а такова сравнение може да е невалидно. Те твърдят, че актюерите не сравняват непременно настоящата актюерска стойност на обещаните пенсионни доходи с пазарните стойности на инвестициите, а вместо това може да оценят настоящата стойност на паричните потоци, очаквани от инвестиции. Ето защо поддръжниците на този формат смятат, че е малко вероятно подобно сравнение да отразява общата оценка на плана от актюера и че то може да бъде разбрано погрешно. Освен това някои са на мнение, че независимо дали е количествено изразена, информацията за обещаните пенсионни доходи трябва да се съдържа единствено в отделния актюерски отчет, където може да се даде подходящо разяснение.

31. Настоящият стандарт приема мненията за позволяване оповестяването на информация, отнасяща се до обещаните пенсионни доходи, в отделен актюерски доклад. Той отхвърля аргументите срещу количественото изразяване на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи. Следователно описаните в параграф 28, букви а) и б) формати се считат за приемливи съгласно настоящия стандарт, както и описаният в параграф 28, буква в) формат, доколкото финансовите отчети съдържат препратка и са придружени от актюерски отчет, включващ актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи.

ВСИЧКИ ПЛАНОВЕ

Оценка на активите на плановете

32. Инвестициите на плановете за пенсионно осигуряване се отчитат по справедлива стойност. В случаите на продаваеми ценни книжа, справедливата стойност е пазарната стойност. Когато планът притежава инвестиции, за които не е възможно да се направи приблизителна оценка на справедливата стойност, се оповестява причината, поради която не се използва справедлива стойност.

33. В случая на продаваеми ценни книжа, справедливата стойност обикновено е пазарната стойност, тъй като тя се счита за най-подходящата оценка на ценните книжа към датата на отчета и на резултата от инвестицията за периода. Ценни книжа, които имат фиксирана цена на изплащане на падежа и които са придобити с цел да съответстват на задълженията на плана или на конкретна част от тях, могат да се отчитат на базата на окончателната им цена на изплащане, като се приема постоянна норма на възвръщаемост до падежа им. Когато планът притежава инвестиции, за които не е възможно да се направи приблизителна оценка на справедливата стойност, като например пълна собственост върху предприятие, се оповестява причината, поради която не се използва справедлива стойност. Доколкото инвестициите се отчитат по стойности, различни от пазарната или справедливата стойност, обикновено се оповестява и справедливата стойност. Използваните в дейността на фонда активи се осчетоводяват в съответствие с приложимите стандарти.

Оповестяване

34. Финансовите отчети на план за пенсионно осигуряване, независимо дали е с дефинирани доходи или с дефинирани вноски, съдържа също и следната информация:

а) отчет за промените в наличните нетни активи за изплащане на доходи;

▼B

б) обобщение на значимите аспекти на счетоводната политика;

в) описание на плана и на влиянието на настъпилите през периода промени в него.

35. Ако е приложимо, финансовите отчети, представени от план за пенсионно осигуряване, включват следното:

а) отчет за наличните нетни активи за изплащане на доходи, оповестяващ:

i) активите в края на периода, класифицирани по подходящ начин

ii) базата, на която са оценени активите;

iii) подробности за всяка отделна инвестиция, надхвърляща 5 % от наличните нетни активи за изплащане на доходи или 5 % от отделен клас или вид ценни книжа;

iv) подробности за всяка една инвестиция в предприятието на работодателя; и

v) пасиви, различни от актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи;

б) отчет за промени на наличните нетни активи за изплащане на доходи, представящ следното;

i) вноските на работодателя;

ii) вноските на служителя;

iii) доход от инвестиции, като лихви и дивиденти;

iv) други доходи;

v) изплатени или платими доходи (анализирани, например като доходи при пенсиониране, при смърт или инвалидност и изплащане на еднократни суми);

vi) административни разходи;

vii) други разходи;

viii) данъци върху дохода;

ix) печалби и загуби при освобождаване от инвестиции и промени в стойността на инвестициите; и

x) трансфери от или към други планове;

в) описание на политиката на финансиране;

г) при планове с дефинирани доходи, актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи (при която могат да се разграничат безусловно придобитите и небезусловно придобитите доходи) на базата на обещаните доходи, съгласно условията на плана, за отработения до момента стаж и като се използват нивата на текущите заплати или тези на прогнозни заплати. Тази информация може да се включи в придружаващ актюерски доклад, който да се чете съвместно със съответните финансови отчети; и

д) при планове с дефинирани доходи, описание на направените значими актюерски предположения и на метода, използван при изчисляването на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи.

36. Отчетът на план за пенсионно осигуряване съдържа описание на плана като част от финансовите отчети или в отделен доклад. То може да съдържа следното:

а) имената на работодателите и на групите служители, включени в плана;

▼B

б) броя на получаващите доходи участници и броя на останалите участници, класифицирани по подходящ начин;

в) вида на плана — с дефинирани вноски или с дефинирани доходи;

г) бележка за това дали участниците правят вноски в плана;

д) описание на пенсионните доходи, обещани на участниците;

е) описание на всички условия за прекратяване на плана; и

ж) промени в информацията по букви от а) до е), настъпили през периода, покрит от отчета.

Не е необичайно да се препраща към други леснодостъпни за ползвателите документи, в които е описан планът, и да се включва единствено информация за последващи промени.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

37. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети на планове за пенсионно осигуряване, които покриват периоди, започващи на или след 1 януари 1988 г.

▼M11

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 27

Консолидирани и индивидуални финансови отчети

ОБХВАТ

1 **Настоящият Стандарт се прилага при изготвянето и представянето на консолидирани финансови отчети за групи от предприятия под контрола на компания-майка.**

2 Настоящият Стандарт не разглежда методите за отчитане на бизнескомбинации и техния ефект върху консолидацията, включително репутация, възникваща в дадена бизнескомбинация (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации*).

3 **Стандартът се прилага и при отчитане на инвестиции в дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, когато предприятието избере или от него се изисква по силата на местни нормативни разпоредби да представи индивидуални финансови отчети.**

ДЕФИНИЦИИ

4 **В настоящия Стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:**

Консолидиран финансов отчет **представлява финансов отчет на група, представен като такъв на едно стопанско отчетно лице.**

Контрол **представлява властта да се управлява финансовата и оперативната политика на дадено предприятие така, че да се извличат ползи в резултат на дейността му.**

Група **е компанията-майка и всички нейни дъщерни предприятия.**

Неконтролиращо участие **е капиталът в дадено предприятие, който не може пряко или косвено да се отнесе към компанията-майка.**

Компания-майка **е предприятие, което има едно или повече дъщерни предприятия.**

Индивидуален финансов отчет **е финансов отчет, представен от компанията-майка, инвеститора в асоциирано предприятие или контролиращия съдружник в съвместно предприятие, в който ин-вестициите са отчетени по-скоро на база пряко участие в собствения капитал, отколкото на база отчетените резултати и нетните активи на предприятията, в които е инвестирано.**

Дъщерно предприятие **е предприятие, включително неучредено лице, като например сдружение, което се контролира от друго предприятие (наричано компания-майка).**

5 Компанията-майка или нейното дъщерно предприятие може да бъде инвеститор в асоциирано предприятие или контролиращ съдружник в съвместно контролирано предприятие. В такива случаи, консолидираните финансови отчети, изготвяни и представяни в съответствие с настоящия стандарт, се изготвят така, че да отговорят и на изискванията на МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* и МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*.

6 За предприятията, описани в параграф 5, индивидуалните финансови отчети са онези, които се изготвят и представят в допълнение към финансовите отчети, посочени в параграф 5. Не е задължително индивидуални финансови отчети да се прилагат или да придружават тези финансови отчети.

▼M11

7 Финансовият отчет на предприятие, което няма дъщерно предприятие, асоциирано предприятие или участие на контролиращ съдружник в съвместно контролирано предприятие, не представлява индивидуален финансов отчет.

8 Компания-майка, която е освободена от представяне на консолидиран финансов отчет в съответствие с параграф 10, може да представи индивидуален финансов отчет като единствения си финансов отчет.

ПРЕДСТАВЯНЕ НА КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

9 Компания-майка, различна от описаната в параграф 10, представя консолидиран финансов отчет, в който са консолидирани нейните инвестиции в дъщерни предприятия в съответствие с настоящия стандарт.

10 Компанията-майка не представя консолидиран финансов отчет единствено и само ако:

а) самата компания-майка е напълно притежавано дъщерно предприятие или е частично притежавано дъщерно предприятие на друго предприятие и неговите други собственици, включително онези, които в друг случай нямат право на глас, са били информирани за това и не възразяват компанията-майка да не представя консолидиран финансов отчет;

б) дълговите или капиталови инструменти на компанията-майка не се търгуват на публичен пазар (местна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари);

в) компанията-майка не е предоставила, нито е в процес на предоставяне на финансовия си отчет пред комисия по ценните книжа или друга регулаторна организация за целите на емитиране на какъвто и да било клас инструменти на публичен пазар; и

г) крайната или която и да било междинна компания-майка на компанията-майка изготвя консолидирани финансови отчети на разположение за публично ползване, които отговарят на изискванията на Международните стандарти за финансово отчитане.

11 Компанията-майка, която в съответствие с параграф 10 избере да не представя консолидирани финансови отчети, а представя единствено индивидуални финансови отчети, отговаря на изискванията на параграфи 38—43.

ДЯЛОВЕ В СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

12 Консолидираните финансови отчети обхващат всички дъщерни предприятия на компанията-майка ([1]).

13 Предполага се, че е налице контрол, когато компанията-майка притежава, пряко или косвено чрез дъщерни предприятия, повече от половината от правата на глас в дадено предприятие, освен ако при изключителни обстоятелства не е възможно ясно да бъде показано, че такова притежание не означава наличие контрол. Контрол съществува и тогава, когато компанията-майка притежава половината или по-малко от половината права на глас в едно предприятие, когато: ([2])

а) притежава повече от половината права на глас по силата на споразумение с други инвеститори;

([1]) Ако при придобиване дъщерното предприятие отговаря на критериите за класифициране като държано за продажба съгласно МСФО 5 *Нетекущи активи,държани за продажба и преустановени дейности*, то се отчита в съответствие с този МСФО.

([2]) Вж. също ПКР-12 *Консолидация—предприятия със специално предназначение*.

▼M11

б) притежава властта да управлява финансовата и оперативна политика на предприятието по силата на устав или споразумение;

в) притежава властта на назначава или освобождава мнозинството от членовете на съвета на директорите или еквивалентен ръководен орган и контролът над предприятието е чрез този съвет или орган; или

г) притежава властта да подава мнозинството от гласовете на заседания на съвета на директорите или еквивалентен ръководен орган и контролът над предприятието е чрез този съвет или орган.

14 Дадено предприятие може да притежава гаранции на акции, кол опции за акции, дългови или капиталови инструменти, които могат да бъдат конвертирани в обикновени акции или други сходни инструменти, имащи потенциал, ако бъдат упражнени или конвертирани, да дадат на предприятието права на глас или да намалят правата на глас на друга страна по отношение на финансовата и оперативната политика на друго предприятие (потенциални права на глас). Съществуването и ефектът от потенциалните права на глас, които в момента подлежат на упражняване или са конвертируеми, включително потенциални права на глас, държани от друго предприятие, се вземат под внимание, когато се прави оценка дали предприятието има власт да управлява финансовата и оперативната политика на друго предприятие. Потенциалните права на глас не подлежат на упражняване в момента или не са конвертируеми, когато например те не могат да бъдат упражнени или конвертирани до определена бъдеща дата или до възникването на дадено бъдещо събитие.

15 При оценката дали потенциалните права на глас допринасят за контрола, предприятието проучва всички факти и обстоятелства (включително условията на упражняване на потенциалните права на глас и всякакви други договорни споразумения, независимо дали разглеждани индивидуално или в комбинация), които се отразяват върху потенциалните права на глас, с изключение на намерението на ръководството и финансовата способност за упражняване или конвертиране на тези права.

16 Дадено дъщерно предприятие не се изключва от консолидация, просто защото инвеститорът е организация за рисков капитал, общ фонд, тръстова единица или сходно предприятие.

17 Дадено дъщерно предприятие не се изключва от консолидация, тъй като неговата стопанска дейност е различна от дейностите на други предприятие в групата. Съществена информация се предоставя чрез консолидиране на такива дъщерни предприятия и оповестяване на допълнителна информация в консолидираните финансови отчети относно различните стопански дейности на дъщерните предприятия. Например, оповестяванията, изисквани от МСФО 8 *Оперативни сегменти*, помагат за обясняване важността на различните стопански дейности в групата.

КОНСОЛИДАЦИОННИ ПРОЦЕДУРИ

18 При изготвянето на консолидираните финансови отчети, предприятието обединява финансовите отчети на компанията-майка и нейните дъщерни предприятия „ред по ред“, като събира сходни позиции по активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи. За да могат консолидираните финансови отчети да представят финансова информация за групата така, сякаш тя е за едно стопанско предприятие, се предприемат следните стъпки:

а) елиминира се балансовата сума на инвестицията на компанията-майка във всички дъщерни предприятия и дела на компанията-майка в собствения капитал на всички дъщерни предприятия (вж. МСФО 3, където е описано третирането на всички възникващи репутации);

▼M11

б) идентифицират се неконтролиращите участия в печалбата или загубата на консолидираните дъщерни предприятия за отчетния период; и

в) неконтролиращите участия в нетните активи на консолидираните дъщерни дружества се идентифицират отделно от собствения капитал на акционерите на компанията-майка в тях. Неконтролиращите участия в нетните активи включват:

i) сумата на тези неконтролиращи участия към датата на първоначалната комбинация, изчислена в съответствие с МСФО 3; и

ii) дела на неконтролиращото участие в промените в собствения капитал от датата на комбинацията.

19 Когато съществуват потенциални права на глас, дяловете от печалбата или загубата и промените в собствения капитал, разпределяни в полза на компанията-майка и неконтролиращите участия, се определят въз основа на съществуващите участия в собствеността и не отразяват възможно упражняване или конвертиране на потенциални права на глас.

20 Вътрешногруповите салда, сделки, приходи и разходи следва да бъдат изцяло елиминирани.

21 Вътрешногруповите салда и сделки, включително приходи, разходи и дивиденти се елиминират изцяло. Печалбите и загубите, възникващи по вътрешногрупови сделки, които са признати в активите, като например материални запаси и дълготрайни активи, се елиминират изцяло. Вътрешно-груповите загуби могат да показват обезценка, за която в консолидираните финансови отчети се налага признаване. МСС 12 *Данъци върху дохода* е приложим по отношение на временни разлики, които възникват в резултат на елиминирането на печалбите и загубите, възникващи от вътрешно-групови сделки.

22 Финансовите отчети на компанията-майка и нейните дъщерни предприятия, използвани за изготвянето на консолидираните финансови отчети, се изготвят към същата отчетна дата. Когато краят на отчетния период на компанията-майка и дъщерното предприятие са различни, дъщерното предприятие изготвя за целите на консолидацията допълнителни финансови отчети към същата дата както тази на отчетите на компанията-майка, освен ако е практически невъзможно това да бъде направено.

23 Когато, в съответствие с параграф 22, финансовите отчети на дъщерното предприятие, използвани за изготвяне на консолидираните финансови отчети, са изготвени към отчетна дата, различна от тази на компанията-майка, се правят корекции за отразяване на ефекта от съществени сделки или събития, възникващи между тази дата и датата на финансовите отчети на компанията-майка. Във всеки случай, разликата между края на отчетния период на дъщерното предприятие и този на компанията-майка не следва да надвишава три месеца. Продължителността на отчетните периоди и всяка разлика в края на отчетните периоди се запазват от период в период.

24 Консолидираните финансови отчети се изготвят при прилагане на еднаква счетоводна политика за сходни сделки и други събития при сходни обстоятелства.

25 Ако даден член на групата използва счетоводна политика, различна от възприетата в консолидираните финансови отчети за сходни сделки и събития при сходни обстоятелства, при изготвянето на консолидираните финансови отчети се правят подходящи корекции във финансови отчети на този член.

▼M11

26 Приходите и разходите на дъщерното предприятие се включват в консолидираните финансови отчети от датата на придобиване, както е определено в МСФО 3. Приходите и разходите на дъщерното предприятие се базират на стойностите на активите и пасивите, признати в консолидираните финансови отчети на компанията-майка към датата на придобиване. Например, разход за амортизация, признат в консолидирания отчет за всеобхватния доход след датата на придобиване следва да се базира на справедливите стойности на свързаните амортизуеми активи, признати в консолидираните финансови отчети към датата на придобиване. Приходите и разходите на дъщерно предприятие се включват в консолидираните финансови отчети до датата, на която компанията-майка престава да контролира дъщерното предприятие.

27 Неконтролиращите участия се представят в консолидираните отчети на финансовото състояние в собствения капитал, отделно от собствения капитал на собствениците на компанията-майка.

28 Печалбата или загубата и всеки компонент на друг всеобхватен доход се отнасят към собствениците на компанията-майка и към неконтролиращите участия. Общият всеобхватен доход се отнася към собствениците на компанията-майка и към неконтролиращите участия, дори ако това води до дефицитно салдо на неконтролиращите участия.

29 В случай, че дадено дъщерно предприятие има в обращение кумулативни преференциални акции, които са класифицирани като собствен капитал и се държат от неконтролиращи участия, компанията-майка изчислява своя дял от печалбите или загубите, след като бъдат извършени корекции за дивидентите върху тези акции, независимо от това дали тези дивиденти са били обявени или не.

30 Промени в участието на компанията-майка в собствеността на дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол, се отчитат като операции със собствения капитал (т.е. операции със собствениците в качеството им на собственици).

31 При такива обстоятелства, балансовите суми на контролиращите и неконтролиращи участия се коригират, за да се отразят промените в относителните им участия в дъщерното предприятие. Всяка разлика между сумата, с която се коригират неконтролиращите участия, както и справедливата стойност на платеното или получено възнаграждение, се признава директно в собствения капитал и се отнася към собствениците на компанията-майка.

ЗАГУБА НА КОНТРОЛ

32 Компания-майка може да загуби контрол над дъщерно предприятие с или без промяна в абсолютните или относителни нива на собственост. Това може да възникне например, когато дъщерното предприятие стане предмет на контрол от страна на правителство, съд, администратор или регулатор. Загуба може да възникне и в резултат на договорно споразумение.

33 Компания-майка може да загуби контрол над дъщерно предприятие в две или повече споразумения (сделки). Понякога обаче обстоятелствата показват, че множеството споразумения следва да се отчитат като една единствена сделка. При определянето дали да отчете споразуменията като една единствена сделка компанията-майка следва да вземе предвид всички срокове и условия на споразуменията е техните стопански ефекти. Едно или повече от следните положения може да показва, че компанията-майка следва да отчете множеството споразумения като една единствена сделка:

а) те са сключени по едно и също време или с обща идея;

б) те сформират една единствена сделка, предназначена да постигне цялостен търговски ефект;

▼M11

в) възникването на едно споразумение зависи от възникването на поне още едно друго споразумение;

г) едно споразумение, разглеждано само по себе си, не е икономически обосновано, но е икономически обосновано разгледано заедно с другите споразумения. Пример за това е, когато дадена продажба да акции е извършена под пазарната цена и е компенсирана с последваща продажба на цена над пазарната.

34 Ако компания-майка изгуби контрол над дъщерно предприятие, тя:

а) отписва активите (включително всякаква репутация) и пасивите на дъщерното дружество по тяхната балансова сума към датата, на която е изгубен контролът;

б) отписва балансовата сума на всякакви неконтролиращи участия в бившето дъщерно дружество към датата, на която е изгубен контролът (включително всякакви компоненти на друг всеобхватен доход, относим към тях);

в) признава:

i) справедливата стойност на полученото плащане, ако има такова, от сделката, събитието или обстоятелствата, които са довели до загуба на контрол; и

ii) ако сделката, която е довела до загубата на контрол включва разпределение на акции/дялове на дъщерното предприятие на собствениците в качеството им на собственици - това разпределение;

г) признава всякаква инвестиция, задържана в бившето дъщерно предприятие по справедлива стойност към датата, на която е изгубен контрол;

д) прекласифицира към печалбата или загубата или прехвърля директно в неразпределената печалба, ако това се изисква в съответствие с други МСФО, сумите, идентифицирани в параграф 35; и

е) признава всяка появила се в резултат разлика като печалба, загуба в печалба или загуба, относима към компанията-майка.

35 Ако компания-майка изгуби контрол над дъщерно предприятие, тя отчита всички суми, признати в друг всеобхватен доход по отношение на това дъщерно предприятие на същата база, както би било необходимо, ако директно се е била освободила от съответните активи или пасиви. Следователно, ако печалба или загуба, признати преди в друг всеобхватен доход, бъдат прекласифицирани вкъм печалба или загуба от освобождаването от свързаните активи или пасиви, компанията-майка прекласифицира печалбата или загубата от собствен капитал към печалба или загуба (като корекция от прекласификация), когато изгуби контрол над дъщерното предприятие. Ако например дъщерното предприятие има налични за продажба финансови активи и компанията-майка изгуби контрол над дъщерното предприятие, компанията-майка прекласифицира към печалба или загуба признатата преди печалба или загуба в друг всеобхватен доход във връзка с тези активи. По аналогичен начин, ако преоценъчен резерв, признат преди в друг всеобхватен доход бъде прехвърлен директно към неразпределена печалба от освобождаването от актива, компанията-майка прехвърля преоценъчния резерв директно към неразпределена печалба, когато изгуби контрол над дъщерното предприятие.

36 При загуба на контрол над дъщерно предприятие всякакви инвестиции, задържани в бившето дъщерно предприятие, и всякакви суми, дължими от или на бившето дъщерно предприятие, се отчитат в съответствие с други МСФО от датата, на която е изгубен контрол.

▼M11

37 Справедливата стойност на всяка инвестиция, задържана в бившето дъщерно предприятие към датата на загуба на контрол се счита за справедлива стойност при първоначално признаване на финансов актив в съответствие с МСС 39 *Финансови инструменти*: признаване и оценяване или, където е уместно, за себестойност при първоначално признаване на инвестиция в асоциирано или съвместно контролирано предприятие.

СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ИНВЕСТИЦИИ В ДЪЩЕРНИ ПРЕДПРИЯТИЯ, СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ И АСОЦИИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ В ИНДИВИДУАЛНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

38 При изготвянето на индивидуалните финансови отчети, предприятието отчита инвестициите в дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия:

а) по цена на придобиване (себестойност), или

б) в съответствие с МСС 39.

Предприятието прилага същото счетоводно отчитане за всяка категория инвестиции. Когато отчитаните по себестойност инвестиции се класифицират, в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи*, държани за продажба, и преустановени дейности, като държани за продажба (или са включени в група за изваждане от употреба, която е класифицирана като държана за продажба), те се отчитат в съответствие с този МСФО. Оценяването на отчитаните в съответствие с МСС 39 инвестиции не се променя при тези условия.

38А При установяване на правото да получи дивидент, педприятието признава дивидента от дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие в печалбата или загубата в своите индивидуални финансови отчети.

38Б Когато компания майка реорганизира груповата си структура, като създава ново предприятие в качеството му на компания майка при съблюдаване на следните критерии:

а) новата компания майка придобива контрол над първоначалната компания майка чрез издаването на инструменти на собствения капитал в замяна на съществуващите инструменти на собствения капитал на първоначалната компания майка;

б) непосредствено преди и след реорганизацията активите и пасивите на новата група и първоначалната група са едни и същи; както и

в) непосредствено преди и след реорганизацията собствениците на първоначалната компания майка преди реорганизацията имат същите абсолютни и относителни дялови участия в нетните активи на първоначалната група и новата група,

а новата компания майка отчита инвестицията си в първоначалната компания майка в съответствие с параграф 38, буква а) в своите индивидуални финансови отчети, новата компания майка оценява стойността по балансовата сума на дела си в позициите на собствения капитал, посочени в индивидуалните финансови отчети на първоначалната компания майка на датата на реорганизацията.

38В Аналогично, предприятие, което не е компания майка, може да създаде ново предприятие в качеството му на компания майка при съблюдаване на критериите от параграф 38Б. Изискванията от параграф 38Б се прилагат и за такива реорганизации. В тези случаи позоваването на „първоначалната компания майка“ и „първоначалната група“ се счита като позоваване на „първоначалното предприятие“.

▼M11

39 Настоящият стандарт не предвижда кои предприятия изготвят индивидуални финансови отчети на разположение за публично ползване. Параграфи 38 и 40—43 са приложими, когато дадено предприятие изготвя финансови отчети, които отговарят на изискванията на Международните стандарти за финансови отчети. Предприятието изготвя и консолидирани финансови отчети на разположение за публично ползване, както това се изисква от параграф 9, освен ако не е приложимо изключението, предвидено в параграф 10.

40 Инвестиции в съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, които са отчетени в съответствие с МСС 39 в консолидираните финансови отчети, се отчитат по същия начин в индивидуалните финансови отчети на инвеститора.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

41 В консолидираните финансови отчети се правят следните оповестявания:

а) характерът на взаимоотношението между компанията-майка и дъщерното предприятие, когато компанията-майка не притежава, пряко или косвено чрез дъщерни предприятия, повече от половината от правата на глас;

б) причините, поради които притежанието, пряко или косвено чрез дъщерни предприятия, на повече от половината права на глас или потенциални права на глас в предприятието, в което е инвестирано, не представлява контрол;

в) краят на отчетния период на финансовите отчети на дъщерното предприятие, когато тези финансови отчети са използвани за изготвяне на консолидирани финансови отчети, и когато те са към отчетна дата или за период, различни от тези на компанията-майка и причината за използване на различна отчетна дата или период;

г) характерът и степента на всякакви съществени ограничения (например, възникващи в резултат на договорености за заеми или регулаторни изисквания) върху способността на дъщерните предприятия да прехвърлят средства на компанията-майка под формата на парични дивиденти или за изплащане на заеми или аванси;

д) приложение, което показва ефектите от всякакви промени в участието на компанията-майка в собствеността на дъщерното предприятие, които не водят до загуба на контрол над собствения капитал, относим към собствениците на компанията-майка; и

е) ако контролът над дъщерно предприятие бъде изгубен, компанията-майка оповестява печалбата или загубата, ако има такива, признати в съответствие с параграф 34, както и:

i) дела от тази печалба или загуба, относими към признаването на всякаква инвестиция, задържана в бившето дъщерно предприятие по справедливата й стойност към датата на загуба на контрол; и

ii) статията (статиите) в отчета за всеобхватния доход, в който е призната печалбата или загубата (ако не е представена отделно в отчета за всеобхватния доход).

42 Когато индивидуалните финансови отчети се изготвят за компания-майка, която в съответствие с параграф 10 е избрала да не изготвя консолидирани финансови отчети, в тези индивидуални финансови отчети се оповестява:

а) фактът, че финансовите отчети са индивидуални финансови отчети; че е използвано освобождаването от изискването за консолидация; наименованието и страната на учредяване или местоживеене (пребиваване) на предприятието, чиито консолидирани финансови отчети, изготвени в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети, са представени за обществено ползване; както и адресът, на който тези консолидирани финансови отчети могат да се получат;

▼M11

б) списък на съществените инвестиции в дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, включително търговската фирма, държавата на учредяване или пребиваване, дела на притежаваното участие и, ако е различен, дела на притежаваните права на глас; и

в) описание на използвания метод за отчитане на инвестициите, изброени в подточка (б).

43 Когато дадена компания-майка (различна от компанията-майка, обхваната в параграф 42), контролиращ съдружник с участие в съвместно контролирано предприятие или инвеститор в асоциирано предприятие изготвя индивидуални финансови отчети, в тези индивидуални финансови отчети се оповестява:

а) фактът, че отчетите представляват индивидуални финансови отчети и причините, поради които те са изготвени, ако това не се изисква по закон;

б) списък на съществените инвестиции в дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, включително търговската фирма, държавата на учредяване или пребиваване, делът на притежаваното участие и, ако е различен, дела на притежаваните права на глас; и

в) описание на използвания метод за отчитане на инвестициите, изброени в подточка б);

и се идентифицират финансовите отчети, изготвени в съответствие с параграф 9 от настоящия стандарт, МСС 28 и МСС 31, за които те се отнасят.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

44 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 година. По-ранното прилагане се поощрява. Ако предприятието прилага този стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

45 Предприятието прилага измененията на МСС 27, направени през 2008 г. от Съвета по международни счетоводни стандарти в параграфи 4, 18, 19, 26—37 и 41д) и е) за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Предприятието обаче не прилага тези изменения за годишни периоди, започващи на или преди 1 юли 2009 г., освен ако не прилага също и МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г). Ако предприятието прилага измененията преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт. Предприятието прилага измененията с обратна сила със следните изключения:

а) изменението на параграф 28 за отнасяне на общия всеобхватен доход към собствениците на компанията-майка и към неконтролиращите участия, дори ако това води до дефицитно салдо на неконтролиращите участия. Следователно предприятието не преизчислява отнасянето на печалба или загуба за отчетни периоди преди прилагане на измененията;

б) изискванията в параграфи 30 и 31 за отчитане на промените в притежаваните участия в дъщерно предприятие след получаване на контрол. Следователно изискванията на параграфи 30 и 31 не се прилагат към промени, които са настъпили преди предприятието да прилага измененията;

▼**M11**

в) изискванията в параграфи 34-37 за загуба на контрол над дъщерно предприятие. Предприятието не преизчислява балансовата сума на инвестиция в бившето дъщерно предприятие, ако контролът е изгубен преди то да е прилагало тези изменения. Освен това предприятието не преизчислява печалбата или загубата от загубата на контрол над дъщерно предприятие, която е възникнала преди да са прилагани измененията.

45А Параграф 38 беше изменен от издадените през май 2008 г. *Подобрения* на *МСФО*. Предприятието прилага това изменение за започващите на или след 1 януари 2009 г. годишни периоди, считано от датата, на която то прилага за първи път МСФО 5. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

45Б С издадените през май 2008 г. Изменения на МСФО 1 и МСС 27 *Цена на придобиване на инвестицията в дъщерно предприятие*, съвместно контролирано предприятие и асоциирано предприятие от параграф 4 се заличи определението за метод на цената на придобиване и се добави параграф 38А. Предприятието тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт и същевременно прилага съответните изменения на МСС 18, МСС 21 и МСС 36.

45В С издадените през май 2008 г. Изменения на МСФО 1 и МСС 27 *Цена на придобиване на инвестицията в дъщерно предприятие*, съвместно контролирано предприятие и асоциирано предприятие се добавиха параграфи 38Б и 38В. Предприятието тези параграфи за реорганизациите, настъпили през годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. По-ранното прилагане се разрешава. Предприятието може също така да избере да прилага параграфи 38Б и 38В със задна дата (към предишни реорганизации) в рамките на приложното им поле. Ако предприятието обаче преформулира дадена реорганизация с оглед съблюдаване на параграфи 38Б и 38В, то преформулира всички предишни реорганизации в рамките на приложното поле на тези параграфи. Ако предприятието прилага параграфи 38Б и 38В за по-ранен период, то оповестява този факт.

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 27 (2003)

46 Настоящият стандарт отменя МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* (преработен през 2003 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 28

Инвестиции в асоциирани предприятия

ОБХВАТ

▼M8

1. Настоящият Стандарт се прилага при отчитането на инвестиции в асоциирани предприятия. Той не се прилага при отчитането на инвестиции в асоциирани предприятия, държани от:

а) организации с рисков капитал или

б) взаимни фондове, тръстове с инвестиционни единици и подобни предприятия, включително и застрахователни фондове, свързани с инвестицията,

които при първоначалното признаване са отчетени по справедлива стойност чрез печалбата или загубата или са класифицирани като държани за търгуване и се отчитат в съответствие с МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*. Такива инвестиции се оценяват по справедлива стойност в съответствие с МСС 39, като промените в справедливата стойност се отразяват в печалбата или загубата за периода на промяната. Предприятие, което държи такава инвестиция, прави оповестяванията, изисквани от параграф 37е).

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

2. В настоящия стандарт се използват следните определения:

Асоциирано предприятие — предприятие, включително некорпоративно предприятие, каквото е съдружието, в което инвеститорът упражнява значително влияние, но което не представлява нито дъщерно предприятие, нито съвместно предприятие на инвеститора.

Консолидирани финансови отчети — отчети на групата, представени като финансов отчет на едно предприятие.

Контрол — властта да се ръководи финансовата и оперативната политика на дадено предприятие така че да се извличат изгоди от дейността му.

Метод на собствения капитал — метод на отчитане, според който инвестицията първоначално се вписва по своята себестойност, а впоследствие се преизчислява в съответствие с промените в дела на инвеститора в нетните активи на предприятието, в което е инвестирано. Печалбата или загубата на инвеститора включва дела на инвеститора в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано.

Съвместен контрол — договорено споделяне на контрол върху дадена стопанска дейност и съществува, само когато вземането на стратегически финансови и оперативни решения, свързани със стопанската дейност, изискват единодушното съгласие на страните, споделящи контрола върху дейността (съдружници).

Индивидуални финансови отчети — отчети, представени от предприятието майка, инвеститор в асоциираното предприятие или съдружник в съвместно предприятие, в които инвестициите се отчитат на база пряко участие в собствения капитал, отколкото на базата на отчетените резултати и нетни активи на предприятието, в което е инвестирано.

▼B

Значително влияние — право на участие при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано, но не е контрол или съвместен контрол върху тази политика.

Дъщерно предприятие — предприятие, включително и некорпоративно предприятие, каквото е съдружието, което е под контрола на друго предприятие (т. нар. предприятие майка).

3. Финансови отчети, в които се прилага методът на собствения капитал, не са индивидуални финансови отчети, нито пък финансовите отчети на предприятие, които няма дъщерно предприятие, асоциирано предприятие или няма дял на контролиращ съдружник в съвместно предприятие.

4. Индивидуални финансови отчети са тези, представени в допълнение към консолидираните финансови отчети, финансовите отчети, в които инвестициите са отчетени по метода на собствения капитал, както и финансовите отчети, в които дяловете на контролиращите съдружници в съвместното предприятие са пропорционално консолидирани. Не е задължително индивидуални финансови отчети да се прилагат или да придружават тези консолидирани финансови отчети.

5. Предприятия, които са освободени от консолидация в съответствие с параграф 10 на МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*, от прилагане на пропорционална консолидация съгласно параграф 2 от МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия* или от прилагане на метода на собствения капитал съгласно параграф 13, буква в) от настоящия стандарт, могат да представят индивидуални финансови отчети като техни единствени финансови отчети.

Значително влияние

6. В случай че инвеститорът притежава пряко или косвено (например чрез дъщерни предприятия) 20 % или повече от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, се приема, че този инвеститор има значително влияние, освен когато съществуват недвусмислени доказателства за противното. Противоположно на горното, в случай че инвеститорът притежава пряко или косвено (например чрез дъщерни предприятия) по-малко от 20 % от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, се приема, че този инвеститор не притежава значително влияние, освен когато съществуват недвусмислени доказателства за противното. Притежаването на значителен брой или на мнозинството от гласовете от друг инвеститор не означава задължително, че даденият инвеститор няма значително влияние.

7. Наличието на значително влияние от страна на даден инвеститор обикновено се доказва чрез съществуването на едно или повече от следните условия:

а) представителство в съвета на директорите или в равностоен управленски орган на предприятието, в което е инвестирано;

б) участие в процеса на вземане на решения, включително при вземане на решения за разпределение на дивиденти или други подобни;

в) значими сделки между инвеститора и предприятието, в което е инвестирано;

г) взаимен обмен на управленски персонал; или

д) осигуряване на съществена техническа информация.

▼B

8. Предприятието може да притежава варанти за акции, акционни опции на поискване, дългови или капиталови инструменти, които могат да се конвертират в обикновени акции, или други подобни инструменти, които имат потенциала, ако се използват или конвертират, да дадат на предприятието допълнително право на глас или да ограничат правото на глас на трета страна при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието (т.е. потенциалното право на глас). Съществуването и влиянието на потенциалните права на глас, които се упражняват в момента или се конвертират в такива, включително потенциалните права на глас, държани от други предприятия, се вземат под внимание, когато се оценява дали предприятието има значително влияние. Потенциалните права на глас не се упражняват в момента или не се конвертират в такива, когато например не могат да бъдат упражнени или конвертирани в такива до определена бъдеща дата или до възникване на бъдещо събитие.

9. За да се определи дали потенциалните права на глас водят до значително влияние, предприятието следва да проучи всички факти и обстоятелства (включително сроковете за упражняване на потенциалните права на глас и всички други договорни споразумения, независимо дали се разглеждат поотделно или заедно), които оказват влияние върху потенциалните права на глас, с изключение намеренията и финансова възможност на ръководството да упражни тези права или да ги конвертира.

10. Дадено предприятие губи значителното влияние в предприятието, в което е инвестирало, когато загуби властта да участва в процеса на вземане на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието, в което е инвестирало. Загубата на значително влияние може да се прояви със или без промяна в абсолютните или относителни нива на собственост. Тя може да се прояви например, когато асоцииранoто предприятие стане предмет на контрол от страна на правителството, съда, административен или регулаторен орган. Тя може да се прояви и като резултат от договорно споразумение.

Метод на собствения капитал

11. Съгласно метода на собствения капитал инвестицията първоначално се вписва по нейната себестойност, а балансовата сума се увеличава или намалява, за да се признае делът на инвеститора в печалбите или в загубите на предприятието, в което е инвестирано, след датата на придобиването му. Делът на инвеститора в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано, се признава в печалбата или загубата на инвеститора. Доходите, получени чрез разпределение от предприятието, в което е инвестирано, намаляват балансовата сума на инвестицията. ►**M5** Корекции на балансовата стойност може да са необходими и за промени в пропорционалния дял на инвеститора в предприятието, в което се инвестира, възникващи от промени в друг всеобхватен доход на предприятието, в което се инвестира. Подобни промени включват тези, които възникват в резултат от преоценка на имоти, машини и съоръжения и от курсови разлики. Делът на инвеститора в тези промени се признава в друг всеобхватен доход на инвеститора (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)). ◄

12. При наличието на потенциални права на глас, делът на инвеститора в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирал, и в промените в капитала на същото се определят на база настоящия дял в собствеността и не отразява възможното упражняване или прехвърляне на потенциалните права на глас.

▼B

ПРИЛАГАНЕ НА МЕТОДА НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

13. Инвестициите в асоциирани предприятия се отчитат по метода на собствения капитал освен в случаите, когато:

а) инвестициите се класифицират като държани за търгуване в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности;*

б) се прилага изключението в параграф 10 от МСС 27, позволяващо на предприятието майка, което също има инвестиция в асоциирано предприятие, да не представя консолидирани финансови отчети; или

в) са налице всички обстоятелства, изброени по-долу:

i) инвеститорът е изцяло притежавано или частично притежавано дъщерно дружество на друго предприятие и собствениците на това предприятие, включително и собствениците без право на глас, са информирани и не са възразили инвеститорът да не прилага метода на собствения капитал;

ii) дълговите и капиталови инструменти на инвеститора не се търгуват на публичните пазари (на национални или международни фондови борси или на извънборсови пазари — местни и регионални);

iii) инвеститорът не е регистрирал, нито е в процес на регистрация на финансовите си отчети в Комисията по ценни книжа или друг подобен регулаторен орган, с цел емитиране на какъвто и да е клас инструменти на публичния пазар; и

iv) крайният или всеки междинен собственик на инвеститора изготвя консолидирани финансови отчети, публично оповестени и изготвени в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

14. Инвестициите, описани в параграф 13, буква а), се отчитат в съответствие с МСФО 5.

15. Когато дадена инвестиция в асоциирано предприятие, първоначално класифицирана като държана за продажба, вече не отговаря на критериите за тази класификация, то тя следва да бъде отчетена по метода на собствения капитал от датата на нейната класификация като държана за продажба. Финансовите отчети за периодите от датата на класификацията на инвестицията като държана за продажба следва да бъдат съответно коригирани.

16. [Заличен]

17. Признаването на приход на базата на получено разпределение невинаги представлява подходяща мярка за придобития от инвеститора доход в резултат на инвестиция в асоциирано предприятие, тъй като полученото разпределение може да не съответства достатъчно на резултатите от дейността на асоциираното предприятие. Тъй като инвеститорът има значително влияние върху асоциираното предприятие, той има дял в резултатите от дейността на асоциираното предприятие и като резултат това оказва влияние върху възвръщаемостта на неговите инвестиции. Този дял на инвеститора се отчита чрез разширяване на обхвата на неговите финансови отчети по такъв начин, че те да включват неговия дял в резултатите на асоциираното предприятие. В резултат на това, прилагането на метода на собствения капитал предоставя възможност за получаването на по-информативно отчитане на нетните активи и нетния доход на инвеститора.

▼M11

18. Даден инвеститор прекратява използването на метода на собствения капитал от датата, когато престане да има значително влияние в асоциираното предприятие и от тази дата нататък да отчита инвестицията в съответствие с МСС 39, при условие че асоциираното предприятие не се превърне в дъщерно или съвместно дружество, така както са дефинирани в МСС 31. При загубата на значително влияние, инвеститорът оценява по справедлива стойност всяка инвестиция, която инвеститорът задържа в бившето асоциирано предприятие. Инвеститорът признава в печалбата или загубата всяка разлика между:

а) справедливата стойност на всяка задържана инвестиция и постъпленията от освобождаване от частичното участие в асоциираното предприятие; и

б) балансовата сума на инвестицията към датата на загуба на значителното влияние.

19. Когато инвестицията престане да бъде асоциирано предприятие и се отчита в съответствие с МСС 39, справедливата стойност на инвестицията към датата, когато е престанало да бъде асоциирано предприятие, се счита за справедлива стойност при първоначално признаване като финансов актив в съответствие с параграф 39.

19А. Ако инвеститор изгуби значително влияние над асоциирано предприятие, той отчита всички суми, признати в друг всеобхватен доход по отношение на това асоциирано предприятие на същата база, както би било необходимо, ако асоциираното предприятие директно се е освободило от съответните активи или пасиви. Следователно, ако печалбата или загубата, признати преди в друг всеобхватен доход от асоциирано предприятие, бъдат прекласифицирани към печалба или загуба от освобождаването от свързаните активи или пасиви, инвеститорът прекласифицира печалбата или загубата от собствен капитал към печалбата или загубата (като корекция от прекласификация), когато изгуби значително влияние над асоциираното предприятие. Ако например асоциираното предприятие има налични за продажба финансови активи и инвеститорът изгуби значително влияние над асоциираното предприятие, той прекласифицира към печалбата или загубата признатата преди печалба или загуба в друг всеобхватен доход във връзка с тези активи. Ако притежаваното участие на инвеститора в асоциираното предприятие намалее, но инвестицията продължава да бъде асоциирано предприятие, той прекласифицира към печалбата или загубата само пропорционална сума от печалбата или загубата, призната преди в друг всеобхватен доход.

▼B

20. Голяма част от процедурите, които са подходящи за прилагане на метода на собствения капитал, наподобяват консолидационните процедури, предвидени в МСС 27. Нещо повече, самите концепции, заложени в процедурите във връзка с придобиването на дъщерни предприятия, се възприемат и при придобиването на инвестиция в асоциирано предприятие.

21. Делът на дадена група в асоциирано предприятие е сумата от дяловете в асоциираното предприятие на предприятието майка и неговите дъщерни дружества. За настоящите цели, дяловете на други асоциирани предприятия или съвместни дружества на групата не се взимат под внимание. Когато асоциирано предприятие има дъщерни дружества, асоциирани предприятия или съвместни дружества, печалбите или загубите и нетните активи, които се взимат под внимание при прилагане на метода на собствения капитал, са тези, отчетени във финансовите отчети на асоциираното предприятие (включително делът от печалбите или загубите и нетните активи на неговите асоциирани предприятия и съвместни дружества), след извършване на необходимите преизчисления, за да се спази прилагането на единни счетоводни политики (вж. параграфи 26 и 27).

▼B

22. Печалби и загуби, резултат от „възходящи“ и „низходящи“ сделки между един инвеститор (вкл. неговите консолидирани дъщерни дружества) и асоциирано предприятие, се признават във финансовите отчети на инвеститора до степента на несвързаното инвеститорско участие в асоциираното предприятие. „Възходящи“ сделки са, например, продажба на активи от асоциираното предприятие на инвеститора. „Низходящи“ сделки са, например, продажба на активи от инвеститора на асоциираното предприятие. Делът на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното предприятие, резултат от такива сделки, се елиминира.

▼M12

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.

а) 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.

▼B

Извършват се подходящи преизчисления на дела на инвеститора в печалбите или загубите на асоциираното предприятие след придобиването, за да се отчете например амортизацията на амортизируемите активи въз основа на справедливата им стойност към датата на придобиване. По същия начин се извършват подходящи преизчисления на дела на инвеститора в печалбите или загубите на асоциираното предприятие след придобиването, за да се отчетат загубите от обезценка, признати от асоциираното предприятие като репутация или имоти, машини и съоръжения.

24. При прилагането на метода на собствения капитал инвеститорът следва да използва последните налични финансови отчети на асоциираното предприятие. ►M5 Когато краят на отчетния период на инвеститора се различава от този на асоциираното предприятие, асоциираното предприятие изготвя, за използване от инвеститора, финансови отчети към същата дата както на финансовите отчети на инвеститора, освен ако това е практически невъзможно. ◄

25. Когато в съответствие с параграф 24 ►M5 финансовите отчети на асоциираното предприятие, използвани при прилагане на метода на собствен капитал, се изготвят към различна отчетна дата от тази на инвеститора ◄, се налага да се извършват преизчисления, които да отразяват ефектите от евентуални значими събития или сделки между инвеститора и асоциираното предприятие, настъпили между датата на финансовия отчет на асоциираното предприятие и датата на финансовия отчет на инвеститора. ►M5 Във всеки случай разликата между края на отчетния период на асоциираното предприятие и този на инвеститора не трябва да надвишава три месеца. Продължителността на отчетните периоди и всяка разлика в края на отчетните периоди следва да бъдат запазени от период в период. ◄

26. При изготвянето на своите финансови отчети инвеститорът следва да прилага единна счетоводна политика спрямо сходни сделки и събития, станали при сходни обстоятелства.

▼B

27. Когато асоциираното предприятие прилага счетоводна политика, която се различава от тази на инвеститора във връзка със сходни сделки и събития, станали при сходни обстоятелства, се правят съответните корекции по отношение на счетоводната политика на асоциираното предприятие, когато финансовите отчети на асоциираното предприятие се използват от инвеститора при прилагане на метода на собствения капитал.

28. При наличието на кумулативни привилегировани акции на асоциираното предприятие, които са притежавани от страни, различни от инвеститора, и са класифицирани като собствен капитал, инвеститорът изчислява своя дял в печалбите или загубите, след като са извършени преизчисления по отношение на привилегированите дивиденти, независимо дали дивидентите са били обявени или не.

29. Когато делът на инвеститора в загубите на асоциираното предприятие възлиза на или превишава участието му в асоциираното предприятие, инвеститорът прекратява признаването на своя дял в по-нататъшните загуби. Делът в асоциираното предприятие е балансовата стойност на инвестицията в асоциираното предприятие, когато се прилага методът на собствения капитал, заедно с всякакви други дългосрочни участия, които по същество формират част от нетната инвестиция на инвеститора в асоциираното предприятие. Например позиция, за която не се планира и не се очаква да бъде уредена в близко бъдеще, е по същество допълнение на инвестицията в асоциираното предприятие. Такива позиции могат да бъдат привилегировани акции и дългосрочни вземания или заеми, с изключение на търговски вземания, търговски задължения или други дългосрочни вземания, които са достатъчно обезпечени, каквито са обезпечените кредити. Загубите, отчетени по метода на собствения капитал, които надвишават инвестицията в обикновени акции, се отчитат в другите компоненти от участието на инвеститора в асоциираното предприятие в обратен ред по важност (т.е. приоритет при ликвидация).

30. След като инвеститорското участие е намалено до нула, допълнителните загуби се отчитат и пасивът се признава само до размера, до който инвеститорът има поети правни или конструктивни задължения или е извършил плащания от името на асоциираното предприятие. В случай че асоциираното предприятие впоследствие отчете печалба, инвеститорът възобновява признаването на своя дял от тази печалба, едва след като делът му от печалбата се изравни с този от непризнатите нетни загуби.

Загуби от обезценка

31. След прилагане на метода на собствения капитал, включително след признаване на загубите на асоциираното предприятие съгласно параграф 29, инвеститорът прилага изискванията на МСС 39, за да определи дали е необходимо да признае допълнителни загуби от обезценка по отношение на нетната му инвестиция в асоциираното предприятие.

32. Също така инвеститорът прилага изискванията на МСС 39, за да определи дали се признава допълнителна загуба от обезценка по отношение на дела на инвеститора в асоциираното предприятие, който дял не съставлява част от нетната инвестиция и от сумата на тази загуба от обезценка.

▼M8

33. Тъй като положителната репутация, включена в балансовата стойност на инвестицията в асоциирано предприятие не се отчита самостоятелно, тя не се проверява отделно за обезценка чрез прилагане на изискванията за проверка на обезценката съгласно МСС 36 *Обезценка на активи*. Вместо това цялата балансова стойност на инвестицията се проверява съгласно МСС 36 за обезценка, като се сравнява нейната възстановима стойност (по-високата от стойността в употреба и справедливата стойност минус разходите за продажба) с балансовата ѝ стойност, в случаите, когато прилагането на МСС 39 показва, че инвестицията може да се е обезценила. Загубата от обезценка, призната в такива обстоятелства, не се разпределя към никой актив, включително репутацията, която съставлява част от балансовата стойност на инвестицията в асоциираното предприятие. Съответно, всяко обратно възстановяване на тази загуба от обезценка се признава в съответствие с МСС 36 в степента, в която възстановимата стойност на инвестицията впоследствие се увеличава. При определяне стойността в употреба на инвестицията, предприятието оценява приблизително:

▼B

а) своя дял от настоящата стойност на приблизително изчислените бъдещи парични потоци, които се очаква да бъдат генерирани от асоциираното предприятие, включително паричните потоци от дейността на асоциираното предприятие и постъпленията при окончателна продажба на инвестицията; или

б) настоящата стойност на приблизително изчислените бъдещи парични потоци, които се очаква да възникнат от разпределяне на дивидентите от инвестицията и от окончателната продажба на инвестицията.

При верни предположения и двата метода дават един и същи резултат.

34. Възстановимата стойност на инвестицията в асоциираното предприятие се оценява за всяко предприятие поотделно, освен в случаите, когато асоциираното предприятие не генерира парични постъпления при продължителна употреба, които да са в значителна степен независими от тези, генерирани от други активи на предприятието.

ИНДИВИДУАЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

35. Инвестицията в асоциирано предприятие се отчита в индивидуалните финансови отчети на инвеститора в съответствие с параграфи 37—42 от МСС 27.

36. Настоящият стандарт не определя кои предприятия представят индивидуални финансови отчети за публично ползване.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

37. Следва да се оповестява следното:

а) справедливата стойност на инвестициите в асоциирани предприятия, за които има публикувани ценови котировки;

б) обобщена финансова информация за асоциираните предприятия, включваща общата сума на активите, пасивите, приходите и печалбата или загубата;

в) причините, поради които предположението, че липсва значително влияние, ако инвеститорът държи пряко или косвено чрез дъщерни дружества по-малко от 20 % от правото на глас или потенциалните права на глас в предприятието, в което е инвестирано, отпада и е направено заключение за наличие на значително влияние;

▼B

г) причините, поради които предположението, че е налице значително влияние, ако инвеститорът държи пряко или косвено чрез дъщерни дружества 20 % или повече от правото на глас или потенциалното право на глас в предприятието, в което е инвестирано, отпада и е направено заключение за липса на значително влияние;

▼M5

д) краят на отчетния период на финансовите отчети на асоциирано предприятие, когато тези финансови отчети са използвани при прилагане на метода на собствения капитал, и когато те са към отчетна дата или за период, различни от тези на инвеститора и причината за използване на различна отчетна дата или период;

▼B

е) характерът и степента на всякакви значими ограничения (например произтичащи от кредитни ангажименти или регулаторни изисквания), които намаляват възможността на асоциираното предприятие да прехвърля средства към инвеститора под формата на дивиденти или погасяване на заеми, или изплащане на аванси;

ж) непризнатия дял на загубите на асоциираното предприятие, за даден период и общо, ако инвеститорът е преустановил включването на своя дял в загубите на асоциираното предприятие;

з) фактът, че асоциираното предприятие не е отчетено чрез използването на метода на собствения капитал съгласно параграф 13; и

и) обобщена финансова информация за асоциираните предприятия, индивидуално или по групи, които не са отчетени по метода на собствения капитал, включваща общата сума на активите, общата сума на пасивите, приходите и печалбата или загубата.

38. Инвестициите в асоциирани предприятия, осчетоводени по метода на собствения капитал, се класифицират като нетекущи активи. Делът на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното предприятие и балансовата стойност на тези инвестиции се оповестяват отделно. Делът на инвеститора в преустановените сделки на асоциираното предприятие също се оповестява отделно.

▼M5

39. Делът на инвеститора в промените, признати в друг всеобхватен доход от асоциираното предприятие се признават от инвеститора в друг всеобхватен доход.

▼B

40. В съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* инвеститорът следва да оповести:

а) своя дял в условните задължения на асоциираното предприятие, направен съвместно с другите инвеститори; и

б) условните задължения, възникнали в резултат на това, че инвеститорът е изцяло отговорен за всички или за част от задълженията на асоциираното предприятие.

▼M8

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

▼B

41. Настоящият стандарт влиза в сила за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако настоящият стандарт се прилага за период, започващ преди 1 януари 2005 г., предприятието следва да оповести този факт.

▼**M5**

41А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграфи 11 и 39. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼**M11**

41Б. МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) добавя параграфи 18 и 19 и изменя параграф 19А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼**M8**

41В. Параграфи 1 и 33 са добавени от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага за този по-ранен период измененията на параграф 3 от МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*, параграф 1 от МСС 31 и параграф 4 от МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*, издаден през май 2008 г. Разрешава се предприятието да прилага измененията за бъдещи периоди.

▼**B**

ОТТЕГЛЯНЕ НА ПРЕДХОДНИ РЕШЕНИЯ

42. Настоящият стандарт отменя МСС 28 *Отчитане на инвестиции в асоциирани предприятия* (преработен през 2000 г.).

43. Настоящият стандарт отменя следните разяснения:

а) ПКР-3 *Елиминиране на нереализирани печалби и загуби от операции с асоциирани предприятия*;

б) ПКР-20 *Счетоводен метод на собствения капитал — признаване на загуби*; и

в) ПКР-33 *Консолидация и метод на собствения капитал — потенциални права на глас и разпределение на дялове*.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 29

Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики

ОБХВАТ ►M8 [1] ◄

1. Настоящият стандарт следва да се прилага към финансовите отчети, включително консолидираните финансови отчети, на всяко предприятие, чиято функционална валута е валута на свръхинфлационна икономика.

2. В една свръхинфлационна икономика отчитането на оперативните резултати и финансовото състояние в местната валута без извършване на преизчисление не е полезно. Парите губят покупателната си сила с такива темпове, че сравнението на сумите от сделки и други събития, които са настъпили в различно време, дори в рамките на един и същ счетоводен период, е подвеждащо.

3. Настоящият стандарт не определя абсолютен процент, при който се счита, че възниква свръхинфлация. Въпрос на преценка е кога става необходимо преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт. За свръхинфлация свидетелстват, наред с други, следните характеристики на икономическата среда на една страна:

   а) населението предпочита да държи състоянието си в непарични активи или в относително стабилна чуждестранна валута; притежаваните суми в местна валута незабавно се инвестират, за да запазят покупателната си сила;

   б) населението разглежда паричните суми не от гледна точка на местната валута, а от гледна точка на една относително стабилна чуждестранна валута; цените могат да се определят в тази валута;

   в) покупко-продажбите на кредит се извършват по цени, които компенсират очакваната загуба на покупателна сила през кредитния период дори ако периодът е кратък;

   г) лихвените проценти, заплатите и цените са обвързани към ценови индекс; и

   д) кумулативният процент на инфлация в течение на три години се приближава до или надхвърля 100 %.

4. За предпочитане е всички предприятия, които се отчитат във валутата на същата свръхинфлационна икономика, да прилагат настоящия стандарт от една и съща дата. Независимо от това настоящият стандарт се прилага към финансовите отчети на всяко предприятие от началото на отчетния период, през който то установи наличието на свръхинфлация в страната, в чиято валута се отчита.

ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

5. Цените се променят с течение на времето в резултат на различни специфични или общи политически, икономически и социални сили. Специфичните сили, като промени в търсенето и предлагането и технологични промени, могат да предизвикат значително повишаване или понижаване на отделните цени, независимо едни от други. Освен това общите сили могат да доведат до промени на общото равнище на цените, а следователно и на общата покупателна сила на парите.

([1]) Като част от *Подобренията на МСФО*, издадени през май 2008 г., Бордът измени терминологията, използвана в МСС 29, за да бъде последователна с другите МСФО, както следва: а) „пазарна стойност“ се изменя на „справедлива стойност“ и б) „резултати от дейности“ и „нетен доход“ се изменя на „печалбата или загубата“.

▼M8

6. Предприятия, които изготвят финансови отчети на база историческа стойност правят това без оглед както на промените в общото равнище на цените, така и на увеличенията на определени цени на признати активи или пасиви. Изключение са онези активи и пасиви, които предприятието е длъжно или избира да оценява по справедлива стойност. Например имоти, машини и съоръжения могат да се преоценяват към справедлива стойност, а биологическите активи по принцип се изисква да се оценяват по справедлива стойност. Някои предприятия обаче представят финансови отчети, основани на подхода на текущата стойност, който отразява влиянията на промените в конкретните цени на притежаваните активи.

▼B

7. В свръхинфлационна икономика финансовите отчети, независимо от това дали се основават на историческата стойност, или на текущата стойност, са полезни само ако са изразени в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄. В резултат на това настоящият стандарт се прилага към финансовите отчети на предприятията, отчитащи се във валута на свръхинфлационна икономика. Не се разрешава представяне на изискваната в настоящия стандарт информация като приложение към непреизчислените финансови отчети. Освен това не се насърчава отделно представяне на финансовите отчети преди преизчисляването.

▼M8

8. Финансовите отчети на предприятие, което се отчита в паричната единица на свръхинфлационна икономика, независимо от това дали са основани на подхода на историческата стойност или на подхода на текущата стойност, се представят в мерните единици, които са валидни към края на отчетния период. Сравнителните данни за предходния период, изисквани от МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен 2007 г.) и всяка информация относно по-ранни периоди следва също да бъдат представени в мерни единици, валидни към края на отчетния период. С цел представяне на сравнителните стойности в друга валута на представяне, се прилагат параграфи 42, б) и 43 от МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*.

▼B

9. Печалбата или загубата от нетна парична позиция следва да се включи в приходите или разходите и да бъде оповестена отделно.

10. Преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт изисква прилагане на определени процедури и преценки. Последователното прилагане на тези процедури и преценки в различните периоди е по-важно от съвършената точност на получените суми, включени в преизчислените финансови отчети.

Финансови отчети, съставени по исторически стойности

▼M5

Отчет за финансовото състояние

▼B

11. Сумите в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, които все още не са изразени в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄, се преизчисляват чрез прилагането на общ ценови индекс.

12. Паричните позиции не се преизчисляват, тъй като те вече са изразени в парични единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄. Паричните позиции са налични парични средства и позиции, които следва да се получат или платят в парични средства.

▼B

13. Активите и пасивите, обвързани със споразумение към промените на цените като индексируеми облигации и заеми, се коригират в съответствие със споразумението, за да се установят салдата им към ►M5 края на отчетния период ◄. Тези позиции се отчитат по тази коригирана сума в преизчисления ►M5 отчет за финансовото състояние ◄.

▼M8

14. Всички други активи и пасиви са непарични. Някои непарични позиции се отчитат по текущи стойности към края на отчетния период, като нетна реализируема стойност и справедлива стойност, поради което не се преизчисляват. Всички други непарични активи и пасиви се преизчисляват.

15. Повечето непарични позиции се отчитат по себестойност или по себестойност, намалена с амортизация. оттук следва, че те се представят по стойности, валидни към датата на тяхното придобиване. Преизчислената себестойност или себестойността, намалена с амортизацията, на всяка една позиция се определя, като към нейната историческа стойност и натрупана амортизация се приложи изменението на общия ценови индекс от датата на придобиването до края на отчетния период. Например имотите, машините и съоръженията, инвестициите, материалните запаси от суровини и материали, положителната репутация, патентите, търговските марки и подобни активи се преизчисляват от датите на тяхната покупка. Материалните запаси от полуготова и готова продукция се преизчисляват от датите, на които са били извършени разходите за покупката и преработката.

▼B

16. Подробни данни за датите на придобиване на имоти, машини и съоръжения може да не са налице или да не е възможно да се установят посредством преценка. В тези редки случаи може да е необходимо през първия период на прилагане на настоящия стандарт да се използва независима професионална оценка на стойността на позициите като база за тяхното преизчисляване.

17. Може да няма информация за общия ценови индекс за периодите, за които настоящия стандарт изисква преизчисляване на стойността на имотите, машините и съоръженията. При тези обстоятелства може да е необходимо да се използва преценка, основана например на движенията на курса между функционалната валута и една относително стабилна чуждестранна валута.

18. Някои непарични позиции се отчитат по текущи стойности към дати, различни от датата на придобиването или ►M5 края на отчетния период ◄, например имоти, машини и съоръжения, които са били преоценени на някоя по-ранна дата. В тези случаи балансовите суми се преизчисляват от датата на преоценката.

▼M8

19. Преизчислената стойност на непарична статия се намалява, съгласно съответния МСФО, когато тя надвишава възстановимата ѝ стойност. Например, преизчислени стойности на имоти, машини и съоръжения, положителна репутация, патенти и търговски марки се намаляват до възстановимата стойност, а преизчислените стойности на материалните запаси се намаляват до нетна реализуема стойност.

20. Предприятие, в което е инвестирано и участието в което се отчита съгласно метода на собствения капитал, може да изготвя отчети във валута на свръхинфлационна икономика. Отчетът за финансовото състояние и отчетът за всеобхватния доход на такова предприятие се преизчисляват в съответствие с настоящия стандарт, за да се изчисли дела на инвеститора в нетните активи и печалбата или загубата. Когато преизчислените финансови отчети на предприятието, в което е инвестирано, са изразени в чуждестранна валута, те се превалутират по заключителните курсове на съответната валута.

▼B

21. Влиянието на инфлацията обикновено е включено в разходите по заемите. Не е уместно да се прави и преизчисление на капиталовите разходи, финансирани със заемни средства, и капитализиране на тази част от разходите по кредити, която компенсира инфлацията през същия период. Тази част от разходите по заеми се признава като разход през периода, през който са извършени разходите.

22. Едно предприятие може да придобие активи съгласно споразумение, което му позволява да отложи плащането, без да понася изрични разходи за лихви. Когато е невъзможно да се установи сумата на лихвите, такива активи се преизчисляват от датата на плащането, а не от датата на покупката.

23. [Заличен]

24. В началото на първия период на прилагане на настоящия стандарт компонентите на собствения капитал, с изключение на неразпределената печалба и всички преоценъчни резерви, се преизчисляват посредством прилагане на общ ценови индекс от датите, на които компонентите са били внесени или възникнали по друг начин. Преоценъчен резерв, който е възникнал в предходни периоди, се елиминира. Преизчислената неразпределена печалба се получава от всички други суми в преизчисления ►M5 отчет за финансовото състояние ◄.

25. В края на първия период и в следващите периоди всички компоненти на собствения капитал се преизчисляват посредством прилагането на общ ценови индекс от началото на периода или от датата на внасянето им, ако същата е по-късна. Движенията в собствения капитал за периода се оповестяват в съответствие с МСС 1.

▼M5

Отчет за всеобхватния доход

▼B

26. Настоящият стандарт изисква всички позиции в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ да се изразят в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄. Поради това всички суми следва да се преизчислят, като се приложи изменението на общия ценови индекс от датите, на които сумите на приходите и разходите са били първоначално записани във финансовите отчети.

Печалба или загуба от нетна парична позиция

27. През период на инфлация едно предприятие, при което паричните активи превишават паричните пасиви, губи покупателна сила, а предприятие, при което паричните пасиви превишават паричните активи, придобива покупателна сила, когато активите и пасивите не са обвързани към дадено ценово равнище. Тази печалба или загуба от нетната парична позиция може да се установи като разлика, получена от преизчисляването на стойността на непаричните активи, собствения капитал, ►M5 статиите в отчета за всеобхватния доход ◄ и корекцията на стойността на активите и пасивите, обвързани към даден индекс. Печалбата или загубата може да се оцени приблизително и посредством прилагане на изменението на общия ценови индекс към среднопретеглената величина на разликата между паричните активи и паричните пасиви за съответния период.

▼M8

28. Печалбата или загубата от нетната парична позиция се включва в печалбата или загубата. Корекцията на тези активи и пасиви, които са обвързани посредством споразумение към промените на цените, извършена в съответствие с параграф 13, се компенсира с печалбата или загубата от нетната парична позиция. Други приходни и разходни позиции, като приходи от лихви и разходи за лихви и валутни курсови разлики във връзка с инвестирани или заети средства, също са свързвани с нетната парична позиция. Въпреки че такива позиции се оповестяват отделно, може да е полезно те да се представят в отчета всеобхватния доход заедно с печалбата или загубата от нетна паричната позиция.

▼B

Финансови отчети, съставени по текуща стойност

▼M5

Отчет за финансовото състояние

▼B

29. Статиите, отчетени по текуща стойност, не се преизчисляват, тъй като вече са изразени в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄. Другите статии в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ се преизчисляват в съответствие с параграфи от 11 до 25.

▼M5

Отчет за всеобхватния доход

▼B

30. ►M5 Отчетът за всеобхватния доход ◄, съставен по текуща стойност преди преизчисляването, обикновено съдържа стойности, валидни към момента, в който са настъпили залегналите в основата им сделки или събития. Себестойността на продажбите и амортизацията се записват по текущите им стойности в момента на потреблението; продажбите и другите разходи се записват при настъпването им по техните парични стойности. Следователно всички суми следва да се преизчислят в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄, чрез прилагането на общ ценови индекс.

Печалба или загуба от нетна парична позиция

31. Печалбата или загубата от нетната парична позиция се отчита в съответствие с параграфи 27 и 28.

Данъци

32. Преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт може да породи разлики между балансовата стойност на отделните активи и пасиви и тяхната данъчна основа. Тези разлики се отчитат в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

Отчет за паричните потоци

33. Настоящият стандарт изисква всички позиции в отчета за паричните потоци да бъдат изразени в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄.

▼B

Сравнителни данни за предходен период

▼M8

34. Сравнителните данни за предходния отчетен период, независимо от това, дали са били основани на историческата стойност или на текущата стойност, се преизчисляват посредством прилагане на общ ценови индекс така, че сравнителните финансови отчети да се представят в мерните единици, валидни към края на отчетния период. Информацията, оповестена за по-ранни периоди, също се изразява в мерните единици, валидни към края на отчетния период. С цел представяне на сравнителните стойности в друга валута на представяне, се прилагат параграфи 42б) и 43 от МСС 21.

▼B

Консолидирани финансови отчети

35. Предприятието майка, което се отчита във валута на свръхинфлационна икономика, може да има дъщерни предприятия, които също се отчитат във валути на свръхинфлационни икономики. Финансовите отчети на всяко такова дъщерно предприятие е необходимо да се преизчисляват посредством прилагане на общ ценови индекс на страната, в чиято валута то се отчита, преди същите да бъдат включени в консолидираните финансови отчети, изготвяни от неговото предприятие майка. Когато такова дъщерно предприятие е чуждестранно дъщерно предприятие, неговите преизчислени финансови отчети се превалутират по заключителните курсове на съответната валута. Финансовите отчети на дъщерните предприятия, които не се отчитат във валути на свръхинфлационни икономики, се изготвят в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*.

36. Ако се консолидират финансови отчети с различни ►M5 края на отчетния период ◄, всички позиции, независимо от това дали са непарични или парични, е необходимо да се преизчислят в мерни единици, валидни към датата на консолидираните финансови отчети.

Избор и използване на общия ценови индекс

37. Преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт изисква използването на общ ценови индекс, който отразява промените в общата покупателна сила. За предпочитане е всички предприятия, които се отчитат във валутата на една и съща икономика, да използват един и същ индекс.

ИКОНОМИКИ, КОИТО ПРЕСТАВАТ ДА БЪДАТ СВРЪХИНФЛАЦИОННИ

38. Когато една икономика престане да бъде свръхинфлационна и предприятието преустанови изготвянето и представянето на финансови отчети, изготвяни в съответствие с настоящия стандарт, то следва да третира сумите, изразени в мерните единици, валидни в края на предходния отчетен период, като база за балансовите суми за следващите си финансови отчети.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

39. Следва да се извършат следните оповестявания:

а) фактът, че финансовите отчети и съответните данни за предходни периоди са били преизчислени с оглед отразяване на промените в общата покупателна сила на функционалната валута и в резултат на това са изразени в мерните единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄;

▼B

б) дали финансовите отчети са основани на подхода на историческата стойност или на подхода на текущата стойност; и

в) естеството и равнището на ценовия индекс към ►M5 края на отчетния период ◄ и движението на индекса през текущия и предходния отчетен период.

40. Оповестяванията, изисквани в настоящия стандарт, са необходими, за да уточни базата за отразяване на влиянието на инфлацията във финансовите отчети. Те също имат за цел да се осигури друга информация, необходима за разбиране на тази база и на произтичащите от това суми.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

41. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 1 януари 1990 г.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 31

Дялове в съвместни предприятия

ОБХВАТ

▼M8

1. Настоящият Стандарт се прилага при отчитането на дяловете в съвместни предприятия и при отчитането на активите, пасивите, приходите и разходите във финансовите отчети на контролиращите съдружници в съвместното предприятие и на инвеститорите, независимо от структурите или формите, под които се извършват дейностите на съвместното дружество. Той обаче не се прилага при дялове на контролиращи съдружници в съвместно контролирани предприятия, държани от:

а) организации с рисков капитал или

б) взаимни фондове, тръстове с инвестиционни единици и подобни предприятия, включително и застрахователни фондове, свързани с инвестицията,

които при първоначалното признаване са отчетени по справедлива стойност чрез печалбата или загубата или са класифицирани като държани за търгуване и се отчитат в съответствие с МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*. Такива инвестиции се оценяват по справедлива стойност в съответствие с МСС 39, като промените в справедливата стойност се отразяват в печалбата или загубата за периода на промяната. Контролиращ съдружник в съвместно предприятие, който държи такъв дял, прави оповестяванията, изисквани от параграфи 55 и 56.

▼B

2. Контролиращ съдружник с дялове в съвместно контролирано предприятие се освобождава от параграф 30 (пропорционална консолидация) и параграф 38 (метод на собствения капитал), когато отговаря на следните условия:

а) делът се класифицира като държан за търгуване в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*;

б) когато се прилага изключението в параграф 10 от МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*, което позволява на предприятието майка, което също има дял в съвместно контролирано предприятие, да не представя консолидирани финансови отчети; или

в) се прилага всичко от долуизброеното:

i) контролиращият съдружник е 100 % притежавано дъщерно дружество или е частично притежавано дъщерно дружество от друго предприятие и неговите собственици, включително и тези, които нямат иначе право на глас, са уведомени и нямат възражения относно неприлагането на пропорционалната консолидация или метода на собствения капитал от страна на контролиращия съдружник;

ii) дълговите и капиталови инструменти на контролиращия съдружник не се търгуват на публичните пазари (национални или международни фондови борси или извънборсови пазари — както местни, така и регионални);

iii) контролиращият съдружник не е регистрирал, нито е в процес на регистрация на счетоводните си отчети в Комисията по ценни книжа или друг регулаторен орган с цел емитиране на какъвто и да е клас инструменти на публичния пазар, и

▼B

iv) крайният или всеки междинен собственик на контролиращия съдружник изготвя консолидирани финансови отчети, публично оповестени и в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

3. В настоящия стандарт са използвани следните определения:

Контрол — властта да се управлява финансовата и оперативната политика на дадена стопанска дейност по такъв начин, че да се извлича изгода от нея.

Метод на собствения капитал — метод за отчитане, при който делът на контролиращия съдружник в съвместно контролираното предприятие първоначално се записва по себестойността му, а впоследствие се коригира според промените след придобиването в дела на контролиращия съдружник от нетните активи на съвместно контролираното предприятие. Печалбата или загубата на контролиращия съдружник включва неговия дял в печалбата или загубата на съвместно контролираното предприятие.

Инвеститор в съвместно предприятие — участник в съвместно предприятие, който не участва в съвместния контрол върху него.

Съвместен контрол — договореното споделяне на контрола върху дадена стопанска дейност и съществува само когато вземането на стратегически финансови и оперативни решения, свързани със стопанската дейност, изисква единодушното съгласие на страните, споделящи контрола върху дейността (контролиращи съдружници).

Съвместно предприятие — договорно споразумение, по силата на което две или повече страни се заемат със стопанска дейност, която подлежи на съвместен контрол.

Пропорционална консолидация — метод на отчитане, при който делът на контролиращия съдружник във всеки един от активите, пасивите, приходите и разходите на съвместно контролираното предприятие се обединява ред за ред със сходните позиции или пък се отчита като позиции на отделни редове в счетоводните отчети на контролиращия съдружник.

Индивидуални финансови отчети — отчети, представени от предприятието майка, инвеститор в асоциирано предприятие или контролиращ съдружник в съвместно контролирано предприятие, в които инвестициите се отчитат на база директно участие в собствения капитал, а не на база отчетен резултат и нетни активи на предприятието, в което е инвестирано.

Значително влияние е правото на участие при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на дадена стопанска дейност, но не и контрол или съвместен контрол върху тази политика.

Контролиращ съдружник в съвместно предприятие — страна, която участва в съвместното предприятие и споделя съвместния контрол върху съвместното предприятие.

4. Финансови отчети, в които се прилага пропорционалната консолидация или методът на собствения капитал не са индивидуални финансови отчети, нито финансови отчети на предприятия, които нямат дъщерна фирма, асоциирано предприятие, нито дял в съвместно контролирано предприятие.

▼B

5. Индивидуални финансови отчети са тези, представени в допълнение на консолидираните финансови отчети, финансови отчети, в които инвестициите са отчетени по метода на собствения капитал и финансови отчети, в които дяловете на контролиращите съдружници в съвместни предприятия са пропорционално консолидирани. Не е задължително индивидуалните финансови отчети да се прилагат или да придружават тези финансови отчети.

6. Предприятия, които са освободени от консолидация в съответствие с параграф 10 от МСС 27, от прилагане на метода на собствения капитал в съответствие с параграф 13, буква в) от МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* и от прилагане на пропорционалната консолидация или метода на собствения капитал в съответствие с параграф 2 от настоящия стандарт, могат да представят индивидуални финансови отчети като техни единствени финансови отчети.

Форми на съвместни предприятия

7. Съвместните предприятия могат да приемат най-различни форми и структури. Настоящият стандарт разглежда три основни вида — съвместно контролирани дейности, съвместно контролирани активи и съвместно контролирани предприятия, които обикновено се описват чрез и отговарят на определението за съвместно предприятие. Общи за всички съвместни предприятия се явяват следните характеристики:

а) двама или повече контролиращи съдружници са обвързани с договорно споразумение; и

б) договорното споразумение установява съвместен контрол.

Съвместен контрол

8. Съвместният контрол става невъзможен, когато предприятието, в което се инвестира, е в законово наложена реорганизация или в несъстоятелност, или работи при строги дългосрочни ограничения, които намаляват възможността да се прехвърлят средства на контролиращия съдружник. Ако съвместният контрол продължава, тези събития сами по себе си не са достатъчни, за да оправдаят предприятието да не води счетоводство като съвместно предприятие съгласно настоящия стандарт.

Договорни взаимоотношения

9. Наличието на договорно споразумение дава възможност да се прави разлика между участия, които включват съвместен контрол и инвестициите в асоциирани предприятия, в които инвеститорът има значително влияние (вж. МСС 28). Дейност, при която липсва договорно споразумение за установяване на съвместен контрол, не се смята за съвместно предприятие за целите на настоящия стандарт.

10. Едно договорно споразумение може да се изяви по няколко начина, например като договор между контролиращите съдружници или протоколи от разговорите между тях. В някои случаи договорното споразумение се залага в устава или в правилника на съвместното предприятие. Независимо от формата, договорното споразумение обикновено е в писмен вид и третира въпроси като:

а) дейността, продължителност и отчетните задължения на съвместното предприятие;

б) назначаването на съвета на директорите или равностоен управляващ орган на съвместното предприятие и правата на глас на контролиращите съдружници;

в) дяловите вноски на контролиращите съдружници; и

г) разпределянето между контролиращите съдружници на продукцията, приходите, разходите и резултатите от дейността на съвместното предприятие.

▼B

11. Договорното споразумение установява съвместен контрол върху съвместното предприятие. Подобно изискване гарантира, че нито един от контролиращите съдружници не може да бъде в състояние да упражнява самостоятелен контрол върху дейността му.

12. Договорното споразумение може да посочи един от контролиращите съдружници като управител на съвместното предприятие. Управителят обаче не контролира съвместното предприятие, а действа в рамките на финансовата и оперативната политика, договорена между контролиращите съдружници в съответствие с договорното споразумение и делегирана за изпълнение от управителя. Когато управителят е овластен да ръководи финансовата и оперативната политика на стопанската дейност, той по същество контролира самото предприятие и по този начин то се явява дъщерно на управителя, а не съвместно предприятие.

СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ ДЕЙНОСТИ

13. Дейността на някои съвместни предприятия е свързана с експлоатацията на активи и други ресурси на контролиращите съдружници, без да се основава корпорация, съдружие или друга форма на предприятие, нито пък финансова структура, която да е отделна от самите контролиращи съдружници. Всеки контролиращ съдружник използва собствени имоти, машини и съоръжения, както и собствени материални запаси. Освен това той поема собствените си разходи и пасиви и се финансира сам, което представлява негово задължение. Дейността на съвместното предприятие може да се извършва и от наети лица от контролиращия съдружник успоредно със сходна дейност, извършвана от контролиращия съдружник. Договорното споразумение за съвместно предприятие обикновено установява начина, по който приходите от реализацията на съвместния продукт и съвместно направените разходи се разпределят между контролиращите съдружници.

14. Пример за съвместно контролирана дейност е споразумението между двама или повече контролиращи съдружници за съвместна дейност, ползване на суровини и производство, продажба и дистрибуция на определен продукт — например самолети. Всеки от контролиращите съдружници изпълнява различни дейности от производствения процес. Всеки контролиращ съдружник понася собствените си разходи и получава дял от приходите от продажбата на самолетите, определен в самото договорно споразумение.

15. По отношение на дяловете си в съвместно контролираните дейности всеки контролиращ съдружник признава в индивидуалните си финансови отчети:

а) контролираните от него активи и поетите от него пасиви; и

б) направените от него разходи и собствения му дял в доходите, реализирани от продажбата на стоките или услугите от съвместното предприятие.

16. Тъй като активите, пасивите, приходите и разходите се признават във финансовите отчети на контролиращия съдружник, при представянето на консолидираните финансови отчети не се налага контролиращият съдружник да прави каквито и да е преизчисления или да предприема други консолидационни процедури по отношение на същите тези позиции.

17. Не се изисква воденето на отделно счетоводство на съвместното предприятие или изготвянето на отделен счетоводен отчет за него. Независимо от това, контролиращите съдружници могат да изготвят управленски отчети, с помощта на които може да се оценява резултатът от дейността на съвместното предприятие.

▼B

СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ АКТИВИ

18. Някои съвместни предприятия се базират на съвместен контрол, а често и на съвместна собственост върху един или повече от активите, внесени в съвместното предприятие или придобити и използвани специално за целите на съвместното предприятие. Активите се използват за извличане на изгоди за контролиращите съдружници. Всеки контролиращ съдружник може да получи дял от произведеното с активите и понася предварително договорен дял от направените разходи.

19. Съвместно контролираното предприятие не предполага основаването на корпорация, съдружие или друга форма на предприятие, нито пък на финансова структура, която е отделна от тези на самите контролиращи съдружници. Всеки контролиращ съдружник притежава контрол върху своя дял от бъдещата стопанска изгода чрез дела си в съвместно контролирания актив.

20. Съвместно контролирани активи се срещат често в дейности като добива на нефт, газ и минерали. Например група нефтени компании могат да притежават и експлоатират съвместно един нефтопровод. Всеки контролиращ съдружник използва нефтопровода за пренасяне на собствения си продукт, срещу което понася договорен процент от експлоатационните разходи на нефтопровода. Друг пример на съвместно контролиран актив е, когато две предприятия могат да контролират съвместно даден имот, като всяко от тях получава своя дял от получения наем и понася своя дял от разходите.

21. По отношение на своя дял в съвместно контролираните активи всеки контролиращ съдружник трябва да признава в своите финансови отчети:

а) своя дял в съвместно контролираните активи, класифицирани според естеството на активите;

б) всякакви възникнали за него пасиви;

в) своя дял от пасивите, понесени съвместно с другите контролиращи съдружници във връзка със съвместното предприятие;

г) какъвто и да било приход от продажбата или използването на своя дял от продукцията на съвместното предприятие, заедно със своя дял в разходите, направени от съвместното предприятие; и

д) каквито и да било разходи, свързани със собствения му дял в съвместното предприятие.

22. По отношение на своя дял в съвместно контролираните активи всеки от контролиращите съдружници трябва да включва в своите счетоводни сметки и да признава в своите финансови отчети:

а) своя дял в съвместно контролираните активи, класифициран според естеството на активите, а не като инвестиция. Така например делът в съвместно контролирания нефтопровод се класифицира като имоти, машини и съоръжения;

б) поетите пасиви, например тези, възникнали при финансиране на собствения му дял от активите;

в) своя дял от пасивите, поети съвместно с другите контролиращи съдружници по отношение на съвместното предприятие;

г) всеки приход от продажбата или използването на своя дял от продукцията на съвместното предприятие заедно със своя дял в разходите, направени от съвместното предприятие;

▼B

д) разходи, свързани със собственото му участие в съвместното предприятие — например разходите, направени за финансиране на дела на контролиращия съдружник в активите и за продажбата на собствения му дял от продукцията.

И тъй като активите, пасивите, приходите и разходите се признават във финансовите отчети на контролиращия съдружник, при изготвянето на консолидираните отчети не се налага контролиращият съдружник да прави каквито и да е преизчисления или да предприема други консолидационни процедури по отношение на същите тези позиции.

23. Третирането на съвместно контролираните активи отразява същността и стопанската реалност, а обикновено и правната форма на съвместното предприятие. Отделното счетоводство на самото съвместно предприятие може да се ограничи с разходите, които са понесени съвместно от контролиращите съдружници и в крайна сметка се понасят от тях в съответствие с договорните им дялове. За съвместното предприятие могат и да не се изготвят финансови отчети, въпреки че контролиращите съдружници могат да изготвят управленски отчети, които да дават възможност за оценяване на резултата от дейността на съвместното предприятие.

СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

24. Съвместно контролирано предприятие представлява съвместно предприятие, което е свързано със създаването на корпорация, съдружие или друго предприятие, в което всеки от контролиращите съдружници има участие. Такова предприятие действа по същия начин като всички останали предприятия, но с тази разлика, че договорно споразумение между контролиращите съдружници установява съвместен контрол върху стопанската дейност на предприятието.

25. Едно съвместно контролирано предприятие контролира активите на съвместното предприятие, понася пасиви и разходи и получава приходи. То може да сключва договори от свое име и да набира финансови средства във връзка с дейността на съвместното предприятие. Всеки контролиращ съдружник има право на дял от печалбите на съвместно контролираното предприятие, като някои съвместно контролирани предприятия могат да предвиждат и разпределяне на продукцията на съвместното предприятие.

26. Типичен пример за съвместно контролирано предприятие е случаят, когато две предприятия съчетаят дейността си в дадена стопанска сфера чрез прехвърляне на съответните активи и пасиви в съвместно контролирано предприятие. Друг пример е случаят, в който едно предприятие започва дейност в чужда страна съвместно с правителството или друг орган на тази страна, като създава самостоятелно предприятие, контролирано съвместно от предприятието и съответното правителство или орган.

27. Много от съвместно контролираните предприятия по същество са сходни със съвместните предприятия, наречени съвместно контролирани дейности или съвместно контролирани активи. Например контролиращите съдружници могат да преобразуват даден съвместно контролиран актив от рода на нефтопровод в съвместно контролирано предприятие във връзка с облагането с данъци или по някакви други причини. По подобен начин контролиращите съдружници могат да участват в съвместно контролирано предприятие с активи, които ще бъдат използвани съвместно. Някои съвместно контролирани дейности могат да включват и създаване на съвместно контролирано предприятие, което да се занимава с конкретни аспекти на тази дейност — например с дизайна, маркетинга, дистрибуцията или гаранционното и извънгаранционното обслужване на изделията.

▼B

28. Съвместно контролираното предприятие води собствено счетоводство и изготвя финансови отчети като всички останали предприятия в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане.

29. Всеки контролиращ съдружник обикновено участва с парични средства или с някакви други ресурси в съвместно контролираното предприятие. Такова участие се включва в счетоводните сметки на контролиращия съдружник и се признава в неговите финансови отчети като инвестиция в съвместно контролирано предприятие.

Финансови отчети на контролиращ съдружник

Пропорционална консолидация

30. Контролиращият съдружник признава своето участие в съвместно контролирано предприятие чрез използването на пропорционалната консолидация или чрез алтернативния метод, описан в параграф 38. Когато се използва пропорционалната консолидация, се използва единият от двата формата за отчитане, представени по-долу.

31. Контролиращият признава дела си в съвместно контролирано предприятие, като използва единия от двата формата за пропорционална консолидация, независимо от това дали същият има и инвестиции в дъщерни фирми, или дали представя финансовите си отчети като консолидирани.

32. При признаването на дял в съвместно контролирано предприятие особено важно е контролиращият съдружник да отрази по-скоро същността и стопанската реалност на споразумението, отколкото конкретната форма или структура на съвместното предприятие. В едно съвместно контролирано предприятие контролиращият съдружник има контрол върху собствения си дял от бъдещата стопанска изгода чрез дела си в активите и пасивите на съвместното предприятие. Тази същност и стопанска реалност се представят в консолидираните финансови отчети на контролиращия съдружник, когато той признава своето участие в активите, пасивите, приходите и разходите на съвместно контролираното предприятие чрез прилагане на един от двата предложени формата за пропорционално консолидиране, описани в параграф 34.

33. Прилагането на пропорционалната консолидация означава, че ►M5 отчетът за финансовото състояние ◄ на контролиращия съдружник включва освен неговия дял в активите, които той контролира съвместно, също така и неговия дял в пасивите, за които носи съвместна отговорност. ►M5 Отчетът за всеобхватния доход ◄ на контролиращия съдружник включва неговия дял в приходите и разходите на съвместно контролираното предприятие. Много от процедурите, подходящи за прилагане на пропорционалната консолидация, са сходни с процедурите за консолидация на инвестициите в дъщерни предприятия, изложени в МСС 27.

▼B

34. При прилагането на пропорционалната консолидация могат да бъдат използвани различни форми на отчети. Контролиращият съдружник може да обединява ред по ред своя дял във всеки отделен актив, пасив, приход или разход на съвместно контролираното предприятие със сходните позиции в собствените си финансови отчети. Така например той може да обедини своя дял в материалните запаси на съвместно контролираното предприятие със собствените си материални запаси, както и своя дял в имотите, машините и съоръженията на съвместно контролираното предприятие със сходните позиции в собствените си финансови отчети. Алтернативно, контролиращият съдружник може да отдели във финансовите си отчети самостоятелни редове за позициите, представляващи неговия дял в активите, пасивите, приходите и разходите на съвместно контролираното предприятие. Възможно е например да покаже дела си в текущите активи на съвместно контролираното предприятие отделно, като част от своите текущи активи; може също така да покаже своя дял в имотите, машините и съоръженията на съвместно контролираното предприятие отделно, като част от своите имоти, машини и съоръжения. И двете форми на отчети водят до отчитане на едни и същи суми на приходи или разходи и на всеки основен клас активи, пасиви, приходи и разходи; и двете форми са приемливи за целите на настоящия стандарт.

35. Независимо от това каква форма на отчет се използва по отношение на пропорционалната консолидация, не е подходящо да бъдат компенсирани каквито и да било активи или пасиви посредством приспадане от други активи или пасиви или каквито и да било приходи или разходи чрез приспадане от други приходи или разходи, освен ако не съществува законово право за такова компенсиране и компенсацията представлява очаквания по отношение на реализацията на активите или уреждането на пасивите.

36. Контролиращият съдружник прекратява прилагането на пропорционална консолидация от датата, на която престава да упражнява съвместен контрол в съвместно контролираното предприятие.

37. Контролиращият съдружник престава да прилага пропорционална консолидация от датата, на която престава да участва в контрола на съвместно контролираното предприятие. Това може да стане например, когато контролиращият съдружник продаде своя дял или когато върху съвместно контролираното предприятие се поставят външни ограничения, така че контролиращият съдружник да не може да упражнява съвместен контрол.

Метод на собствения капитал

38. Като алтернатива на пропорционалната консолидация, описана в параграф 30, контролиращият съдружник отразява дела си в съвместно контролираното предприятие посредством използването на метода на собствения капитал.

39. Контролиращият съдружник отразява дела си в съвместно контролирано предприятие като използва метода на собствения капитал, независимо дали има инвестиции в дъщерни фирми или представя счетоводните си отчети като консолидирани финансови отчети.

▼B

40. При отчитане на своя дял в съвместно контролираните предприятия някои контролиращи съдружници използват метода на собствения капитал така, както е описано в МСС 28. Използването на този метод се поддържа и от онези, които смятат, че не е редно контролирани позиции да се комбинират със съвместно контролирани позиции и че в едно съвместно контролирано предприятие контролиращите съдружници имат по-скоро значително влияние, отколкото съвместен контрол. Настоящият стандарт не препоръчва да се използва метода на собствения капитал, тъй като пропорционалната консолидация отразява по-точно същността и стопанската реалност на дела на контролиращия съдружник в съвместно контролираното предприятие, т.е. наличието на контрол върху собствения му дял в бъдещата стопанска изгода. Независимо от това стандартът предоставя възможност да се използва метода на собствения капитал, като алтернативно третиране при отчитането на дяловете в съвместно контролирани предприятия.

41. Контролиращият съдружник прекратява прилагането на метода на собствения капитал от датата, на която престане да участва в съвместния контрол или престане да упражнява значително влияние върху съвместно контролираното предприятие.

Изключения при пропорционалната консолидация и метода на собствения капитал

42. Дяловете в съвместно контролирано предприятие, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5, се отчитат в съответствие с този МСФО.

43. Когато дял в съвместно предприятие, първоначално класифициран като държан за продажба, вече не отговаря на критериите за тази класификация, той се отчита, като се използва пропорционалната консолидация или метода на собствения капитал от датата на неговото класифициране като държан за продажба. Финансовите отчети за периодите от класифицирането му като държан за продажба ще бъдат съответно коригирани.

44. [Заличен]

▼M11

45. Когато инвеститор престане да притежава съвместен контрол над предприятие, от тази дата той отчита всяка оставаща инвестиция в съответствие с МСС 39, при условие че предишното съвместно предприятие не стане дъщерно или асоциирано предприятие. От датата, на която съвместно контролирано предприятие стане дъщерно предприятие на инвеститор, инвеститорът отчита своя дял в съответствие с МСС 27 и МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.). От датата, на която съвместно контролирано предприятие стане асоциирано предприятие на инвеститор, инвеститорът отчита своя дял в съответствие с МСС 28. При загубата на съвместен контрол, инвеститорът оценява по справедлива стойност всяка инвестиция, която инвеститорът задържа в предишното съвместно контролирано предприятие. Инвеститорът признава в печалбата или загубата всяка разлика между:

а) справедливата стойност на всяка задържана инвестиция и всякакви постъпления от освобождаване от частичното участие в съвместно контролираното предприятие; и

б) балансовата сума на инвестицията към датата на загуба на съвместния контрол.

45А. Когато инвестицията престане да бъде съвместно контролирано предприятие и се отчита в съответствие с МСС 39, справедливата стойност на инвестицията, когато е престанала да бъде съвместно контролирано предприятие, се счита за справедлива стойност при първоначално признаване като финансов актив в съответствие с МСС 39.

▼M11

45Б. Ако инвеститор изгуби съвместен контрол в предприятие, той отчита всички суми, признати в друг всеобхватен доход по отношение на това предприятие на същата база, както би било необходимо, ако съвместно контролираното предприятие директно се е освободило от свързаните активи или пасиви. Следователно, ако печалба или загуба, признати преди в друг всеобхватен доход, бъдат прекласифицирани към печалба или загуба от освобождаването от свързаните активи или пасиви, инвеститорът прекласифицира печалбата или загубата от собствен капитал към печалбата или загубата (като корекция за прекласифициране), когато изгуби съвместен контрол над предприятието. Ако например съвместно контролираното предприятие има налични за продажба финансови активи и инвеститорът изгуби съвместния контрол над предприятието, той прекласифицира към печалбата или загубата признатата преди печалба или загуба в друг всеобхватен доход във връзка с тези активи. Ако притежаваното участие на инвеститора в съвместно контролираното предприятие намалее, но инвестицията продължава да бъде съвместно контролирано предприятие, той прекласифицира към печалбата или загубата само пропорционална сума от печалбата или загубата, призната преди в друг всеобхватен доход.

▼B

Индивидуални финансови отчети на контролиращия съдружник

46. Делът в съвместно контролирано предприятие се отчита в индивидуалните финансови отчети на контролиращия съдружник в съответствие с параграфи 37—42 от МСС 27.

47. Настоящият стандарт не указва кои предприятия следва да публикуват индивидуални финансови отчети.

СДЕЛКИ МЕЖДУ КОНТРОЛИРАЩ СЪДРУЖНИК И СЪВМЕСТНО ПРЕДПРИЯТИЕ

48. Когато даден контролиращ съдружник внесе или продаде активи на съвместното предприятие, признаването на каквато и да е част от печалбата или загубата в резултат на сделката отразява същността на сделката. Когато активите остават в съвместното предприятие и при условие че контролиращият съдружник е прехвърлил значителните рискове и изгоди от собствеността, контролиращият съдружник признава само онази част от печалбата или загубата, която може да се отнесе към дяловете на другите контролиращи съдружници ([1]). Контролиращият съдружник признава изцяло каквато и да било загуба, когато вноската или продажбата доказва намаление в нетната реализируема стойност на текущи активи или загуба от обезценка.

49. Когато даден контролиращ съдружник закупи активи от съвместното предприятие, контролиращият съдружник не признава своята част от печалбата на съвместното предприятие в резултат на извършената сделка, докато активите не бъдат продадени на независимо трето лице. Контролиращият съдружник признава своя дял в загуби, произтичащи от такива сделки по същия начин, по който признава печалбите, но с тази разлика, че загубите се признават незабавно, в случай че представляват намаление в нетната реализируема стойност на текущи активи или загуба от обезценка.

([1]) Вж. също ПКР-13 *Съвместно контролирани предприятия — непарични вноски от контролиращи съдружници.*

▼B

50. За да прецени доколко дадена сделка между контролиращ съдружник в съвместно предприятие и съвместното предприятие съдържа доказателства за обезценка на активи, контролиращият съдружник определя възстановимата стойност на актива съгласно МСС 36 *Обезценка на активи*. За да се определи стойността в употреба, бъдещите парични потоци от актива се оценяват съобразно използването на актива и окончателното освобождаване от него от страна на съвместното предприятие.

ОТЧИТАНЕ НА ДЯЛОВЕ В СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ИНВЕСТИТОР

51. Инвеститор в съвместно предприятие, който не участва в съвместния контрол, отчита участието си в съответствие с МСС 39 или когато инвеститорът има значително влияние в съвместното предприятие, в съответствие с МСС 28.

УПРАВИТЕЛИ НА СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

52. Управителите на съвместното предприятие отчитат получаваните от тях възнаграждения в съответствие с МСС 18 *Приходи.*

53. Един или повече от контролиращите съдружници могат да действат като управители на съвместното предприятие. Обикновено за тази си задължения управителите получават възнаграждение за управление. Възнагражденията се отчитат от съвместното предприятие като разход.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

54. Контролиращият съдружник оповестява общата сума на следните условни задължения отделно от другите условни задължения, освен ако съществува малка вероятността от загуби:

а) всякакви условни задължения, които контролиращият съдружник е поел по отношение на своите дялове в съвместните предприятия и собствения си дял във всяко от условните задължения, поети съвместно с другите контролиращи съдружници;

б) собствения дял в условните задължения на самите съвместни предприятия, с които условно е обвързан; и

в) условните задължения, които възникват поради това, че контролиращият съдружник по някакъв начин е отговорен за пасивите на другите контролиращи съдружници в съвместното предприятие.

55. Контролиращият съдружник оповестява общата сума на следните ангажименти, свързани с дяловете му в съвместното предприятие, отделно от останалите си ангажименти:

а) всякакви ангажименти с инвестиционен характер, които контролиращият съдружник е поел по отношение на своите дялове в съвместни предприятия, и собствения си дял във всеки инвестиционен ангажимент, поет съвместно с другите контролиращи съдружници;

б) собствения си дял в инвестиционни ангажименти на самите съвместни предприятия.

56. Контролиращият съдружник оповестява списък и описание на дяловете си във всички значими съвместни предприятия, както и дела на собственото си участие в съвместно контролирани предприятия. Контролиращ съдружник, който отчита дяловете си в съвместно контролирано предприятие ред за ред, чрез пропорционална консолидация или по метода на собствения капитал, освен това оповестява и общата сума на всеки от текущите активи, дългосрочните активи, текущите пасиви, дългосрочните пасиви, приходите и разходите, свързани с неговите дялове в съвместни предприятия.

57. Контролиращият съдружник оповестява метода, който е използвал, за да отчете дяловете си в съвместно контролирано предприятие.

▼M8

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

▼B

58. Предприятието следва да прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако дадено предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005, то трябва да оповести този факт.

▼M11

58А. МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграф 45 и добавя параграфи 45А и 45Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M8

58Б. Параграф 1 е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага за този по-ранен период измененията на параграф 3 от МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*, параграф 1 от МСС 28 и параграф 4 от МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*, издаден през май 2008 г. Разрешава се предприятието да прилага измененията за бъдещи периоди.

▼B

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 31 (КАКТО Е ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 2000 Г.)

59. Настоящият стандарт отменя МСС 31 *Финансово отчитане на дялове в съвместни предприятия* (както е преработен през 2000 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 32

Финансови инструменти: представяне

ЦЕЛ

1. [Заличен]

2. Целта на настоящия стандарт е да създаде принципи за представянето на финансовите инструменти като пасиви и инструменти на собствения капитал и за компенсирането на финансовите активи и финансовите пасиви. Той се прилага по отношение на класификацията на финансовите инструменти от гледна точка на емитента като финансови активи, финансови пасиви и инструменти на собствения капитал; класификацията на свързаните с тях лихви, дивиденти, загуби и печалби и обстоятелствата, при които финансовите активи и финансовите пасиви следва да бъдат компенсирани.

3. Принципите в настоящия стандарт допълват принципите за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви в МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* и за оповестяване на информация за тях в МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване.*

ОБХВАТ

4. Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:

▼M8

а) тези дялове в дъщерни, асоциирани и съвместни предприятия, които се отчитат счетоводно съгласно МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*, МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* или МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*. В някои случаи обаче МСС 27, МСС 28 или МСС 31 разрешават предприятието да отчете дял в дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие като използва МСС 39; в тези случаи предприятията прилагат изискванията на настоящия стандарт. Предприятията прилагат настоящия стандарт и по отношение на всички деривативи за дялове в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия;

▼B

б) права и задължения на работодатели по планове за доходи на наети лица, към които се прилага МСС 19 *Доходи на наети лица;*

▼M12

_____

▼B

г) застрахователни договори, както са дефинирани в МСФО 4 *Застрахователни договори*. Настоящият стандарт обаче се прилага по отношение на деривативи, които са внедрени в застрахователни договори, ако МСС 39 изисква от предприятието да ги отчита отделно. Освен това емитентът прилага настоящия стандарт за договорите за финансова гаранция, ако той прилага МСС 39 при признаването и оценяването на договорите, но прилага МСФО 4, ако избира в съответствие с параграф 4, буква г) от МСФО 4, да прилага МСФО 4 при признаването и оценяването им;

▼B

д) финансови инструменти, които са в рамките на обхвата на МСФО 4, тъй като съдържат допълнителен негарантиран доход. Емитентът на тези инструменти е освободен от прилагането на параграфи 15—32 и НП25—НП35 от настоящия стандарт към тези характеристики относно разграничението между финансови пасиви и инструменти на собствения капитал. Тези инструменти обаче са предмет на всички останали изисквания на настоящия стандарт. Нещо повече, настоящият стандарт се прилага по отношение на деривативи, които са внедрени в тези инструменти (вж. МСС 39);

е) финансови инструменти, договори и задължения по сделки с плащане на базата на акции, по отношение на които се прилага МСФО 2 *Плащания на базата на акции,* с изключение на:

i) договори в обхвата на параграфи 8—10 от настоящия стандарт, по отношение на които се прилага настоящият стандарт;

ii) параграфи 33 и 34 от настоящия стандарт, които се прилагат по отношение на обратно изкупени акции, които са закупени, продадени, емитирани или обезсилени във връзка с планове за предоставяне на опции за акции на наети лица, планове за покупка на акции от наети лица и всякакви ангажименти за компенсации под формата на дялове в собствения капитал.

5—7. [Заличени]

8. Настоящият стандарт се прилага към тези договори за покупка или продажба на нефинансов обект, които могат да бъдат уредени в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, все едно, че договорите са финансови инструменти, с изключение на договорите, които са сключени и продължават да бъдат държани за целите на получаването или предоставянето на нефинансов обект във връзка с очаквани изисквания пред предприятието при покупка, продажба или използване.

9. Съществуват различни начини, по които договор за покупка или продажба на нефинансов обект може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти. Те включват:

а) когато условията на договора позволяват на всяка една от страните да го уреди нетно, в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти;

б) когато възможността да се извърши нетно уреждане в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, не е изрично посочена в условията на договора, но предприятието има практика да урежда сходни договори нетно в парични средства или в друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти (независимо дали с контрагент, чрез компенсационни договори или чрез продажба на договора преди неговото изпълнение или изтичане);

в) когато за сходни договори предприятието обикновено поема доставката на основния обект и продажбата му в рамките на кратък период от време след доставката с оглед генериране на печалба от краткосрочни колебания в цената или дилърския марж; и

г) когато нефинансовият обект, който е предмет на договора, е лесно обратим в парични средства.

▼B

Договор, по отношение на който се прилага буква б) или в), не е сключен за целите на получаването или доставката на нефинансов обект във връзка с очаквана покупка, продажба или изисквания за ползване от предприятието и, съответно, е в обхвата на настоящия стандарт. Други договори, към които се прилага параграф 8, се оценяват, за да се определи дали те са сключени и продължават да се държат за целите на получаването или доставката на нефинансов обект във връзка с очаквани изисквания пред предприятието при покупка, продажба или използване и съответно дали са в обхвата на настоящия стандарт.

10. Издадена опция за покупка или продажба на нефинансов обект, който може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, в съответствие с параграф 9, буква а) или г), попада в обхвата на настоящия стандарт. Такъв договор не може да се сключи за целите на получаването или доставката на нефинансов обект във връзка с очаквани изисквания пред предприятието при покупка, продажба или използване.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ (ВЖ. СЪЩО ПАРАГРАФИ НП3—НП23)

11. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Финансов инструмент — всеки договор, който поражда финансов актив за дадено предприятие и финансов пасив или инструмент на собствения капитал за друго предприятие.

Финансов актив — всеки актив, който е:

а) парични средства;

б) инструмент на собствения капитал на друго предприятие;

в) договорно право:

i) да се получат парични средства или друг финансов актив от друго предприятие; или

ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално благоприятни за предприятието;

г) договор, който ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента и е:

i) недериватив, за който предприятието е или може да бъде задължено да получи променлив брой инструменти на собствения капитал на предприятието; или

▼M6

ii) дериватив, който ще бъде или може да бъде уреден чрез размяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив за фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието. За тази цел инструментите на собствения капитал на предприятието не включват упражняеми финансови инструменти, класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б, инструменти, които налагат на предприятието задължението да предостави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация и са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16В и 16Г, или инструменти, които са договори за бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието.

▼M6

Финансов пасив — всеки пасив, който е:

(а) договорно задължение:

(i) да се предоставят парични средства или друг финансов актив на друго предприятие; или

(ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за предприятието; или

(б) договор, който ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента и е:

(i) договор, който ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента и е:

(ii) ►M21 деривати, който ще бъде или може да бъде уреден по начин, различен от размяна на фиксирана парична сума или друг финансов актив за фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието. За тази цел правата, опциите или варантите за придобиване на фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието за фиксирана сума в каквато и да било валута представляват инструменти на собствения капитал, ако предприятието предлага тези права, опции или варанти пропорционално на всички съществуващи държатели на същия клас от неговите собствени недеривативни капиталови инструменти. Също така за тази цел инструментите на собствения капитал на предприятието ◄ не включват възвръщаеми финансови инструменти, класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б, инструменти, които налагат на предприятието задължението да предостави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация и са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16В и 16Г, или инструменти, които са договори за бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието.

Като изключение, инструмент, който отговаря на дефиницията на финансов пасив, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички характеристики и отговаря на условията на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

▼B

Инструмент на собствения капитал — всеки договор, който доказва остатъчен дял от активите на дадено предприятие, след приспадането на всички негови пасиви.

Справедлива стойност е стойността, срещу която един актив може да бъде разменен или пасив, уреден в сделка между информирани и желаещи страни при справедливи пазарни условия.

▼M6

Упражняем инструмент е финансов инструмент, който дава на държателя право да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив, или който автоматично се връща обратно на емитента при настъпване на несигурно бъдещо събитие или смърт, или оттегляне на държателя на инструмента.

▼B

12. В параграф 9 от МСС 39 са дефинирани следните термини, които са използвани в настоящия стандарт със значенията, определени в МСС 39:

— амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив

▼B

— финансови активи на разположение за продажба

— отписване

— дериватив

— метод на ефективния лихвен процент

— финансов актив или финансов пасив, отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата

— договор за финансова гаранция

— неотменим ангажимент

— прогнозна сделка

— ефективност на хеджирането

— хеджирана позиция

— хеджиращ инструмент

— инвестиции, държани до падеж

— кредити и вземания

— редовна покупка или продажба

— разходи по сделката

13. В настоящия стандарт „договор“ и „договорен“ се отнасят до споразумение между две или повече страни, което е с ясни икономически последици, които страните имат малка, ако имат изобщо някаква възможност да избегнат, тъй като обикновено споразумението подлежи на юридическо изпълнение. Договорите, а следователно и финансовите инструменти, могат да приемат различни форми и не е задължително да бъдат в писмен вид.

14. В настоящия стандарт „предприятие“ включва физически лица, търговски дружества, юридически лица, фондове и правителствени агенции.

ПРЕДСТАВЯНЕ

▼M6

Пасиви и собствен капитал (вж. също параграфи НП13 —НП14Й и НП25—НП29)

▼B

15. Емитентът на финансов инструмент класифицира инструмента или неговите съставни части при първоначалното признаване като финансов пасив, финансов актив или инструмент на собствения капитал в съответствие със съдържанието на договорното споразумение и определенията за финансов пасив, финансов актив и инструмент на собствения капитал.

16. Когато емитент прилага определенията в параграф 11, за да определи дали финансов инструмент е инструмент на собствения капитал, а не финансов пасив, инструментът е инструмент на собствения капитал само ако са изпълнени и двете условия по букви а) и б) по-долу:

а) Инструментът не включва договорно задължение:

i) да се предоставят парични средства или друг финансов актив на друго предприятие; или

ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента.

▼M21

б) Ако инструментът ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента, той е:

i) недериватив, който не включва договорно задължение за емитента да предостави променлив брой свои инструменти на собствения капитал; или

ii) деривати, който ще бъде уреден от емитента само чрез размяна на фиксирана парична сума или друг финансов актив за фиксиран брой от неговите инструменти на собствения капитал. За тази цел правата, опциите или варантите за придобиване на фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието за фиксирана сума в каквато и да било валута представляват инструменти на собствения капитал, ако предприятието предлага тези права, опции или варанти пропорционално на всички съществуващи държатели на същия клас от неговите собствени недеривативни капиталови инструменти. Също така за тази цел инструментите на собствения капитал на емитента не включват инструменти, които имат всички характеристики и отговарят на всички условия, посочени в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, или инструменти, които сами по себе си са договори за бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на емитента.

▼M6

Договорно задължение, включително възникващо от деривативен финансов инструмент, който ще или може да доведе до бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на емитента, но не отговаря на условия (а) и (б) по-горе, не е инструмент на собствения капитал. Като изключение, инструмент, който отговаря на дефиницията на финансов пасив, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички характеристики и отговаря на условията на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

Упражняеми инструменти

16А. Упражняем финансов инструмент включва договорно задължение за емитента да изкупи обратно този инструмент срещу парични средства или друг финансов актив при упражняване на правото. Като изключение от дефиницията на финансов пасив, инструмент, който включва такова задължение, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички от следните характеристики:

(а) Той дава право на държателя на пропорционален дял от нетните активи на предприятието в случай на ликвидация на предприятието. Нетните активи на предприятието са тези, които остават след приспадане на всички други искове към неговите активи. Пропорционалният дял се определя като:

(i) нетните активи на предприятието при ликвидация се разделят на единици с еднаква сума; и

(ii) сумата се умножи по броя на единиците, държани от държателя на финансовия инструмент.

(б) Инструментът е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти. За да бъде в такъв клас, инструментът:

(i) няма предимство пред други искове към активите на предприятието в ликвидация и

(ii) не е необходимо да се преобразува в друг инструмент, преди да влезе в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструмент.

▼M6

(в) Всички финансови инструменти, в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти, притежават идентични характеристики. Например всички те трябва да бъдат упражняеми и формулата или друг метод, използвани за изчисляване на цената на обратно изкупуване, са едни и същи за всички инструменти в този клас.

(г) Освен договорното задължение на емитента за обратно изкупуване на инструмента срещу парични средства или друг финансов актив, инструментът не включва друго договорно задължение за предоставяне на парични средства или други финансови активи на друго предприятие или за размяна на финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за предприятието, и не представлява договор, който ще бъде или може да бъде уреден с инструменти на собствения капитал на самото предприятие, както е посочено в буква (б) на дефиницията на финансов пасив.

(д) Общият размер на очакваните парични потоци, отнасяни към този инструмент, през целия живот на инструмента се основават в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието през целия живот на инструмента (с изключение на всякакви ефекти на инструмента).

16Б. За да бъде класифициран един инструмент като инструмент на собствения капитал, освен че инструментът трябва да притежава всички горни характеристики, емитентът не трябва да има друг финансов инструмент или договор, който има:

(а) общ размер на паричните потоци, основан в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието (с изключение на всякакви ефекти на този инструмент или договор) и

(б) ефекта от съществено ограничаване или фиксиране на остатъчната възвращаемост за държателите на упражняемия инструмент.

За целите на прилагането на това условие, предприятието не взема предвид нефинансови договори с държател на инструмент, описан в параграф 16А, който притежава договорни срокове и условия, които са сходни на договорните срокове и условия на еквивалентен договор, който може да възникне между недържател на инструмент и емитиращото предприятие. Ако предприятието не може да определи, че това условие е спазено, то не класифицира упражняемия инструмент като инструмент на собствения капитал.

Инструменти или компоненти на инструменти, които налагат на предприятието задължение за предоставяне на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация

16В. Някои финансови инструменти включват договорно задължение за емитиращото предприятие да предостави на друго предприятие пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация. Задължението възниква, тъй като или е сигурно, че ликвидацията ще настъпи и е извън контрола на предприятието (например предприятие, създадено за ограничен период от време), или не е сигурно, че ще настъпи, но е по избор на държателя на инструмента. Като изключение от дефиницията на финансов пасив, инструмент, който включва такова задължение, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички от следните характеристики:

▼M6

(а) Той дава право на държателя на пропорционален дял от нетните активи на предприятието в случай на ликвидация на предприятието. Нетните активи на предприятието са тези, които остават след приспадане на всички други искове към неговите активи. Пропорционалният дял се определя като:

(i) нетните активи на предприятието при ликвидация се разделят на единици с еднаква сума; и

(ii) сумата се умножи по броя на единиците, държани от държателя на финансовия инструмент.

(б) Инструментът е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти. За да бъде в такъв клас, инструментът:

(i) няма предимство пред други искове към активите на предприятието в ликвидация и

(ii) не е необходимо да се преобразува в друг инструмент, преди да влезе в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструмент.

(в) Всички финансови инструменти, в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти, трябва да притежават идентично договорно задължение за емитиращото предприятие да предостави пропорционален дял от нетните си активи при ликвидация.

16Г. За да бъде класифициран един инструмент като инструмент на собствения капитал, освен че инструментът трябва да притежава всички горни характеристики, емитентът не трябва да има друг финансов инструмент или договор, който има:

(а) общ размер на паричните потоци, основан в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието (с изключение на всякакви ефекти на този инструмент или договор) и

(б) ефекта от съществено ограничаване или фиксиране на остатъчната възвращаемост за държателите на инструмента.

За целите на прилагането на това условие, предприятието не взема предвид нефинансови договори с държател на инструмент, описан в параграф 16В, който притежава договорни срокове и условия, които са сходни на договорните срокове и условия на еквивалентен договор, който може да възникне между недържател на инструмент и емитиращото предприятие. Ако предприятието не може да определи, че това условие е спазено, то не класифицира инструмента като инструмент на собствения капитал.

▼M6

Прекласификация на упражняеми инструменти и инструменти, които налагат на предприятието задължение за предоставяне на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация

16Д. Предприятието класифицира финансов инструмент като инструмент на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г от датата, на която инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията, изложени в тези параграфи. Предприятието следва да прекласифицира финансов инструмент от датата, на която инструментът престане да притежава всички характеристики и да отговаря на всички условия, изложени в тези параграфи. Например, ако предприятие изкупи обратно всички свои неупражняеми инструменти и всички упражняеми инструменти, които останат в обръщение, притежават всички характеристики и отговарят на всички условия в параграфи 16А и 16Б, предприятието следва да прекласифицира упражняемите инструменти като инструменти на собствения капитал от датата, на която изкупи обратно неупражняемите инструменти.

16Е. Предприятието отчита прекласификацията на инструмент в съответствие с параграф 16Е, както следва:

(а) То прекласифицира инструмент на собствения капитал като финансов пасив от датата, на която инструментът престане да притежава всички характеристики и да отговаря на всички условия в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият пасив се оценява по справедлива стойност на инструмента към датата на прекласификация. Предприятието признава в собствения капитал всяка разлика между балансовата стойност на инструмента на собствения капитал и справедливата стойност на финансовия пасив към датата на прекласификацията.

(б) То прекласифицира финансовия пасив в собствен капитал на датата, на която инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията, изложени в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Инструмент на собствения капитал се оценява по балансовата стойност на финансовия пасив към датата на прекласификацията.

▼B

Няма договорно задължение за предоставяне на парични средства или друг финансов актив (параграф 16, буква а)

►M6 17. С изключение на обстоятелствата, описани в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, изключително важна особеност при разграничаването на финансов пасив от инструмент на собствения капитал е съществуването на договорно задължение на едната страна по финансовия инструмент (емитента) да предостави парични средства или друг финансов актив на другата страна (държателя) или да размени финансови активи или финансови пасиви с държателя при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента. ◄ Въпреки че притежателят на инструмент на собствения капитал може да има право да получи пропорционален дял от всички дивиденти или други разпределения от капитала, емитентът няма договорно задължение да направи такива разпределения, тъй като от него не може да се изисква да предостави парични средства или друг финансов актив на другата страна.

▼M6

18. Същността на финансов инструмент, а не неговата правна форма, ръководи класификацията му в баланса на предприятието. Същността и правната форма обичайно си съответстват, но не винаги. Някои финансови инструменти приемат правната форма на собствен капитал, но по своята същност са пасиви, а други могат да съчетават в себе си характеристики, свързани с инструментите на собствения капитал, и характеристики, свързани с финансови пасиви. Например:

▼M6

а) привилегирована акция, която подлежи на задължително обратно изкупуване от страна на емитента срещу фиксирана или определяема сума или на фиксирана или определяема бъдеща дата, или пък дава правото на притежателя да изиска от емитента да изкупи инструмента на или след определена дата срещу фиксирана или определяема сума, е финансов пасив;

(б) финансов инструмент, който дава на притежателя правото да го върне обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив („упражняем инструмент“) е финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият инструмент е финансов пасив, дори когато сумата на паричните средства или други финансови активи е определена въз основа на индекс или друга позиция, които имат потенциала да се повишават или намаляват. Наличието на възможност за притежателя да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че упражняемият инструмент отговаря на дефиницията на финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Например, отворени взаимни фондове, тръстове с инвестиционни дялове, събирателни дружества и някои кооперативни предприятия може да предоставят на своите притежатели на инвестиционни дялове или членове право да изкупят обратно своите участия в емитента по всяко време срещу парични средства, в резултат на което участията на притежателите на инвестиционни дялове или членовете се класифицират като финансови пасиви, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Такава класификация като финансов пасив обаче не изключва използването на описания, като например „стойност на нетния актив, отнасяща се за притежателите на инвестиционни дялове“ и „промяна в нетната стойност на актив, отнасяща се за притежателите на инвестиционни дялове“, във финансовите отчети на предприятие, което няма внесен капитал (като например някои взаимни фондове и тръстове с инвестиционни дялове, вж. Пример за илюстрация 7), или използването на допълнително оповестяване, при което да се посочи, че общият размер на дялове на членовете включва позиции като например резерви, които отговарят на дефиницията за собствен капитал, както и упражняеми инструменти, които не отговарят (вж. Пример за илюстрация 8).

19. Ако дадено предприятие няма безусловно право да избегне предоставянето на парични средства или друг финансов актив за уреждане на договорно задължение, задължението отговаря на дефиницията на финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Например:

▼B

а) ограничение на способността на предприятието да удовлетвори договорно задължение, като например липса на достъп до чуждестранна валута или необходимост от получаване на одобрение за плащане от регулаторен орган, не обезсилва договорното задължение на предприятието или договорното право на притежателя по инструмента;

б) договорно задължение, което се обуславя от упражняването на правото на контрагента на обратно изкупуване, е финансов пасив, тъй като предприятието няма безусловното право да избегне предоставянето на парични средства или друг финансов актив.

▼B

20. Финансов инструмент, който не установява изрично договорно задължение за предоставянето на парични средства или друг финансов актив, може да установи задължение косвено посредством своите срокове и условия. Например:

а) финансов инструмент може да съдържа нефинансово задължение, което се урежда единствено и само ако предприятието не направи разпределения или не изплати инструмента. Ако предприятието може да избегне прехвърляне на парични средства или на друг финансов актив само чрез уреждането на нефинансовото задължение, финансовият инструмент е финансов пасив;

б) финансов инструмент е финансов пасив, ако се предвижда, че при уреждането предприятието ще предостави или:

i) парични средства или друг финансов актив, или

ii) свои собствени акции, чиято стойност е определена като значително превишаваща стойността на паричните средства или друг финансов актив.

Въпреки че предприятието няма изрично договорно задължение да предостави парични средства или друг финансов актив, стойността на алтернативата за уреждане с акции е такава, че предприятието ще извърши уреждането в парични средства. Във всички случаи на притежателя по същество се гарантира получаването на сума, която е най-малкото равна на опцията за уреждане в парични средства (вж. параграф 21).

Уреждане в инструменти на собствения капитал на предприятието (параграф 16, буква б)

21. Даден договор не е инструмент на собствения капитал единствено защото може да води до получаването или предоставянето на определен брой инструменти на собствения капитал на предприятието. Предприятието може да има договорно право или задължение да получи или предостави определен брой от своите собствени акции или други инструменти на собствения капитал, което се променя така че справедливата стойност на инструментите на собствения капитал на предприятието, която ще бъде получена или предоставена, да е равна на сумата на договорното право или задължение. Такова договорно право или задължение може да бъде за фиксирана сума или сума, която се променя отчасти или изцяло в отговор на измененията в променлива, различна от пазарната цена на инструментите на собствения капитал на предприятието (напр. лихвен процент, цена на стока или цена на финансов инструмент). Два примера са: а) договор за предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието в размер на равностойността на 100 ВЕ ([1]), и б) договор за предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието в размер на равностойността на 100 унции злато. Такъв договор е финансов пасив за предприятието, въпреки че то трябва или може да го уреди чрез предоставянето на свои инструменти на собствения капитал. Той не е инструмент на собствения капитал, тъй като предприятието използва променлив брой от своите инструменти на собствения капитал като средство за уреждане на договора. Съответно договорът не доказва остатъчен дял от активите на предприятието след приспадане на всички негови пасиви.

([1]) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ)

▼B

►M6 22. С изключение на посоченото в параграф 22А, договор, който ще бъде уреден от предприятието, (получаващо или) предоставящо фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал в размяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал. Например ◄ издадена опция за акции, която осигурява на контрагента право на покупка на фиксиран брой акции на предприятието на фиксирана цена или на посочена фиксирана сума на главница на облигация, е инструмент на собствения капитал. Промените в справедливата стойност на договор, възникващи в резултат на колебания в пазарните лихвени проценти, които не се отразяват върху сумата от парични средства или други финансови активи, която ще бъде платена или получена, или върху броя на инструментите на собствения капитал, които ще бъдат получени или предоставени, при уреждането на договора, не изключват възможността договорът да е инструмент на собствения капитал. Всяко получено възнаграждение (като премия, получена за издадена опция или варант за собствени акции на предприятието), се прибавя директно към собствения капитал. Всяко платено възнаграждение (като премия, изплатена за закупена опция) се приспада директно от собствения капитал. Промените в справедливата стойност на инструмент на собствения капитал не се признават във финансовите отчети.

▼M6

22А. Ако инструментите на собствения капитал на предприятието, които ще бъдат получени или предоставени от предприятието при уреждане на договор, са упражняеми финансови инструменти с всички характеристики и отговарящи на условията, описани в параграфи 16А и 16Б, или са инструменти, които налагат на предприятието задължението да предоставят на друга страна пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация с всички характеристики и отговарящи на условията, описани в параграфи 16В и 16Г, договорът е финансов актив или финансов пасив. Това включва договор, който ще бъде уреден от предприятието, получаващо или предоставящо фиксиран брой от такива инструменти в размяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив.

▼B

►M6 23. С изключение на обстоятелствата, описани в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, договор, който съдържа задължение за предприятието да изкупи собствените си инструменти на собствения капитал срещу парични средства или друг финансов актив, поражда финансов пасив за настоящата стойност на сумата за обратно изкупуване (например, за настоящата стойност на цената на обратно изкупуване на форуърд, цената на упражняване на опция или друга сума за обратно изкупуване). Това е така дори и ако договорът сам по себе си е инструмент на собствения капитал. Един пример ◄ е задължението на предприятието по форуърден договор да закупи свои инструменти на собствения капитал срещу парични средства. Когато финансовият пасив е признат първоначално по реда на МСС 39, неговата справедлива стойност (настоящата стойност на сумата за изплащане) се прекласифицира от собствения капитал. Впоследствие финансовият пасив се оценява в съответствие с МСС 39. Ако договорът изтече без предоставяне на актив, балансовата стойност на финансовия пасив се прекласифицира към собствения капитал. Договорно задължение на предприятието да закупи свои инструменти на собствения капитал води до финансов пасив в размер на настоящата стойност на сумата за изплащане дори ако задължението за покупка е в зависимост от упражняването на правото на обратно изкупуване от контрагента (напр. издадена пут-опция, която дава на контрагента правото да продаде инструменти на собствения капитал на предприятието на фиксирана цена).

▼B

24. Договор, който ще бъде уреден от предприятието, предоставящо или получаващо фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал срещу променлив размер парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал. Пример за това е договор на предприятието да предостави 100 от своите инструменти на собствения капитал срещу парични средства в размер на равностойността на 100 унции злато.

Клаузи за уреждане под условие

▼M6

25. Финансов инструмент може да изисква от предприятието да предостави парични средства или друг финансов актив или да го уреди по такъв начин, че той би бил финансов пасив при настъпване или ненастъпване на несигурни бъдещи събития (или изход от несигурни обстоятелства), които са извън контрола както на емитента, така и на притежателя на инструмента, като например промяна в борсов индекс, индекс на потребителските цени, лихвен процент, изисквания на данъчното облагане, бъдещи приходи на емитента, нетния доход или съотношението дълг към собствен капитал. Емитентът на такъв инструмент не разполага с безусловното право да избегне предоставянето на парични средства или друг финансов актив (или да го уреди по друг начин така, че той би бил финансов пасив). Следователно той е финансов пасив за емитента, освен ако:

(а) частта от клаузата за уреждане под условие, която би изисквала уреждане в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин така, че той би бил финансов пасив), не е действителна;

(б) от емитента може да се изиска да уреди задължението в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин да го уреди така, че той би бил финансов пасив) само в случай на ликвидация на емитента; или

(в) инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията в параграфи 16А и 16Б.

▼B

Варианти за уреждане

26. Когато деривативен финансов инструмент осигурява на едната страна избор за това, как да бъде уреден (напр. емитентът или притежателят може да избере нетно уреждане в парични средства или чрез размяна на акции срещу парични средства), той е финансов актив или финансов пасив, освен ако всички алтернативи за уреждане не водят до това той да е инструмент на собствения капитал.

27. Пример за деривативен финансов инструмент с избор между варианти за уреждане, който е финансов пасив, е опция върху акции, при която емитентът избира дали да уреди нетно в парични средства или като размени свои собствени акции срещу парични средства. По подобен начин някои договори за покупка или продажба на нефинансов обект в размяна срещу инструменти на собствения капитал на предприятието попадат в обхвата на настоящия стандарт, тъй като те могат да бъдат уредени или в парични средства, или чрез предоставяне на нефинансов обект, или нетно в парични средства, или друг финансов инструмент (вж. параграфи 8—10). Такива договори са финансови активи или финансови пасиви, а не са инструменти на собствения капитал.

▼B

Съставни финансови инструменти (вж. също параграфи НП30—НП35 и примери 9—12)

28. Емитентът на недеривативен финансов инструмент преценява условията на финансовия инструмент, за да определи дали той съдържа едновременно пасивен и капиталов компонент. Тези компоненти се класифицират отделно като финансови пасиви, финансови активи или инструменти на собствения капитал в съответствие с параграф 15.

29. Предприятието признава отделно компонентите на финансов инструмент, който: а) създава финансов пасив за предприятието, и б) предоставя опция на притежателя на инструмента да го конвертира в инструмент на собствения капитал на предприятието. Например облигация или сходен инструмент, конвертируем от притежателя във фиксиран брой обикновени акции на предприятието, е съставен финансов инструмент. От гледна точка на предприятието такъв инструмент се състои от два компонента: финансов пасив (договорен ангажимент за предоставяне на парични средства или друг финансов актив) и инструмент на собствения капитал (кол-опция, предоставяща право на притежателя за определен период от време да я конвертира във фиксиран брой обикновени акции на предприятието). Икономическият ефект от емитирането на такъв инструмент е по същество същият като едновременното емитиране на дългов инструмент с клауза за по-ранно уреждане и варанти за покупка на обикновени акции или емитирането на дългов инструмент с прикрепени варанти за покупка на акции. Съответно във всички случаи предприятието представя пасивния и капиталовия компонент отделно в своя ►M5 отчет за финансовото състояние ◄.

30. Класификацията на компонентите пасив и собствен капитал на даден конвертируем инструмент не се коригира при промени във вероятността опцията за конвертиране да бъде упражнена дори когато нейното упражняване може да изглежда икономически изгодно за някои притежатели. Понякога притежателите може да не действат по начина, който би могъл да се очаква, тъй като например данъчните последици от конвертирането могат да са различни за различните притежатели. Нещо повече, вероятността за конверсия се променя с времето. Договорното задължение на предприятието да направи бъдещи плащания остава неуредено, докато не бъде погасено чрез конверсия, настъпване на падежа на инструмента или друга операция.

31. МСС 39 разглежда оценяването на финансови активи и финансови пасиви. Инструменти на собствения капитал са инструментите, които доказват остатъчен дял от активите на дадено предприятие след приспадане на всички негови пасиви. Следователно, когато първоначалната балансова стойност на съставен финансов инструмент се разпределя към неговите компоненти на собствен капитал и пасив, към капиталовия компонент се отнася остатъчната стойност след приспадане на сумата, определена отделно за пасивния компонент, от справедливата стойност на инструмента като цяло. Стойността на всеки деривати (например кол-опция), внедрен в съставен финансов инструмент, различен от компонент собствен капитал (например опция за конвертиране в собствен капитал), се включва в компонента пасив. Сумата на балансовите стойности, разпределени към компонентите пасив и собствен капитал при първоначалното признаване, е винаги равна на справедливата стойност, която би била определена за инструмента като цяло. От първоначалното признаване на компонентите на инструмента поотделно не възниква нито печалба, нито загуба.

▼B

32. Съгласно подхода, описан в параграф 31, емитентът на облигация, конвертируема в обикновени акции, определя първо балансовата стойност на компонента пасив, като оценява справедливата стойност на сходен пасив (включително всяка характеристика на внедрен некапиталов дериватив), който няма свързан компонент собствен капитал. След това балансовата стойност на инструмента на собствения капитал, представен от опция за конверсия на инструмента в обикновени акции, се определя чрез приспадане на справедливата стойност на финансовия пасив от справедливата стойност на съставния финансов инструмент като цяло.

Обратно изкупени акции (вж. също параграф НП36)

33. Ако предприятие придобие повторно свои инструменти на собствения капитал, тези инструменти („обратно изкупени (съкровищни) акции“) се приспадат от собствения капитал. Не се признава нито печалба, нито загуба от покупката, продажбата, емитирането или обезсилването на инструменти на собствения капитал на предприятието. Такива обратно изкупени акции могат да бъдат придобити и държани от предприятието или от други членове на консолидираната група. Платеното или полученото възнаграждение се признава директно в собствения капитал.

34. Стойността на държаните обратно изкупени акции се оповестява отделно или в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, или в приложенията в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети.* Предприятието прави оповестяване в съответствие с МСС 24 *Оповестяване на свързани лица*, ако придобие обратно свои инструменти на собствения капитал от свързани лица.

Лихви, дивиденти, загуби и печалби (вж. също параграф НП37)

35. Лихви, дивиденти, загуби и печалби, свързани с финансов инструмент или компонент, който е финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Предприятието приспада разпределенията за притежателите на инструменти на собствения капитал директно от собствения капитал, нетно от всички свързани преференции за данък върху доходите. Разходите по операцията за капиталова сделка, различни от разходи за емитиране на инструмент на собствения капитал, които са пряко свързани с придобиването на бизнес (които се отразяват счетоводно съгласно МСФО 3), се отразяват счетоводно като намаление на собствения капитал, нетно от всички свързани преференции за данък върху доходите.

36. Класификацията на финансов инструмент като финансов пасив или инструмент на собствения капитал определя дали лихвите, дивидентите, загубите и печалбите, свързани с този инструмент, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Следователно плащанията на дивиденти за акции, изцяло признати като пасиви, се признават като разходи по същия начин както лихви по облигация. По подобен начин печалбата и загубата, свързана с обратни изкупувания или рефинансиране на финансови пасиви, се признава в печалбата или загубата, докато обратните изкупувания или рефинансирането на инструменти на собствения капитал се признават като промени в собствения капитал. Промените в справедливата стойност на инструмента на собствения капитал не се признават във финансовите отчети.

37. При издаването или придобиването на свои инструменти на собствения капитал предприятието обикновено прави различни разходи. Тези разходи биха могли да включват регистрация и други законови такси, изплатени суми на правни, счетоводни и други професионални консултанти, разходи за отпечатване и гербови марки. При капиталова сделка разходите по сделката се отчитат счетоводно като намаление на собствения капитал (нетно от всички свързани преференции за данък върху доходите) до степента, в която са допълнителни разходи, пряко свързани с капиталова сделка, които в противен случай биха били избегнати. Разходите по капиталова сделка, която е изоставена, се признават като разход.

▼B

38. Разходите по сделката, които са свързани с емитирането на съставен финансов инструмент, се разпределят към пасивния и капиталовия компонент, пропорционално на разпределението на постъпленията. Разходите по сделката, които са съвместно свързани с повече от една сделка (например разходите за съвместно предлагане на някои акции и котиране на други акции на фондова борса), се разпределят между тези сделки, като се използва рационална и относима към сходни сделки база за разпределение.

39. Сумата на разходите по сделката, отчетени счетоводно като намаление на собствения капитал през периода, се оповестява отделно съгласно МСС 1 *Представяне на финансови отчети.* Свързаната сума за данъци върху доходите, признати директно в собствения капитал, се включва в съвкупната сума на текущия и отсрочения данък, отнесен във или приспаднат от собствения капитал, който се оповестява съгласно МСС 12 *Данъци върху доходите.*

40. Дивиденти, класифицирани като разход, могат да бъдат представени в ►M5 отчета за всеобхватния доход или отделен отчет за доходите (ако се представя такъв) ◄ или с лихвите по други пасиви, или като отделна позиция. В допълнение към изискванията на настоящия стандарт оповестяването на лихвите и дивидентите е предмет на изискванията на МСС 1 и МСС 30 *Оповестявания във финансовите отчети на банки и сходни финансови институции.* При някои обстоятелства, поради разликата между лихвите и дивидентите във връзка с въпроси като признаването за данъчни цели, е желателно те да бъдат оповестявани поотделно в ►M5 отчета за всеобхватния доход или отделен отчет за доходите (ако се представя такъв) ◄. Оповестяванията на данъчните ефекти се правят в съответствие с МСС 12.

41. Печалбите и загубите, свързани с промени в балансовата стойност на финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата дори когато се отнасят до инструмент, който включва право на остатъчен дял от активите на предприятието в замяна срещу парични средства или друг финансов актив (вж. параграф 18, буква б). Съгласно МСС 1 предприятието представя всяка печалба или загуба, произтичаща от повторната оценка на такъв инструмент, отделно в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, когато това е уместно за обяснение на ефективността на предприятието.

Компенсиране на финансов актив и финансов пасив (вж. също параграфи НП38 и НП39)

42. Финансовите активи и финансовите пасиви се компенсират и нетната сума да се представя в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, когато и само когато предприятието:

а) понастоящем има юридически упражняемо право да компенсира признатите суми; и

б) има намерение или да уреди на нетна база, или да реализира актив и едновременно с това да уреди пасив.

При счетоводното отчитане на прехвърлянето на финансов актив, който не отговаря на изискванията за отписване, предприятието не компенсира прехвърления актив и свързания пасив (вж. МСС 39, параграф 36).

▼B

43. Стандартът изисква представянето на финансовите активи и финансовите пасиви на нетна база, когато това отразява очакваните от предприятието бъдещи парични потоци от уреждането на два или повече отделни финансови инструмента. Когато предприятието има право да получи или плати единична нетна сума и има намерението да направи това, то разполага в действителност само с един финансов актив или финансов пасив. При други обстоятелства финансовите активи и финансовите пасиви се представят отделно едни от други в съответствие с техните характеристики като ресурси или задължения на предприятието.

44. Компенсирането на признат финансов актив и признат финансов пасив и представянето на нетната стойност се различават от отписването на финансов актив или финансов пасив. Въпреки че компенсирането не води до признаване на печалба или загуба, отписването на финансов инструмент не само води до елиминирането на преди това признатата позиция от ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, но може да доведе и до признаването на печалба или загуба.

45. Правото на компенсиране е юридическо право на длъжник по договор да уреди или по друг начин да елиминира цялата или част от сумата, дължима на кредитор, чрез приспадането от тази сума на сума, дължима от кредитора. При необичайни обстоятелства длъжникът може да има юридическо право да приспадне сума, дължима от трето лице, от сумата, дължима на кредитора, при условие че между трите страни съществува споразумение, в което ясно е установено правото на длъжника да извърши компенсирането. Тъй като правото на компенсиране е юридическо право, условията, подкрепящи правото могат да се различават в различните юрисдикции, като се вземат под внимание и законите, приложими по отношение на взаимоотношенията между страните.

46. Съществуването на упражняемо право на компенсиране на финансов актив и финансов пасив се отразява върху правата и задълженията, свързани с финансов актив и финансов пасив, и може да окаже влияние върху изложеността на предприятието на кредитен и ликвиден риск. Съществуването на правото обаче само по себе си не е достатъчно основание за компенсиране. Сумата и времето на възникване на бъдещите парични потоци на предприятието не се повлияват при отсъствието на намерение да се упражни правото или да се уреди едновременно. Когато дадено предприятие възнамерява да упражни правото или да го уреди едновременно, представянето на актива и пасива на нетна база отразява по по-подходящ начин сумата и времето на възникване на очакваните бъдещи парични потоци, както и рисковете, на които са изложени тези парични потоци. Намерението на едно или повече лица за уреждане на нетна база без юридическо право да направят това не е достатъчно, за да оправдае компенсирането, тъй като правата и задълженията, свързани с отделен финансов актив и финансов пасив, остават непроменени.

47. Намеренията на дадено предприятие във връзка с уреждането на конкретни активи и пасиви могат да бъдат повлияни от неговата нормална стопанска практика, изискванията на финансовите пазари и други обстоятелства, които могат да ограничат способността за нетно уреждане или едновременно уреждане. Когато дадено предприятие има право на компенсиране, но няма намерение да урежда нетно или да реализира актива и да уреди пасива едновременно, влиянието на правото върху изложеността на предприятието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 36 от МСФО 7.

▼B

48. Едновременното уреждане на два финансови инструмента може да възникне например при работата на клирингова къща на организиран финансов пазар или при размяна от вида „лице в лице“. При тези обстоятелства паричните потоци са в действителност еквивалентни на една нетна сума и не е налице изложеност на кредитен или ликвиден риск. При други обстоятелства предприятието може да уреди два инструмента чрез получаването и плащането на отделни суми, като по този начин се излага на кредитен риск за пълната стойност на актива или на ликвиден риск за пълната стойност на пасива. Излагането на такива рискове може да е съществено, макар и относително кратко. Съответно реализацията на финансов актив и уреждането на финансов пасив се третират като едновременни само когато сделките възникват в един и същ момент.

49. Условията, изложени в параграф 42, обикновено не са изпълнени и компенсирането обикновено е неподходящо, когато:

а) няколко различни финансови инструмента се използват за наподобяване на характеристиките на един финансов инструмент („синтетичен инструмент“);

б) финансовите активи и финансовите пасиви възникват от финансови инструменти със същата основна рискова експозиция (например активи и пасиви в портфейл от форуърдни договори или други деривативни инструменти), но включват различни контрагенти;

в) финансовите или другите активи са заложени като обезпечение за финансови пасиви без право на регресен иск;

г) заделени са финансови активи на доверително управление от длъжник за целите на погасяване на задължение, без тези активи да са били приети от кредитора за уреждане на задължението (например ангажимент за погасителен фонд); или

д) задължения, възникнали в резултат на събития, водещи до загуби, се очаква да бъдат възстановени от трето лице по силата на иск, направен по реда на застрахователен договор.

50. Предприятие, което поема редица сделки с финансови инструменти с един контрагент, може да встъпи в „договореност за глобално нетиране“ с този контрагент. Тази договореност предвижда еднократно нетно уреждане на всички финансови инструменти, включени в споразумението в случай на неизпълнение или прекратяване на даден договор. Тези договорености се използват широко от финансовите институции, за осигуряване на защита срещу загуба при фалит или други обстоятелства, поради които контрагентът не е в състояние да изпълни своите задължения. Договореността за глобално нетиране обичайно поражда право за компенсиране, което става упражнимо и оказва влияние върху реализацията или уреждането на отделни финансови активи и финансови пасиви, само след настъпване на конкретно определено събитие на неизпълнение или други обстоятелства, които не се очаква да възникнат в нормалния ход на дейността. Договореността за глобално нетиране не осигурява основание за компенсиране, освен ако не са изпълнени и двата критерия в параграф 42. Когато финансови активи и финансови пасиви, предмет на договореност за глобално нетиране, не бъдат компенсирани, ефектът от договорената върху изложеността на предприятието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 36 от МСФО 7.

▼B

ОПОВЕСТЯВАНЕ

51—95. [Заличени]

▼M8

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

▼B

96. Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане е позволено. Предприятието не прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., освен ако то не прилага и МСС 39 (издаден през декември 2003 г.), включително и измененията, направени през март 2004 г. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼M6

96А. *Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация* (Изменения на МСС 32 и МСС 1), издадени през февруари 2008 г., изискват финансовите инструменти, които съдържат всички характеристики и отговарят на условията на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16Ви 16Г да бъдат класифицирани като инструменти на собствения капитал, изменят параграфи 11, 16, 17—19, 22, 23, 25, НП13, НП14 и НП27 и въвеждат параграфи 16А—16Е, 22А, 96Б, 96В, 97В, НП14А—НП14Й и НП29А. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага същевременно свързаните изменения на МСС 1, МСС 39, МСФО 7 и КРМФСО 2.

96Б. *Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация* въведоха изключение с ограничен обхват; следователно предприятието не трябва да прилага изключението по аналогия.

96В. Класификацията на инструментите по силата на това изключение се ограничава до отчитането на такъв инструмент по МСС 1, МСС 32, МСС 39 и МСФО 7. Инструментът не следва да се счита за инструмент на собствения капитал по силата на други насоки, например МСФО 2 *Плащане на базата на акции*.

▼B

97. Настоящият стандарт се прилага с обратна сила.

▼M5

97А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 40. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M12

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.

▼M6

97В. Когато прилага измененията, описани в параграф 96А, от предприятието се изисква да раздели съставния финансов инструмент със задължение за предоставяне на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация на отделни компоненти на пасива и собствения капитал. Ако съставният компонент по пасива вече е уредена, прилагането със задна дата на МСС 32 би изисквало да се отделят два компонента на собствения капитал. Първият компонент се намира в неразпределената печалба и пред¬ста¬влява кумулативната лихва, натрупана по съставния компонент към пасива. Другият компонент представлява първоначалния компонент в собствения капитал. Следователно предприятието не е необходимо да разделя тези два компонента, ако компонентът на пасива вече не е в обръщение към датата на прилагане на измененията.

▼M8

97Г. Параграф 4 е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага за този по-ранен период измененията на параграф 3 от МСФО 7, параграф 1 от МСС 28 и параграф 1 от МСС 31, издадени през май 2008 г. Разрешава се предприятието да прилага измененията за бъдещи периоди.

▼M21

97Д. Параграфи 11 и 16 бяха изменени с издадената през октомври 2009 г. *Класификация на емисиите на права*. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 февруари 2010 година По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼B

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

98. Настоящият стандарт заменя МСС 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне*, преработен през 2000 г. ([1]).

99. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:

а) ПКР-5 *Класификация на финансови инструменти — клаузи за уреждане под условие*;

б) ПКР-16 *Акционерен капитал — обратно придобити инструменти на собствения капитал (съкровищни акции)*;

в) ПКР-17 *Собствен капитал — разходи за операции със собствен капитал*.

100. С настоящия стандарт се оттегля проектът на ПКР–П34 *Финансови инструменти — инструменти или права, подлежащи на обратно изкупуване от притежателя.*

Допълнение

НАСОКИ ЗА ПРИЛАГАНЕ

МСС 32 Финансови инструменти: представяне

Настоящото допълнение представлява неразделна част от стандарта.

НП1. Настоящите насоки за прилагане обясняват прилагането на конкретни аспекти от стандарта.

([1]) През август 2005 г. СМСС прехвърли всички оповестявания, свързани с финансови инструменти, в МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване.*

▼B

НП2. Стандартът не разглежда признаването или оценяването на финансови инструменти. Изискванията за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви са изложени в МСС 39.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ (ПАРАГРАФИ 11—14)

Финансови активи и финансови пасиви

НП3. Валутата (паричните средства) е финансов актив, защото тя представлява средство за размяна и следователно е базата, според която всички сделки се измерват и се признават във финансовите отчети. Депозит на парични средства в банка или сходна финансова институция е финансов актив, защото представлява договорно право на вложителя да получи парични средства от институцията или да издаде чек или сходен инструмент срещу салдото в полза на кредитор при плащането на финансов пасив.

НП4. Често срещани примери за финансови активи, представляващи договорно право за получаване на парични средства в бъдеще и съответно за финансови пасиви, представляващи договорно задължение за предоставяне на парични средства в бъдеще, са:

а) търговски вземания и задължения;

б) вземания и задължения по полици;

в) вземания и задължения по заеми; и

г) вземания и задължения по облигации.

Във всеки случай договорното право на едната страна да получи (или задължението да плати) парични средства се съпоставя със съответстващото задължение на другата страна да плати (или право да получи).

НП5. Друг вид финансов инструмент е този, за който икономическата полза, която ще бъде получена или предоставена, е финансов актив, различен от парични средства. Например полица, платима в държавни облигации, дава на притежателя договорното право да получи, а на емитента договорното задължение да предостави, държавни облигации, а не парични средства. Облигациите са финансови активи, тъй като представляват задължения на емитиращото правителство да плати парични средства. Полицата е следователно финансов актив за притежателя си и финансов пасив за емитента.

НП6. „Безсрочните“ дългови инструменти (като „безсрочни“ облигации, необезпечени облигации и капиталови полици) обикновено предоставят на притежателя си договорното право да получи плащания на лихви по сметка на фиксирани дати, продължаващи в необозримо бъдеще, или без право да получи погашение на главницата, или с право на погасяване на главницата при условия, които правят това малко вероятно или твърде отдалечено в бъдещето. Например дадено предприятие може да издаде финансов инструмент, който изисква от него да прави непрекъснато годишни плащания, равни на посочен лихвен процент от 8 %, прилаган към посочен номинал или стойност на главницата в размер на 1 000 ВЕ ([1]). Приемайки, че 8 % е пазарният лихвен процент за инструмента при емитирането му, емитентът поема договорно задължение да направи поток от бъдещи плащания на лихви със справедлива стойност (настояща стойност) от 1 000 ВЕ при първоначалното признаване. Притежателят и емитентът на инструмента имат финансов актив и съответно — финансов пасив.

([1]) В настоящите насоки паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ).

▼B

НП7. Договорното право или договорното задължение за получаване, предоставяне или размяна на финансови инструменти само по себе си представлява финансов инструмент. Веригата от договорни права или договорни задължения отговаря на определението на финансов инструмент, ако тя в крайна сметка ще доведе до получаването или плащането на парични средства или до придобиването или издаването на инструмент на собствения капитал.

НП8. Способността да се упражни договорно право или изискването да се удовлетвори договорно задължение може да бъде абсолютна или може да е под условие в зависимост от настъпването на бъдещо събитие. Например финансовата гаранция е договорно право на кредитора да получи парични средства от гаранта и съответно договорно задължение на гаранта да плати на кредитора, ако кредитополучателят изпадне в неизпълнение. Договорното право и задължение съществуват благодарение на минала сделка или събитие (приемането на гаранцията), въпреки че способността на кредитора да упражни своето право и изискването за гаранта да изпълни своето задължение зависят от бъдещ акт на неизпълнение от страна на кредитополучателя. Условното право и задължение отговарят на определението за финансов актив и финансов пасив, въпреки че тези активи и пасиви невинаги се признават във финансовите отчети. Някои от тези условни права и задължения могат да бъдат застрахователни договори, попадащи в обхвата на МСФО 4.

НП9. Съгласно МСС 17 *Лизинг* финансовият лизинг се счита основно за право на лизингодателя да получи, и задължение на лизингодателя да даде, поток от плащания, които са по същество същите, както комбинираните плащания на главница и лихва при договора за заем. Лизингодателят отразява счетоводно своята инвестиция чрез сумата на вземането по лизинговия договор, а не самия даден на лизинг актив. Оперативният лизинг, от друга страна, се счита основно за незавършен договор, ангажиращ лизингодателя да предостави ползването на актив през бъдещи периоди срещу възнаграждение, сходно на възнаграждение за услуга. Лизингодателят продължава да отчита самия отдаден на лизинг актив, а не вземанията, които ще получи в бъдеще съгласно договора. Съответно, финансовият лизинг се счита за финансов инструмент, а оперативният лизинг не се счита за финансов инструмент (освен във връзка с отделните плащания, дължими и изискуеми в настоящия момент).

НП10. Материални активи (като материални запаси, имоти, машини и съоръжения, отдадени на лизинг активи и нематериални активи (като патенти и търговски марки), не са финансови активи. Контролът върху такива материални и нематериални активи създава възможност за генериране на входящ поток от парични средства или друг финансов актив, но не води до настоящо право на получаване на парични средства или друг финансов актив.

НП11. Активи (като предплатени разходи), за които бъдещата икономическа изгода е получаването на стоки или услуги вместо правото да се получат парични средства или друг финансов актив, не са финансови активи. Съответно обекти като отсрочени приходи и повечето гаранционни задължения не са финансови пасиви, тъй като изходящият поток от икономически ползи, свързан с тях, е предоставянето на стоки и услуги, а не договорно задължение за изплащане на парични средства или друг финансов актив.

▼B

НП12. Пасиви или активи, които не са договорни (като данъци върху доходите, които възникват в резултат от законови изисквания, наложени от правителството), не са финансови пасиви или финансови активи. Счетоводното отчитане на данъците върху доходите е разгледано в МСС 12 *Данъци върху доходите*. По подобен начин конструктивните задължения, както са дефинирани в МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, не възникват от договори и не са финансови пасиви.

Инструменти на собствения капитал

▼M6

НП13. Примерите за инструменти на собствения капитал включват неупражняеми обикновени акции, някои упражняеми инструменти (вж. параграфи 16А и 16Б), някои инструменти, които налагат върху предприятието задължение да предоставят на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация (вж. параграфи 16В и 16Г), някои видове преференциални акции (вж. параграфи НП25 и НП26) и варианти или издадени кол опции, които позволяват на притежателя да запише или да закупи фиксиран брой неупражняеми обикновени акции в емитиращото предприятие в размяна срещу фиксирана сума парични средства или друг финансов актив. Задължението на предприятието да емитира или закупи фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал в замяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал за предприятието (с изключение на посоченото в параграф 22А). Ако такъв договор обаче съдържа задължение за предприятието да плати парични средства или друг финансов актив (различен от договор, класифициран като собствен капитал съгласно параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г), той поражда също и задължение за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване (вж. параграф НП27(а)). Емитент на неупражняеми обикновени акции поема пасив, когато официално действа за извършване на разпространението и става право задължен пред акционерите да направи това. Такъв може да е случаят след обявяването на дивиденти или когато предприятието се ликвидира и всякакви активи, оставащи след удовлетворяване на пасивите, станат разпределими на акционерите.

НП14. Закупена кол опция или друг сходен договор, придобит от предприятието, който му дава правото да придобие обратно фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал срещу предоставянето на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, не е финансов актив за предприятието (с изключение на посоченото в параграф 22А). Вместо това всяко възнаграждение, платено за такъв договор, се приспада от собствения капитал.

Класът инструменти, който е подчинен на всички други класове (параграфи 16А(б) и 16В(б))

НП14А. Една от характеристиките на параграфи 16А и 16В е, че финансовият инструмент е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове.

НП14Б. Когато определя дали даден инструмент е в подчинения клас, предприятието оценява претенциите на инструмента при ликвидация, все едно ликвидацията настъпва на датата, когато то класифицира инструмента. Предприятието следва да преоцени класификацията, ако настъпи промяна в значимите обстоятелства. Например, ако предприятието емитира или изкупи обратно финансов инструмент, това може да се отрази на факта дали въпросният инструмент е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове.

▼**M6**

НП14В. Инструмент, който има преференциално право при ликвидация на предприятието, не е инструмент с право на пропорционален дял от нетните активи на предприятието. Например, инструмент има преференциално право при ликвидация, ако дава право на притежателя на фиксирани дивиденти при ликвидация в допълнение към дела от нетните активи на предприятието, когато други инструменти в подчинения клас с право на пропорционален дял от нетните активи на предприятието не притежават същото право при ликвидация.

НП14Г. Ако предприятието има само един клас финансови инструменти, този клас се третира като подчинен на всички други класове.

Общ размер на очакваните парични потоци, отнасящи се до инструмента, за целия живот на инструмента (параграф 16А (д))

НП14Д. Общият размер на очакваните парични потоци през целия живот на инструмента трябва да се основават в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието през целия живот на инструмента Печалбата или загубата и промяната в признатите нетни активи се оценяват в съгласно съответните МСФО.

Сделки, сключени от притежателя на инструмент, в различно качество от собственик на предприятието (параграфи 16А и 16В)

НП14Е. Притежателят на упражняем финансов инструмент или на инструмент, който налага на предприятието задължението да предостави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация може да сключи сделка с предприятието в качество, различно от това на собственик. Например, притежател на инструмент може да е също нает лице в предприятието. Когато се преценява дали инструментът следва да се класифицира като собствен капитал по силата на параграфи 16А и 16В, се взимат предвид само паричните потоци и договорните срокове и условия на инструмента, които се отнасят до притежателя на инструмента в качеството му на собственик на предприятието.

НП14Ж. Пример за това е командитно дружество, което има съдружници с ограничена отговорност и такива с неограничена отговорност. Някои съдружници с неограничена отговорност могат да дадат гаранция на предприятието и да получат възнаграждение за тази гаранция. В такива ситуации получателят на гаранцията и свързаните парични потоци се отнасят към притежателите на инструмента в тяхното качество на гаранти, а не в ролята им на собственици на предприятието. Следователно такава гаранция и свързаните парични потоци не биха довели до положение съдружниците с неограничена отговорност да се считат за подчинени на съдружниците с ограничена отговорност и няма да се вземат предвид при оценката дали договорните срокове и условия на инструментите на съдружието с ограничена отговорност и инструментите на съдружието с неограничена отговорност са идентични.

НП14З. Друг пример е договореност за подялба на печалбата или загубата, което разпределя печалбата или загубата на притежателите на инструменти на базата на предоставените услуги или генерирания бизнес по време на текущата и предходни години. Такива договорености са сделки с притежателите на инструменти не в качеството им на собственици и не следва да се вземат предвид, когато се оценяват характеристиките, описани в параграфи 16А и 16В. Договорености за подялба на печалбата или загубата обаче, които разпределят печалбата или загубата на притежателите на инструменти на базата на номиналната сума на техните инструменти по отношение на другите в класа, представляват сделки с притежателите на инструменти в качеството им на собственици и следва да се вземат предвид, когато се оценяват характеристиките, описани в параграф 16А и параграф 16В.

▼M6

НП14И. Паричните потоци и договорните срокове и условия на сделка между притежател на инструмент (не в качеството му на собственик) и емитиращото предприятие трябва да са сходни на еквивалентна сделка, която може да възникне между непритежател на инструмент и емитиращото предприятие.

Отсъствие на друг финансов инструмент или договор с общ размер на паричните потоци, който в значителна степен фиксира или ограничава остатъчната възвращаемост за притежателя на инструмента (параграфи 16Б и 16Г)

НП14Й. Условие за класификация като собствен капитал на финансов инструмент, който в противен случай отговаря на критериите на параграф 16А или параграф 16Г е предприятието да не притежава друг финансов инструмент или договор, който има (а) общ размер на паричните потоци, основан в значителна степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието и (б) ефекта от съществено ограничаване или фиксиране на остатъчната възвращаемост. Следните инструменти,когато са сключени при нормални търговски условия с несвързани страни, не е вероятно да попречат на инструменти, които в противен случай отговарят на критериите на параграф 16А или параграф 16В да бъдат класифицирани като собствен капитал:

(а) инструменти с общ размер на паричните потоци, основан в значителна степен на печалбата или загубата от конкретен актив на предприятието;

(б) инструменти с общ размер на паричните потоци, основан на процент от приходите;

(в) договори, предназначени да възнаградят наети лица за услуги, предоставени на предприятието;

(г) договори, изискващи плащане на незначителен процент от печалбата за предоставени услуги или стоки.

▼B

Деривативни финансови инструменти

НП15. Финансовите инструменти включват основни инструменти (като вземания, задължения и инструменти на собствения капитал) и деривативни финансови инструменти (като финансови опции, фючърси и форуърди, лихвени и валутни суапове). Деривативните финансови инструменти отговарят на определението за финансов инструмент и съответно попадат в обхвата на настоящия стандарт.

НП16. Деривативните финансови инструменти създават права и задължения, които оказват влияние върху прехвърлянето между страните по инструмента на един или повече финансови рискове, присъщи на стоящия в основата финансов инструмент. При възникването деривативните финансови инструменти дават на едната страна договорното право да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално благоприятни, или договорното задължение да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално неблагоприятни. Като цяло обаче [1] те не водят до прехвърляне на стоящия в основата финансов инструмент в началото на договора, нито такова прехвърляне възниква задължително на падежа на договора. Някои инструменти съдържат както право, така и задължение да се извърши размяна. Тъй като условията на размяната се определят в началото на деривативния инструмент, с промяната на цените на финансовите пазари тези условия могат да станат или благоприятни, или неблагоприятни.

[1] Това е валидно за повечето, но не за всички деривативи, напр. в някои междувалутни лихвени суапове главницата се обменя при получаването (и се обменя повторно при падежа).

▼B

НП17. Пут- или кол-опция за размяна на финансови активи или финансови пасиви (т.е. финансови инструменти, различни от инструменти на собствения капитал на предприятието) дава на притежателя си право да получи потенциални бъдещи икономически изгоди, свързани с промени в справедливата стойност на стоящия в основата на договора финансов инструмент. И обратно, емитентът на опция поема задължение да се откаже от потенциални бъдещи икономически ползи или да понесе потенциални загуби на икономически ползи, свързани с промените в справедливата стойност на стоящия в основата финансов инструмент. Договорното право на притежателя и задължението на емитента на опцията отговарят на определението за финансов актив и съответно на финансов пасив. Стоящият в основата финансов инструмент по опционен договор може да бъде всякакъв финансов актив, включително акции в други предприятия и лихвоносни инструменти. Опцията може да изисква от емитента си да емитира дългов инструмент, а не да прехвърли финансов актив, но стоящият в основата инструмент по опцията би представлявал финансов актив за притежателя, ако упражни опцията. Правото на притежателя на опцията да размени финансовия актив при потенциално благоприятни условия и задължението на емитента на опцията да размени финансов актив при потенциално неблагоприятни условия, са различни от стоящия в основата финансов актив, който трябва да бъде разменен при упражняването на опцията. Характерът на правото на притежателя и на задължението на емитента на опцията не се влияят от вероятността за упражняване на опцията.

НП18. Друг пример на деривативен финансов инструмент е форуърден договор, който ще бъде уреден за период от шест месеца, при който едната страна (купувачът) обещава да предостави парични средства от 1 000 000 ВЕ срещу държавни облигации с фиксиран процент с номинална стойност от 1 000 000 ВЕ, а другата страна (продавачът) обещава да предостави държавни облигации с фиксиран процент с номинална стойност от 1 000 000 ВЕ срещу парични средства от 1 000 000 ВЕ. През шестте месеца двете страни имат договорно право и договорно задължение да разменят финансовите инструменти. Ако пазарната цена на държавните облигации нарасне над 1 000 000 ВЕ, условията ще бъдат благоприятни за купувача и неблагоприятни за продавача; ако пазарната цена падне под 1 000 000 ВЕ, ефектът ще бъде противоположен. Купувачът има договорно право (финансов актив), подобно на правото при държаната кол-опция, и договорно задължение (финансов пасив), сходно на задължението при издадената пут-опция, а продавачът има договорно право (финансов актив), сходно на правото при притежавана пут-опция, и договорно задължение (финансов пасив), подобно на задължението при издадена кол-опция. Както при опциите, тези договорни права и задължения представляват финансови активи и финансови пасиви и са различни от стоящите в основата финансови инструменти (облигациите и паричните средства, които трябва да бъдат разменени). Двете страни по форуърден договор имат задължението да действат в договорения срок, докато изпълнението по опционен договор възниква само когато притежателят на опцията избере да я упражни.

НП19. Много други видове деривативни инструменти, съдържащи правото или задължението да се извърши бъдеща размяна, включително лихвен и валутен суап, лихвени тавани, диапазони (комбинация от горна и долна граница) и минимални граници, кредитни ангажименти, улеснения за издаване на полици, и акредитиви. Договорите за лихвен суап могат да се разглеждат като

▼B

вариант на форуърден договор, в който страните се договарят да направят серия от бъдещи размени на парични суми, където едната сума се изчислява при плаващ лихвен процент, а другата при фиксиран лихвен процент. Фючърсните договори са друг вариант на форуърдни договори, основно различаващи се по това, че договорите са стандартизирани и се търгуват на борса.

Договори за покупка или продажба на нефинансови обекти (параграфи 8—10)

НП20. Договорите за покупка или продажба на нефинансови обекти не отговарят на определението за финансов инструмент, тъй като договорното право на едната страна да получи нефинансов актив или услуга и съответстващото задължение на другата страна не установяват сегашно право или задължение на която и да е от страните да получи, предостави или размени финансов актив. Например договори, които предвиждат уреждане само чрез получаване или предоставяне на нефинансов актив (напр. опция, фючърсни или форуърдни договори за сребро), не са финансови инструменти. Много договори за стоки са от този тип. Някои са стандартизирани по форма и се търгуват на организирани пазари по същия до голяма степен начин, по който се търгуват и някои деривативни финансови инструменти. Например фючърсни договори за стоки могат да се купуват или продават веднага срещу парични средства, защото се котират за търгуване на борса и могат да сменят собственика си във всеки един момент. Страните, купуващи и продаващи договора, в действителност търгуват със стоящите в основата стоки. Способността да се купи или продаде договор за стоки срещу парични средства, леснотата, с която той може да бъде купен или продаден, и възможността за договаряне на парично уреждане на задължението да се получи или достави стока не променят фундаменталния характер на договора по начин, който да създава финансов инструмент. Независимо от това някои договори за покупка или продажба на нефинансови обекти, които могат да бъдат уредени нетно или чрез размяна на финансови инструменти, или в които нефинансовият актив може да се превърне незабавно в парични средства, са в обхвата на стандарта, все едно са финансови инструменти (вж. параграф 8).

НП21. Договор, който е свързан с получаването или предоставянето на материални активи, не води до финансов актив за едната страна и до финансов пасив за другата страна, освен ако всякакви съответстващи плащания не бъдат отсрочени след датата, на която са прехвърлени материалните активи. Такъв е случаят с покупката или продажбата на стоки при условията на търговски кредит.

НП22. Някои договори са свързани със стоки, но не включват уреждане чрез физическото получаване или доставка на стоки. Те предвиждат уреждане чрез парични плащания, които се определят по формула в договора, а не чрез плащане на фиксирани суми. Например стойността на главницата на облигация може да се изчисли чрез прилагането на пазарна цена на нефта, преобладаваща на падежа на облигацията, към фиксирано количество нефт. Главницата се индексира към цената на стоката, но се урежда единствено в парични средства. Такъв договор представлява финансов инструмент.

НП23. Определението за финансов инструмент включва и договор, който поражда нефинансов актив или нефинансов пасив в допълнение към финансов актив или финансов пасив. Такива финансови инструменти често предоставят на едната страна опцията да размени финансов актив за нефинансов актив. Например облигация, свързана с нефт, може да предостави на притежателя си правото да получи поток от фиксирани

▼B

периодични лихвени плащания и фиксирана сума парични средства на падежа с опцията да размени главницата за фиксирано количество нефт. Желанието за упражняване на тази опция ще варира с течение на времето в зависимост от справедливата стойност на нефта съобразно съотношението на размяна на парични средства срещу нефт (цена на размяната), заложено в облигацията. Намеренията на притежателя на облигацията относно упражняването на опцията не оказват влияние върху същността на съставните активи. Финансовият актив на притежателя и финансовият пасив на емитента правят облигацията финансов инструмент, независимо че се създават и друг вид активи и пасиви.

НП24. [Заличен]

ПРЕДСТАВЯНЕ

Пасиви и собствен капитал (параграфи 15—27)

Няма договорно задължение за предоставяне на парични средства или друг финансов актив (параграфи 17—20)

НП25. Привилегированите акции могат да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали привилегирована акция е финансов пасив или инструмент на собствения капитал, емитентът оценява конкретните права, присъщи на акцията, за да определи дали те притежават основните характеристики на финансов пасив. Например привилегирована акция, при която се предвижда обратно изкупуване на конкретна дата или изкупуване по желание на притежателя, представлява финансов пасив, защото емитентът има задължението да прехвърли финансови активи на притежателя на акцията. Потенциалната неспособност на емитента да изпълни задължението да изкупи обратно привилегирована акция, когато е задължен по договор да направи това, независимо дали поради липсата на средства, законово ограничение или недостатъчни печалби или резерви, не обезсилва задължението. Опцията на емитента да изкупи обратно акциите срещу парични средства не отговаря на определението за финансов пасив, защото емитентът няма сегашно задължение да прехвърли финансови активи на акционерите. В този случай обратното изкупуване на акциите е единствено по преценка на емитента. Задължение обаче може да възникне, когато емитентът на акциите упражни своята опция обикновено като уведоми официално акционерите за намерението си да изкупи акциите обратно.

НП26. Когато привилегированите акции не подлежат на обратно изкупуване, подходящата класификация се определя от другите права, които се съдържат в тях. Класификацията се базира върху оценката на същността на договорните споразумения и определенията за финансов пасив и инструмент на собствения капитал. Когато разпределенията за притежателите на привилегировани акции, независимо дали са кумулативни или некумулативни, са по преценка на емитента, акциите са инструменти на собствения капитал. Класификацията на привилегировани акции като инструмент на собствения капитал или финансов пасив не се влияе например от:

а) историята на извършването на разпределения;

б) намерението да се правят разпределения в бъдеще;

в) възможно негативно влияние върху цената на обикновените акции на емитента, ако не се направят разпределения (поради ограничения върху изплащането на дивиденти по обикновените акции, ако не са изплащани дивиденти по привилегированите акции);

г) сумата на резервите на емитента;

▼B

д) очакванията на емитента за печалба или загуба за периода; или

е) способността или неспособността на емитента да окаже влияние върху сумата на своята печалба или загуба за периода.

Уреждане в инструменти на собствения капитал на предприятието (параграфи 21—24)

▼M6

НП27. Следните примери илюстрират как да се класифицират различните видове договори за инструменти на собствения капитал на предприятието:

(а) Договор, който ще бъде уреден от предприятието, получаващо или предоставящо фиксиран брой от своите собствени акции, без бъдещо плащане, или разменящо фиксиран брой от своите собствени акции срещу фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал (с изключение на посоченото в параграф 22А). Съответно всяко получено или платено възнаграждение по такъв договор се добавя директно в или се приспада директно от собствения капитал. Един пример за това е издадена опция за акции, която дава право на контрагента да закупи фиксиран брой от акциите на предприятието срещу фиксирана сума парични средства. Ако обаче договорът изисква от предприятието да изкупи обратно своите собствени акции срещу парични средства или друг финансов актив на фиксирана или определима дата или при поискване, предприятието също признава финансов пасив за настоящата стойност на сумата на обратно изкупуване (с изключение на инструменти, които притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Един пример е задължение на предприятието по форуърден договор да изкупи обратно фиксиран брой от своите собствени акции срещу фиксирана сума парични средства.

(б) Задължението на предприятието да изкупи обратно своите собствени акции срещу парични средства поражда финансов пасив за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване, дори ако броят на акциите, които предприятието е задължено да изкупи обратно, не е фиксиран или ако задължението е под условие спрямо упражняването от страна на контрагента на правото на обратно изкупуване (с изключение на посоченото в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Един пример на условно задължение е издадена опция, която изисква от предприятието да изкупи обратно свои собствени акции срещу парични средства, ако контрагентът упражни опцията.

(в) Договор, който ще бъде уреден в парични средства или друг финансов актив, е финансов актив или финансов пасив, дори ако сумата на паричните средства или другият финансов актив, които ще бъдат получени или предоставени, се базира върху промени в пазарната цена на собствения капитал на предприятието (с изключение на посоченото в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Един пример е опция за акции с нетно парично уреждане.

▼B

г) Договор, който ще бъде уреден в променлив брой собствени акции на предприятието, чиято стойност е равна на фиксирана сума или на сума, базирана върху промени в основна променлива (напр. цена на стоката), е финансов актив или финансов пасив. Един пример е издадена опция за покупка на злато, която, ако бъде упражнена, се урежда нетно в собствени инструменти на предприятието, като предприятието доставя толкова от тези инструменти, колкото са

▼B

равни на стойността на договора за опция. Такъв договор е финансов актив или финансов пасив дори ако основната променлива е цената на собствените акции на предприятието, а не на златото. Съответно договор, който ще бъде уреден във фиксиран брой собствени акции на предприятието, но при който правата, съдържащи се в тези акции ще се променят така че стойността на уреждането да е равна на фиксирана сума или на сума, базирана на промени в основна променлива, е финансов актив или финансов пасив.

Клаузи за уреждане под условие (параграф 25)

НП28. Параграф 25 изисква, ако част от клауза за уреждане под условие, която би изисквала уреждане в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин, който би довел до това даден инструмент да се счита за финансов пасив), не е действителна, клаузата за уреждане да не оказва влияние върху класификацията на финансовия инструмент. Следователно договор, който изисква уреждане в парични средства или променлив брой собствени акции на предприятието само при възникването на събитие, което е изключително рядко, до голяма степен необичайно и много малко вероятно да възникне, е инструмент на собствения капитал. Съответно уреждането във фиксиран брой собствени акции на предприятието може да е забранено по договор при обстоятелства, които са извън контрола на предприятието, но ако тези обстоятелства нямат действителна възможност да настъпят, класификацията като инструмент на собствения капитал е подходяща.

Третиране в консолидирани финансови отчети

НП29. В консолидираните финансови отчети предприятието представя ►M11 неконтролиращото участие ◄ — т.е. дяловете на други страни в собствения капитал и дохода на неговите дъщерни предприятия — в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети* и МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*. При класифицирането на финансов инструмент (или негов компонент) в консолидирани финансови отчети и определянето дали дадена група като цяло има задължение да предостави парични средства или друг финансов актив във връзка с инструмента или да го уреди по начин, който води до класификация като пасив, предприятието взема под внимание сроковете и условията, които са договорени между членовете на групата и притежателите на инструмента. Когато дъщерно предприятие в група издава финансов инструмент и предприятието майка или предприятие от друга група договори допълнителни условия директно с притежателите на инструмента (напр. гаранция), групата може да не разполага с възможност за преценка относно разпределенията или обратното изкупуване. Въпреки че дъщерното предприятие може да класифицира инструмента по подходящ начин в своя индивидуален финансов отчет, без да взема под внимание тези допълнителни условия, ефектът от другите споразумения между членовете на групата и притежателите на инструментите се вземат под внимание, за да се гарантира, че консолидираните финансови отчети отразяват договорите и сделките, в които групата е встъпила като цяло. До степента, в която съществува такова задължение или клауза за уреждане, инструментът (или неговият компонент, който е предмет на задължението) се класифицира като финансов пасив в консолидираните финансови отчети.

▼M6

НП29А. Някои видове инструменти, които налагат договорно задължение върху предприятието, се класифицират като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Класификация в съответствие с тези параграфи е изключение на принципите, прилагани в противен случай в настоящия стандарт към класификацията на инструменти. Това изключение не обхваща класификацията на неконтролиращи участия в консолидираните финансови отчети.

▼M6

Следователно инструменти, класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие или с параграфи 16А и 16Б, или параграфи 16В и 16Г в индивидуалните финансови отчети, които са неконтролиращи участия, се класифицират като пасиви в консолидираните финансови отчети на групата.

▼B

Съставни финансови инструменти (параграфи 28—32)

НП30. Параграф 28 се прилага само по отношение на емитенти на неберивативни съставни финансови инструменти. Параграф 28 не разглежда съставни финансови инструменти от гледна точка на притежателите. МСС 39 разглежда отделянето на внедрените деривативи от гледна точка на притежателите на съставни финансови инструменти, които съдържат характеристики на дълг и собствен капитал.

НП31. Често срещана форма на съставен финансов инструмент е дългов инструмент с внедрена опция за конверсия като облигация, конвертируема в обикновени акции на емитента, и без всякакви други внедрени деривативни характеристики. Параграф 28 изисква от емитента на такъв финансов инструмент да представи пасивния компонент и капиталовия компонент отделно в ►M5 отчета за финансовото състояние, ◄ както следва:

а) Задължението на емитента да направи планирани плащания на лихви и главница е финансов пасив, който съществува до момента, в който инструментът не бъде конвертиран. При първоначалното признаване справедливата стойност на пасивния компонент е настоящата стойност на договорно определения поток от бъдещи парични потоци, дисконтирани с лихвен процент, прилаган в този момент на пазара към инструментите със съпоставим кредитен статус и предоставящи по същество същите парични потоци при същите условия, но без опция за конвертиране.

б) Инструментът на собствения капитал е внедрена опция за конвертиране на пасив в собствен капитал на емитента. Справедливата стойност на опцията се състои от нейната времева стойност и вътрешна стойност, ако има такава. Тази опция има стойност при първоначалното признаване дори когато тя е „извън пари“.

НП32. При конверсията на конвертируем инструмент на падежа предприятието отписва пасивния компонент и го признава като собствен капитал. Първоначалният капиталов компонент остава като собствен капитал (въпреки че може да бъде прехвърлен от една позиция в рамките на капитала в друга). Няма печалба или загуба при конверсия на падежа.

НП33. Когато дадено предприятие погаси конвертируем инструмент преди падежа чрез по-ранно обратно изкупуване, при което първоначалните привилегии за конверсия останат непроменени, предприятието разпределя платеното възнаграждение и всякакви разходи по сделката за обратното изкупуване, към пасивния или капиталовия компонент на инструмента на датата на сделката. Използваният метод за разпределянето на платеното възнаграждение и на разходите по сделката към отделните компоненти съответства на това, използвано при първоначалното разпределяне на отделните компоненти на постъпленията, получени от предприятието при емитирането на конвертируемия инструмент, в съответствие с параграфи 28—32.

НП34. След разпределяне на възнаграждението всяка произтичаща от това печалба или загуба се третира в съответствие със счетоводните принципи, приложими към свързания компонент, както следва:

а) сумата на печалбата или загубата, свързана с пасивния компонент, се признава в печалбата или загубата; и

б) сумата на възнаграждението, свързано с капиталовия компонент, се признава в собствения капитал.

▼B

НП35. Предприятието може да измени условията на конвертируем инструмент, за да предизвика по-ранна конверсия, например чрез предлагане на по-благоприятен конверсионен коефициент или плащане на друго допълнително възнаграждение при конверсия преди определената дата. Разликата на датата, на която условията са променени, между справедливата стойност на възнаграждение то, което притежателят получава при конверсията на инструмента съгласно коригираните условия, и справедливата стойност на възнаграждението, което притежателят би получил съгласно първоначалните условия, се признава като загуба в печалбата или загубата.

Обратно изкупени акции (параграфи 33 и 34)

НП36. Инструментите на собствения капитал на предприятието не се признават като финансов актив независимо от причината, поради която са били придобити обратно. Параграф 33 изисква предприятие, което придобива обратно свои инструменти на собствения капитал, да приспадне тези инструменти на собствения капитал от собствения капитал. Когато предприятие държи свой собствен капитал от името на други лица обаче, напр. финансова институция, държаща свой собствен капитал от името на клиент, съществува взаимоотношение на посредничество и в резултат на това тези притежания не се включват в ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄ на предприятието.

Лихви, дивиденти, загуби и печалби (параграфи 35—41)

НП37. Следният пример илюстрира прилагането на параграф 35 по отношение на съставен финансов инструмент. Да допуснем, че некумулативна привилегирована акция подлежи на задължително обратно изкупуване срещу парични средства след пет години, но по преценка на предприятието преди датата на обратното изкупуване се изплащат дивиденти. Такъв инструмент е съставен финансов инструмент с капиталов компонент, който е настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване. Отпускането на отбив по този компонент се признава в печалбата или загубата и се класифицира като разход за лихви. Всички изплатени дивиденти се отнасят за капиталовия компонент и съответно се признават като разпределение на печалба или загуба. Сходно третиране би се приложило, ако обратното изкупуване не е задължително, а по избор на притежателя, или ако акцията е задължително конвертируема в променлив брой обикновени акции, изчислени така че да са равни на фиксирана сума или на сума, базираща се на промени в основна променлива (напр. стока). Ако обаче към сумата на обратното изкупуване се добавят някакви неизплатени дивиденти, целият инструмент е пасив. В този случай всички дивиденти се класифицират като разход за лихви.

Компенсиране на финансов актив и финансов пасив (параграфи 42—50)

НП38. За да компенсира финансов актив и финансов пасив, предприятието има настоящо упражнимо юридическо право да компенсира признатите суми. Предприятието може да има право под условие да компенсира признати суми, като например при договореност за глобално нетиране или в някои форми на дълг без право на регресен иск, но тези права са упражними единствено при настъпването на някакво бъдещо събитие, обикновено неизпълнение от страна на контрагента. Следователно такъв ангажимент не отговаря на условията за компенсиране.

НП39. Стандартът не указва специално третиране за така наречените „синтетични инструменти“, които са групи от отделни финансови инструменти, придобити и държани с цел да подражават на характеристиките на друг инструмент. Например дългосрочен дълг с плаващ лихвен процент, комбиниран с лихвен суап, който е свързан с получаването на плаващи плащания и

▼B

извършването на фиксирани плащания, синтезира дългосрочен дълг с фиксиран процент. Всеки от отделните финансови инструменти, които заедно съставляват „синтетичен инструмент“, представлява договорно право или задължение със свои собствени срокове и условия, като всеки може да бъде прехвърлен или уреден поотделно. Всеки финансов инструмент е изложен на рискове, които може да се различават от рисковете, на които са изложени други финансови инструменти. Съответно, когато един финансов инструмент в „синтетичен инструмент“ е актив, а друг е пасив, те не се компенсират и се представят в ►M5 отчета за финансовото състояние на предприятието ◄ на нетна база, освен ако не отговарят на критериите за компенсиране в параграф 42. Прави се оповестяване на съществените срокове и условия на всеки финансов инструмент, въпреки че предприятието може да посочи в допълнение и характера на взаимоотношението между отделните инструменти (вж. параграф 65).

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Финансови активи и финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата (параграф 94, буква е)

НП40. [Заличен]

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 33

Нетна печалба на акция

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да се определят принципи за определянето и представянето на нетната печалба на акция, използването на които да подобри възможностите за сравняване на резултатите на различни предприятия през един и същ или през различни отчетни периоди за едно предприятие. Въпреки ограниченията върху информацията за изчисляване на нетната печалба на акция, дължащи се на различия в счетоводните политики, използвани при определянето на термина „нетна печалба“, наличието на един последователно дефиниран знаменател подобрява финансовата отчетност. Стандартът акцентира върху знаменателя във формулата за изчисляване на нетната печалба на акция.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт следва да се прилага за:

а) отделните или индивидуалните финансови отчети на предприятие:

i) чиито обикновени акции или потенциални обикновени акции са публично търгуеми (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари), или

ii) което подава или е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия по ценни книжа или друг регулаторен орган за целите на издаване на обикновени акции на публичния пазар; и

б) консолидираните финансови отчети на група с предприятие майка:

i) чиито обикновени акции или потенциални обикновени акции са публично търгуеми (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари), или

ii) което подава или е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия по ценни книжа или друг регулаторен орган за целите на издаване на обикновени акции на публичния пазар.

3. Предприятие, което оповестява нетната печалба на акция, трябва да изчислява и оповестява нетната печалба на акция в съответствие с настоящия стандарт.

4. Когато едно предприятие представя едновременно консолидирани и индивидуални финансови отчети в съответствие с МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*, оповестяванията, изисквани според настоящия стандарт, трябва да бъдат представени само на базата на консолидирана информация. Всяко предприятие, което реши да оповести нетната печалба на акция на базата на своите отделни финансови отчети, трябва да представи информацията за нетната печалба на акция единствено в основния формат на своя индивидуален ►M5 отчет за всеобхватния доход ◄. Предприятието не следва да представя такава информация за нетната печалба на акция в консолидираните финансови отчети.

▼M5

4А. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет за доходите, както е описано в параграф 81 на МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.), то представя доходите на акция само в този отделен отчет.

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

5. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Мерките срещу намаляване на стойността включват увеличение на нетната печалба на акция или намаление на загубата на акция, възникващо от предположението, че конвертируемите инструменти са конвертирани, че опциите или варантите са упражнени или че са емитирани обикновени акции в резултат от изпълнението на конкретни условия.

Договор за емитируеми акции под условие — договор за емитиране на акции, който зависи от удовлетворяването на конкретни условия.

Емитируеми обикновени акции под условие — обикновени акции, които се емитират срещу малка сума парични средства, без парични средства или срещу друго възнаграждение въз основа на удовлетворяването на конкретни условия, заложени в договора за емитиране на акции под условие.

Намаляване на стойността — намаляване на нетната печалба на акция или увеличение на загубата на акция, които са резултат от предположението, че конвертируемите инструменти са конвертирани, че опциите или варантите са упражнени или че са емитирани обикновени акции в резултат от изпълнението на конкретни условия.

Опции, варанти и еквивалентни инструменти — финансови инструменти, които дават на притежателя им правото да закупи обикновени акции.

Обикновена акция — инструмент на собствения капитал, който е подчинен на всички други класове инструменти на собствения капитал.

Потенциална обикновена акция — финансов инструмент или друг договор, който дава на притежателя си правото да закупи обикновени акции.

Пут-опция на обикновени акции — договори, които дават на притежателя им правото да продаде обикновени акции на конкретна цена и в определен период.

6. Обикновените акции участват в подялбата на печалбата за периода само след като другите видове акции, например привилегированите акции, са участвали. Едно предприятие може да има повече от един клас обикновени акции. Обикновените акции от един и същ клас имат едни и същи права за получаване на дивиденти.

7. Примери за потенциални обикновени акции са:

а) финансови пасиви или инструменти на собствения капитал, включващи привилегировани акции, които са конвертируеми в обикновени акции;

б) опции и варанти;

в) акции, които ще бъдат емитирани след изпълнението на конкретни условия, произтичащи от договорни споразумения, като закупуването на даден бизнес или други активи.

▼B

8. Освен ако не е посочено друго, следните термини от МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* се използват в настоящия стандарт със специфичните значения, посочени в параграф 11 от МСС 32. МСС 32 дава определение на финансов инструмент, финансов актив, финансов пасив, инструмент на собствения капитал и справедлива стойност, и предоставя насоки за прилагането на тези определения.

ОЦЕНКА

Основна нетна печалба на акция

9. Предприятието изчислява основната нетна печалба на акция, съответстваща на печалбата или загубата, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции на предприятието майка, както и, ако е представена такава информация — съответстваща на печалбата или загубата, произтичащи от продължаващи дейности, които подлежат на разпределение между тези акционери.

10. Основната нетна печалба на акция трябва да се изчислява като се раздели печалбата или загубата за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции (числител), на среднопретегления брой на държаните обикновени акции за периода (знаменател).

11. Даването на информация за основната нетна печалба на акция има за цел да предостави средство за оценка на дела на всяка обикновена акция в резултатите от дейността на предприятието майка през отчетния период.

Нетна печалба

12. За целите на изчислението на основната нетна печалба на акция, сумите, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, във връзка с:

а) печалбата или загубата от продължаващи дейности, подлежаща на разпределение към предприятието майка; и

б) печалбата или загубата, подлежаща на разпределение към предприятието майка,

са сумите, посочени в букви а) и б), намалени със сумите след данъчно облагане на дивидентите по привилегировани акции, разликите при разплащане на привилегировани акции и други подобни ефекти от операции с привилегировани акции, които са класифицирани като капитал.

13. Всички приходи и разходи, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, признати през периода, включително разходите за облагане с данъци и дивиденти на привилегировани акции, класифицирани като пасив, се включват при определянето на печалба или загуба за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка (вж. МСС 1 ►**M5** ——————— ◄).

14. Сумата на дивидентите по привилегировани акции след данъчно облагане, с която се намалява нетната печалба или загуба за периода, е:

а) сумата на всички привилегировани дивиденти по привилегировани акции без натрупване след данъчно облагане, декларирани за периода; и

б) общата сума на дължимите преференциални дивиденти по привилегированите акции след данъчно облагане с натрупване за периода независимо от това дали дивидентите са били декларирани. Сумата на преференциалните дивиденти за периода не включва преференциалните дивиденти по привилегировани акции с натрупване, платени или декларирани през периода, но отнасящи се за минали периоди.

▼B

15. Привилегированите акции, които осигуряват нисък първоначален дивидент с цел обезщетяване на предприятието за това, че ги е продало със сконто, или по-висок от пазарния дивидент в по-късни периоди с цел обезщетяване на инвеститорите, които са платили за тези акции по-висока цена, понякога се наричат привилегировани акции с увеличаващ се процент. Всяко сконто или премия при първоначална емисия на привилегировани акции с увеличаващ се процент се амортизира и признава в не-разпределената печалба по метода на ефективната лихва и се третира като дивидент по привилегировани акции за целите на изчислението на нетната печалба на акция.

16. Привилегированите акции могат да бъдат закупени обратно, след като предприятието отправи покана за търг към техните притежатели. Превишението на справедливата стойност на възнаграждението, платено към акционерите с привилегировани акции, над балансовата стойност на привилегированите акции се счита за възвръщаемост на притежателите на привилегировани акции и се признава като разход в неразпределената печалба на предприятието. С тази сума се намалява печалбата или загубата, подлежаща на разпределение към притежателите на обикновени акции от предприятието майка.

17. Предприятието може да предизвика по-ранно конвертиране на конвертируемите привилегировани акции чрез въвеждане на благоприятни промени в оригиналните срокове и условия на конвертиране или чрез заплащане на допълнително възнаграждение. Превишението на справедливата стойност на обикновените акции или на всяко друго платено възнаграждение над справедливата стойност на акциите, които се издават съгласно оригиналните условия за конвертиране се счита за възвръщаемост към привилегированите акционери и се намалява от печалбата или загубата, която се разпределя в полза на държателите на обикновени акции.

18. Превишението на балансовата стойност на привилегированите акции над справедливата стойност на възнаграждението, платено към акционерите с привилегировани акции, се прибавя към изчисляването на печалба или загуба, подлежаща на разпределяне между притежателите на обикновени акции в предприятието майка.

Акции

19. За целите на изчисляване на основната нетна печалба на акция, броят на обикновените акции трябва да бъде среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение за периода.

20. Използването на среднопретегления брой на обикновени акции в обращение през периода отчита възможността сумата на акционерния капитал да варира през периода в резултат на това, че по-голям или по-малък брой акции са в обращение към даден момент. Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение за периода е равен на броя на обикновените акции в обращение в началото на периода, коригиран с броя на обратно изкупените или новоемитираните обикновени акции през периода, умножен по средновремевия фактор. Средновремевият фактор е равен на броя на дните, през които конкретните акции са били в обращение, съотнесен към общия броя на дните през периода; в много случаи е по-правилно да се приеме разумно обоснована приблизителна среднопретеглена величина.

21. В повечето случаи акциите се включват в среднопретегления брой от датата, на която насрещното възмездяване по тях става дължимо (която обикновено е датата на тяхното емитиране), например:

а) обикновени акции, емитирани срещу парични средства, се включват от датата, на която вземането е дължимо;

б) обикновени акции, емитирани срещу доброволно повторно инвестиране на дивиденти от обикновени или привилегировани акции, се включват от датата на повторното инвестиране;

▼B

в) обикновени акции, емитирани в резултат от конвертирането на дългов инструмент в обикновени акции, се включват от датата, от която спира да се начислява лихва;

г) обикновени акции, емитирани вместо лихва или главница по други финансови инструменти, се включват от датата, от която спира да се начислява лихва;

д) обикновени акции, емитирани срещу уреждане на задължение на предприятието, се включват от датата на уреждане на задължението;

е) обикновени акции, емитирани срещу придобиване на актив, различен от парични средства, се включват от датата, на която е признато придобиването; и

ж) обикновени акции, емитирани в замяна на получаването на услуги в предприятието, се включват от датата на получаване на услугите.

Моментът на включване на обикновените акции в среднопретеглия брой акции се определя от специфичните срокове и условия, съпровождащи тяхното емитиране. Специално внимание трябва да се отдели на съдържанието на всеки договор, свързан с емисията на акции.

▼M12

22. Обикновени акции, емитирани като част от прехвърленото възнаграждение в дадена бизнес комбинация, се включват в среднопретеглия 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.

▼B

23. Обикновени акции, емитирани при конвертирането на задължително конвертируем инструмент, се включват в изчисляването на основната нетна печалба на акция от датата на влизане в сила на договора.

24. Емитируемите обикновени акции под условие се считат в обращение и се включват в изчисляването на основната нетна печалба на акция само от датата, от която са удовлетворени всички необходими условия (т.е. когато необходимите събития са се случили). Акциите, които подлежат на емитиране единствено и само след изтичането на определен период от време, не се третират като емитирани обикновени акции под условие, тъй като периодът от време е определен. Обикновени акции в обращение, които подлежат на потенциално извеждане от обращение при определени условия, не се третират като акции в обращение и се изключват при изчисляването на основни нетна печалба на акция до датата, на която престават да бъдат предмет на обратно изкупуване.

25. [Заличен]

26. Среднопретегленият брой на обикновени акции в обращение през периода и за всички представени периоди трябва да бъде коригиран с всички събития, различни от конвертирането на потенциални обикновени акции, които са променили броя на обикновените акции в обращение без съответната промяна в ресурсите.

27. Обикновените акции могат да бъдат издавани или броят на обикновените акции в обращение може да бъде променян без съответна промяна в ресурсите. Примери за това са:

а) капитализация или премийна емисия (понякога наричана „дивидент, платим под формата на акции“);

б) допълнителен елемент към друга емисия, например допълнителен елемент към правата на съществуващите акционери;

в) разделяне на акции; и

г) възстановяване на разделени акции (консолидация на акции).

▼B

28. При капитализация, допълнителна емисия или разделяне на акции, обикновените акции се издават на съществуващите акционери без заплащане на допълнително възнаграждение от тяхна страна. Поради това броят на обикновените акции в обращение се увеличава, без да настъпва съответно увеличение в ресурсите. Броят на обикновените акции, които са в обращение преди събитието, се коригира, за да се отрази пропорционалната промяна в броя на обикновените акции в обращение така, сякаш събитието се е случило в началото на представения най-ранен период. Например при допълнителна емисия на принципа „две към едно“, броят на обикновените акции в обращение преди емисията се умножава по три, за да се получи новият общ брой акции, или по две, за да се получи броя на допълнителните обикновени акции.

29. Консолидирането на обикновени акции обикновено намалява броя на обикновените акции в обращение, без да настъпва съответно намаление на ресурсите. Въпреки това, когато общият ефект се състои в обратно изкупуване на акции по справедлива стойност, намаляването на броя на акциите в обращение е резултат от съответното намаляване в ресурсите. Пример за това е консолидирането на акции в комбинация със специален дивидент. Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение през периода, в който е настъпила комбинираната сделка, се коригира с цел отразяване на намалението в броя на обикновените акции от датата, на която е признат специалният дивидент.

Нетна печалба на акция с намалена стойност

30. Предприятието трябва да изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност за сумите от нетната печалба или загуба, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка и, ако са представени — за сумите от нетната печалба или загуба от продължаващи обичайни дейности, подлежаща на разпределение между тези акционери.

31. За да изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието трябва да коригира нетната печалба или загуба, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка и среднопретегления брой на акциите в обращение, с ефекта от всички потенциални обикновени акции с намалена стойност.

32. Целта на изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност съответства на тази, свързана с изчисляването на основната нетна печалба на акция, а именно — да предостави средство за оценка на дела на всяка обикновена акция в резултатите на предприятието — като се отчита ефектът от всички потенциални акции с намалена стойност в обращение през периода. В резултат:

а) печалбата или загубата за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, се увеличава със сумата на дивидентите и лихвите след данъчно облагане, признати в периода във връзка с потенциалните обикновени акции с намалена стойност, и се коригира с всички останали промени в приходите или разходите, които биха могли да възникнат в резултат от конвертирането на потенциални обикновени акции с намалена стойност; и

б) среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение през периода се увеличава със среднопретегления брой на допълнителните обикновени акции, които биха били в обращение при конвертиране на всички потенциални обикновени акции с намалена стойност.

▼B

Доходи

33. За да изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието трябва да коригира печалбата или загубата, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, изчислени в съответствие с параграф 12, с ефекта след данъчно облагане на:

а) всички дивиденти или други пера, свързани с потенциалните обикновени акции с намалена стойност, които са били приспаднати с цел изчисляване на печалбата или загубата, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, изчислени в съответствие с параграф 12;

б) лихвата по потенциалните обикновени акции с намалена стойност, призната за периода; и

в) всички други промени в приходите или разходите, които биха възникнали от конвертирането на потенциални обикновени акции с намалена стойност.

34. След като потенциалните обикновени акции бъдат конвертирани в обикновени акции, статиите, посочени в параграф 33, букви а)—в), престават да съществуват. За сметка на това, новите обикновени акции имат правото да участват в нетната печалба или загуба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка. Поради това печалбата или загубата, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, изчислена в съответствие с параграф 12, се коригира със сумата на статиите, посочени в параграф 33, букви а)—в), и други свързани данъци. Разходите, свързани с потенциалните обикновени акции, включват разходи и дисконт по сделки, осчетоводени в съответствие с метода на ефективната лихва (вж. параграф 9 от МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*, преработен през 2003 г.).

35. Конвертирането на потенциални обикновени акции може да доведе до последващи промени в приходите или разходите. Например намалението на разходите за лихви във връзка с потенциалните обикновени акции и съответното увеличение на печалбата или намаление на загубата за периода може да доведат до увеличение на разходите във връзка с установения негарантиран план за разпределяне на печалби между служители на предприятието. За да се изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, печалбата или загубата се коригира с всички такива произтичащи промени в приходите или разходите.

Акции

36. За целите на изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност броят на обикновените акции трябва да бъде среднопретегленият брой на обикновените акции, изчислен в съответствие с параграфи 19 и 26, плюс среднопретеглени брой на обикновените акции, които биха били емитирани при конвертиране на всички потенциални акции с намалена стойност в обикновени акции. Потенциалните обикновени акции с намалена стойност трябва да се считат за конвертирани в обикновени акции от началото на периода или ако това е станало по-късно, от датата на емитиране на потенциалните обикновени акции.

37. Потенциалните обикновени акции с намалена стойност се определят самостоятелно за всеки представен период. Броят на потенциалните обикновени акции с намалена стойност за периода от началото на годината не е равен на техния среднопретеглен брой, включен в изчисленията за всеки междинен период.

▼B

38. Потенциалните обикновени акции се претеглят за периода, през който са били в обращение. Потенциалните обикновени акции, които са анулирани или чиито срок е изтекъл през периода, се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност само за частта от периода, в който са били в обращение. Потенциалните обикновени акции с намалена стойност, които са били конвертирани в обикновени акции през периода, се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност само за частта от началото на периода до датата на тяхното конвертиране; считано от датата на конвертиране, получените обикновени акции се включват едновременно в изчислението на основната нетна печалба и нетната печалба на акция с намалена стойност.

39. Броят на обикновените акции, които ще бъдат емитирани при конвертиране на потенциалните обикновени акции с намалена стойност, се определя от условията на потенциалните обикновени акции. При наличие на повече от една конверсии, изчисленията предполагат най-изгодния курс на конвертиране или продажна цена от гледна точка на притежателя на потенциалните обикновени акции.

40. Дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие може да емитира в полза на страни, различни от предприятието майка, предприемача в съвместното предприятие или инвеститора, потенциални обикновени акции, които са конвертируеми или в обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, или в обикновени акции на предприятието майка, предприемача в съвместното предприятие или инвеститора (отчитащо се предприятие). Ако тези потенциални обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие имат ефект, намаляващ стойността на основната нетна печалба на акция на отчитащото се предприятие, те се включват в изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност.

Потенциални обикновени акции с намалена стойност

41. Потенциалните обикновени акции се третират като акции с намалена стойност единствено и само когато тяхното конвертиране в обикновени акции би намалило печалбата или увеличило загубата на акция от продължаващи обичайни дейности.

42. Предприятието използва печалбата или загубата от продължаващи обичайни дейности, подлежаща на разпределяне към предприятието майка като „контролно число“, за да установи дали потенциалните обикновени акции са с намаляващ, или с ненамаляващ ефект върху нетната печалба на акция. Печалбата или загубата от продължаващи обичайни дейности, подлежаща на разпределяне към предприятието майка, се коригира в съответствие с разпоредбите на параграф 12 и изключва статиите, които се отнасят до преустановени дейности.

43. Потенциалните обикновени акции са насочени срещу намаляването на сумата на нетната печалба на акция, когато конвертирането им в обикновени акции би увеличило нетната печалба на акция или би намалило загубите на акция от продължаващи обичайни дейности. Ефектът от конвертирането, упражняването на права или друга емисия на потенциални обикновени акции, които биха били насочени срещу намаляването на сумата на нетната печалба на акция не се взима предвид при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност.

44. За да се определи дали потенциалните обикновени акции са с намалена, или не-намаляваща стойност, всяка емисия или серия от потенциални обикновени акции се разглежда поотделно, а не съвкупно. Последователността, в която се разглеждат потенциалните обикновени акции, може да окаже влияние върху преценката относно ненамаляемия им ефект върху нетната печалба на акция. Следователно с цел да се постигне максимално намаляване на основните нетна печалба на акция, всяка емисия

▼B

или серия от потенциални обикновени акции се разглежда в последователност от акцията с най-намалена стойност към акцията с най-малко намалена стойност, т.е. потенциалните обикновени акции с намалена стойност с най-ниски „нетна печалба на акция“ се включват в изчислението на нетната печалба на акции с намалена стойност преди тези акции, които генерират по-висока нетна печалба на акция. Обикновено опциите и варантите се включват на първо място, тъй като те не оказват влияние върху числителя в уравнението.

Опции, варанти и еквивалентни инструменти

45. За да се изчислят нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието трябва да възприеме, че упражнява поетите опции и варанти с намаляваща стойност. Очакваните постъпления от тези инструменти трябва да се считат за получени, считано от датата на емисията и да се изчислят по средна пазарна стойност на обикновените акции за периода. Разликата между броя на емитираните обикновени акции и броя на обикновените акции, които биха били емитирани по средна пазарна стойност, следва да се третира като безвъзмездна емисия на обикновени акции.

46. Опциите и варантите са с намаляваща стойност, когато биха довели до емитирането на обикновени акции с по-ниска от средната пазарна стойност на обикновените акции за периода. Количественият израз на намалението е равен на средната пазарна стойност на обикновените акции за периода, намалена с цената на емитирането им. Поради това, за да се изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, потенциалните обикновени акции се третират като състоящи се от:

а) договор за издаване на определен брой обикновени акции по тяхната средна пазарна цена за периода. Счита се, че тези обикновени акции са оценени по справедлив начин и не носят нито намаляващ, нито ненамаляващ ефект, и не се взимат предвид при изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност; и

б) договор за безвъзмездно издаване на останалите обикновени акции; такива обикновени акции не генерират постъпления и нямат ефект върху нетната печалба или загуба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в обращение. Поради това, такива акции намаляват стойността на нетната печалба на акция и се прибавят към броя на обикновените акции в обращение при изчисляването на нетна печалба на акция с намалена стойност.

47. Опциите и варантите са с намаляваща стойност единствено когато средната пазарна цена на обикновените акции за периода надвишава цената при упражняване на опциите или варантите (т.е. те генерират печалба). Неразпределената печалба на акция за минали периоди не подлежи на ретроспективна корекция с оглед отразяване на промените в цените на обикновените акции.

47А. За опциите и други договорености за плащане, свързани с акции, за които се прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*, емисионната цена, посочена в параграф 46, и цената на упражняване, посочена в параграф 47, следва да включва справедливата стойност на всички стоки или услуги, които се очаква да бъдат доставени на предприятието в бъдещ период по силата на опция или други договорености за плащане на базата на акции.

48. Опциите, предоставени на наети лица за участие в капитала с определени или определяеми условия, и непридобитите обикновени акции се третират като опции при изчислението на нетната печалба на акции с намалена стойност, въпреки че те могат да бъдат придобивани под условие. Те се третират в обращение от деня на предоставяне. Опциите, предоставени на наети лица за участие в капитала, обвързани с постигнати резултати, се третират като емитируеми акции под условие, защото тяхното емитиране зависи от изпълнението на определени условия за определен период от време.

▼B

Конвертируеми инструменти

49. Намаляващият ефект от конвертируемите инструменти се отразява в нетната печалба на акция с намалена стойност в съответствие с параграфи 33 и 36.

50. Конвертируемите привилегировани акции имат ненамаляващ ефект, когато сумата на дивидента по тези акции, деклариран през или акумулиран за текущия период на базата на една обикновена акция, получена в резултат от конвертирането, надвишава основната нетна печалба на акция. По подобен начин конвертируемият дълг има ненамаляващ ефект, когато лихвата по него (намалена с данъци и други изменения в приходите или разходите), разпределена на една обикновена акция, получена в резултат от конвертирането, надвишава основната нетна печалба на акция.

51. Обратното изкупуване или предизвиканото конвертиране на конвертируемите привилегировани акции може да окаже влияние единствено върху част от предишните акции в обращение. В такива случаи допълнителното възнаграждение, посочено в параграф 17, подлежи на разпределяне по отношение на тези акции, които са обратно изкупени или конвертирани с оглед определянето на това дали останалите привилегировани акции в обращение са с намалена стойност. Изкупените обратно или конвертирани акции се разглеждат отделно от останалите акции.

Емитируеми акции под условие

52. Както и при изчисление на основната нетна печалба на акция, емитируемите под условие акции се третират като акции в обращение при изчисляването на основната нетна печалба на акция и се включват в изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност само в случай че са удовлетворени определени условия (т.е. настъпили са определени събития). Емитираните под условие акции се включват от началото на периода (или от датата на договора за емитиране под условие на акции, ако е от по-късен период). При неудовлетворяване на условията броят на емитираните под условие акции, включен в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, се определя на базата на броя на акциите, които биха били емитирани, ако краят на периода е същият като края на периода за емитиране под условие. Не се разрешава преизчисляване в случай, че условията не са изпълнени при изтичане на периода за емитиране под условие.

53. В случай че като условие за емитиране на акциите е зададено постигането или поддържането на определен размер приходи за периода и тези приходи са били постигнати към края на отчетния период, но трябва да бъдат поддържани за допълнителен период, допълнителните обикновени акции се третират като акции в обращение, а ако имат намаляващ ефект, се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност. В този случай при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност се взима броят на обикновените акции, които биха били емитирани, ако сумата на приходите в края на отчетния период е равна на сумата на приходите в края на периода за емитиране под условие. Тъй като приходите биха могли да се променят в бъдещ период, изчисляването на основната нетна печалба на акция не включва подобни емитируеми под условие обикновени акции до изтичане на периода за тяхното емитиране под условие поради неудовлетворяване на всички условия.

54. Броят на емитируемите под условие акции може да е обвързан с бъдещата пазарна цена на обикновените акции. В този случай ако ефектът е намаляващ, при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност се взима броят на обикновените акции, които биха били емитирани, ако сумата на приходите в края на отчетния период е равна на сумата на приходите в края на периода за емитиране под условие. При положение че зададеното условие за емитиране на акции взима предвид тяхната

▼B

усреднена пазарна стойност за определен период от време, който се простира извън края на отчетния период, се използва усреднениият брой за времето, което е изтекло. Тъй като пазарната цена би могла да се промени в бъдещ период, изчисляването на основната нетна печалба на акция не включва подобни емитирани под условие обикновени акции до изтичане на периода за тяхното емитиране под условие поради неудовлетворяване на всички условия.

55. Броят на емитируемите под условие акции може да е обвързан с бъдещите доходи и цена на обикновените акции. В подобни случаи броят на обикновените акции, включени в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, се основава и на двете условия (т.е. доходите да тази дата и текущата пазарна цена в края на отчетния период). Емитируемите под условие акции не се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, докато не са изпълнени и двете условия.

56. В други случаи броят на емитируемите под условие обикновени акции зависи от условие, което е различно от доходи или пазарна цена (например, откриване на определен брой магазини на дребно). В такива случаи и приемайки, че съществуващият статут на това условие се запазва до края на периода на тяхното емитиране под условие, емитируемите под условие обикновени акции се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност в зависимост дали статутът е запазен до края на отчетния период.

57. Потенциалните емитируеми под условие обикновени акции (различни от тези, включени в договора за емитиране на акции под условие, като емитирани под условие конвертируеми инструменти) се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, както следва:

а) предприятието определя дали потенциалните обикновени акции могат да се считат за емитируеми въз основа на посочените условия за тяхното емитиране в съответствие с разпоредбите за емитиране на акции под условие, съдържащи се в параграфи 52—56; и

б) ако тези потенциални обикновени акции трябва да бъдат отразени в нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието определя тяхното влияние върху изчислението на основната нетна печалба на акция като следва разпоредбите, отнасящи се до опциите и варантите в параграфи 45—48, разпоредбите за конвертируемите инструменти в параграфи 49—51, разпоредбите, отнасящи се до договорите, които се уреждат чрез обикновени акции или парични средства в параграфи 58—61, или други разпоредби, както е подходящо.

Въпреки това, упражняването на права или конвертирането на акции не се взима предвид за целите на изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност, освен ако упражняването на права или конвертирането на сходни потенциални обикновени акции в обращение, неподлежащи на емитиране под условие, не е взето предвид.

Договори, които могат да бъдат уреждани в обикновени акции или в парични средства

58. Когато се емитират акции по договор, който по избор на предприятието може да бъде уреден в обикновени акции или в парични средства, предприятието трябва да приеме, че договорът ще бъде уреден в обикновени акции и получените в резултат от това потенциални обикновени акции ще бъдат включени в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, ако техният ефект е намаляващ.

59. Когато подобен договор се признава в актива или пасива за целите на осчетоводяването или съдържа компонент на капитала или компонент на пасива, предприятието трябва да коригира числителя с всяко изменение в нетната печалба или загуба, което би възникнало през периода, в случай че договорът е бил класифициран изцяло като инструмент на собствения капитал. Тази корекция е подобна на корекциите, които се изискват от разпоредбите на параграф 33.

▼B

60. Когато се емитират акции по договор, който в зависимост от избора на притежателя на акциите, може да бъде уреден в обикновени акции или в парични средства, при изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност трябва да се използва уреждането с по-ниската стойност от паричното изражение или акции.

61. Пример за договор, който може да бъде уреден в обикновени акции или в парични средства, е дългов инструмент, който на датата на падежа дава на предприятието неограничено право да изплати сумата на главницата в парични средства или собствени обикновени акции. Друг пример е издадена пут-опция, която дава на своя притежател правото да получи при упражняването и обикновени акции или в парични средства.

Закупени опции

62. Договори, като закупени пут- и кол-опции (т.е. опции върху собствените акции на предприятието), не се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, защото това би имало противонамаляващ ефект. Пут-опцията би била упражнена само когато цената на упражняване на опцията е по-висока от пазарната, а кол-опцията би била упражнена само когато цената на упражняване на опцията е по-ниска от пазарната.

Издадени пут-опции

63. Договори, които изискват от предприятието да закупи обратно своите собствени акции, като пут-опции, емитирани пут-опции и форуърдни договори, се признават в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, ако имат намаляващ ефект. В случай че тези договори „са в парите“ през периода (т.е. цената на упражняване или уреждане на опцията надвишава средната пазарна цена за периода), потенциалният намаляващ ефект върху нетната печалба на акция трябва да бъде изчислен по следния начин:

а) приема се, че в началото на периода ще бъдат емитирани достатъчно обикновени акции (по средна пазарна цена за периода) и ще генерират постъпления, които да удовлетворят разпоредбите на договора;

б) приема се, че постъпленията от емисията ще бъдат използвани с цел удовлетворяване на разпоредбите на договора (т.е. да бъдат закупени обратно обикновени акции); и

в) увеличените обикновени акции (разликата между броя на приетите за емитирани обикновени акции и броя на получените акции в резултат от изпълнението на договора) трябва да бъдат включени при изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност.

ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕ СЪС ЗАДНА ДАТА

64. Ако броят на потенциалните обикновени акции в обращение се увеличава в резултат на капитализация, допълнителна емисия или разделяне на акции, или се намалява в резултат на консолидация на акции, основната нетна печалба на акция или нетната печалба на акция с намалена стойност за всички отчетни периоди трябва да се преизчисли със задна дата. Ако тези промени възникнат след датата на изготвяне на ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄, но преди датата, на която финансовите отчети са оторизирани за публикуване, изчисляването на нетната печалба на акция в отчетите за периода и във всички финансови отчети за предходни периоди трябва да се базира на новия брой акции. Когато изчисленията за нетната печалба на акция отразяват такива изменения в броя на акциите, този факт трябва да бъде оповестен. Освен това основната нетна печалба на акция или нетната печалба на акция с намалена стойност за всички периоди трябва да бъде коригирана с ефектите от грешки и корекциите, които се налагат в резултат от промени в счетоводните политики, отразени със задна дата.

▼B

65. Предприятието не преизчислява нетната печалба на акция с намалена стойност за никой от предходните периоди поради промени в използваните допускания или поради конвертирането на потенциални обикновени акции в държани обикновени акции.

ПРЕДСТАВЯНЕ

66. Предприятието следва да представя основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ по отношение на всяка печалба или загуба от продължаващи дейности, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка за всеки клас обикновени акции, който има различно право на дял от нетната печалба за периода. Предприятието следва да представя основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност, като им отдава еднакво значение за всички отчетни периоди.

67. Нетната печалба на акция се представя за всеки един период, за който е изготвен ►M5 отчет за всеобхватния доход ◄. Ако е отчетена нетна печалба на акция с намалена стойност най-малко за един период, то тя се отчита за всички представени периоди дори и ако е равна на основната нетна печалба на акция. В случай че основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност са еднакви, те могат да бъдат представени под една статия в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

▼M5

67A. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет за доходите, както е описано в параграф 81 на МСС 1 (както е преработен през 2007 г.), в този отделен отчет се представят основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, както се изисква в параграфи 66 и 67.

▼B

68. Предприятие, което отчита преустановени дейности, оповестява основната нетна печалба на акция или нетната печалба на акция с намалена стойност за преустановените дейности в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ или в пояснителните приложения към финансовите отчети.

▼M5

68A. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет за доходите, както е описано в параграф 81 на МСС 1 (както е преработен през 2007 г.), в този отделен отчет се представят основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, както се изисква в параграфи 68 или в пояснителните приложения.

▼B

69. Настоящият стандарт изисква предприятието да представя основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност дори и когато размерът на тази печалба е отрицателен (загуба на акция).

ОПОВЕСТЯВАНЕ

70. Предприятието оповестява:

а) сумите, използвани като числители при изчисляването на основните нетна печалба на акция, и нетната печалба на акция с намалена стойност, и равнението между тези суми и нетната печалба или загуба за периода, подлежаща на разпределение към предприятието майка. Равняването включва индивидуалния ефект от всеки клас инструменти върху нетната печалба на акции;

▼B

б) среднопретегления брой обикновени акции, използвани като знаменател при изчисляването на основната нетна печалба на акция, и нетната печалба на акция с намалена стойност, и равнението на тези знаменатели помежду им. Равняването включва индивидуалния ефект от всеки клас инструменти върху нетната печалба на акции;

в) инструментите (включително емитируемите под условие акции), които могат да повлияят върху оценката на нетната печалба на акция с намалена стойност в бъдещ период, но които не са били включени в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, тъй като за представения(те) период(и) имат ненамаляващ ефект;

г) описание на сделки с обикновени акции или с потенциални обикновени акции, различни от осчетоводените в съответствие с параграф 64, които възникват ►M5 след края на отчетния период ◄, които биха променили значително броя на обикновените или потенциалните обикновени акции в обращение в края на периода, в случай че тези сделки са възникнали преди края на отчетния период.

71. Примери за сделките, посочени в параграф 70, буква г), включват:

а) емитиране на акции срещу парични средства;

б) емитиране на акции, където постъпленията от емисията се използват за погасяване на дълг, или привилегировани акции в обращение към ►M5 края на отчетния период ◄;

в) обратно изкупуване на обикновени акции в обращение;

г) конвертиране или упражняване на потенциални обикновени акции в обращение към ►M5 края на отчетния период ◄, в обикновени акции;

д) издаване на опции, варанти или конвертируеми инструменти; и

е) постигане на условията, които биха довели до издаването на емитируеми под условие акции.

Сумата на нетната печалба на акция не се преизчислява за сделки, възникнали след датата на изготвяне на ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, защото такива операции не влияят върху сумата на капитала, използван за генериране на печалбата или загубата за периода.

72. Финансовите инструменти и другите договори, в резултат на които възникват потенциалните обикновени акции, могат да включват срокове и условия, които влияят върху оценяването на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност. Тези срокове и условия могат да определят дали потенциалните обикновени акции са с намалена стойност, или не, и ако са с намалена стойност — да определят ефекта върху среднопретегления брой на държаните акции и на всички последващи корекции на нетната печалба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции. Оповестяването на сроковете и условията по такива финансови инструменти и други договори се поощрява от настоящия стандарт, освен ако не е указано друго (вж. МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*).

▼B

73. Ако едно предприятие оповестява сумите за акция в добавка към основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност, като използва отчетен компонент на нетната печалба или загуба за периода, различен от печалбата или загуба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции, такива суми трябва да се изчисляват, като се използва среднопретегления брой обикновени акции, определен в съответствие с настоящия стандарт. Размерът на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност се оповестяват, като им се придава еднакво значение и се представят в пояснителните приложения към финансовите отчети. Предприятието посочва по какъв начин е(са) определен(и) числителя(ите), включително дали размерът на нетната печалба е посочен преди или след данъчно облагане. В случай че се използва компонент на ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, който не е отчетен като отделен ред в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, се представя равнение между използвания компонент и отделен ред, представен в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

▼M5

73А. Параграф 73 се прилага също и за предприятие, което оповестява в допълнение към основните доходи и доходите на акция с намалена стойност, суми на акция, като използва отчетен компонент на отделния отчет за доходите (както е описано в параграф 81 на МСС 1 (както е преработен през 2007 г.)), различен от този, изискван от настоящия стандарт.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

74. Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Когато предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼M5

74А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това добавя следните параграфи 4А, 67А, 68А и 73А. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼B

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

75. Настоящият стандарт заменя МСС 33 *Доходи на акция* (издаден през 1997 г.).

76. Настоящият стандарт заменя ПКР-24 *Доходи на акция — финансови инструменти и други договори, които могат да бъдат уреждани в акции*.

▼B

Допълнение А

НАСОКИ ЗА ПРИЛАГАНЕ

Настоящото допълнение е неразделна част от стандарта.

ПЕЧАЛБА ИЛИ ЗАГУБА, ПОДЛЕЖАЩА НА РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ КЪМ ПРЕДПРИЯТИЕТО МАЙКА

А1. С цел изчисляване на нетната печалба на акция въз основа на консолидираните финансови отчети, нетната печалба или загуба, подлежаща на разпределение към предприятието майка, се отнася до печалбата или загубата на консолидираното предприятие, след коригиране с оглед на ►**M11** неконтролиращите участия ◄.

ЕМИТИРАНЕ НА ПРАВА

А2. По принцип емисията на обикновени акции в момента на упражняването или конвертирането на потенциални обикновени акции не води до възникване на премиен елемент. Причината за това е, че потенциалните обикновени акции се емитират в пълната им стойност, което води до пропорционална промяна в ресурсите, притежавани от предприятието. Независимо от това, при емисия на права цената на упражняване често е по-ниска от справедливата стойност на акциите. Следователно, както е посочено в параграф 27, буква б), подобна емисия на права включва премиен елемент. Ако емисията на права бъде предложена на всички съществуващи акционери, броят на обикновените акции, използвани при изчисляване на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност за всички периоди преди емисията на права, е равен на броя на обикновените акции в обращение преди емисията, умножен по следния фактор:

$$\frac{\text{Справедлива стойност на акция непосредствено преди упражняване на правата}}{\text{Теоретична справедлива стойност на акция след упражняване на правата}}$$

Теоретичната справедлива стойност на акция след упражняване на правата се изчислява чрез събиране на съвкупната пазарна стойност на акциите непосредствено преди упражняване на правата и приходите, реализирани при упражняване на правата, като сумата се разделя на броя на акциите в обращение след упражняване на правата. В случай че правата подлежат на публично търгуване отделно от акциите преди датата на тяхното упражняване, за целите на това изчисление справедливата стойност се определя в края на последния ден, в който акциите се търгуват заедно с правата.

КОНТРОЛЕН НОМЕР

А3. За да дадем пример за прилагането на концепцията за контролен номер, посочена в параграфи 42 и 43, нека предположим, че дадено предприятие реализира печалба от продължаващи дейности, подлежаща на разпределение към предприятието майка, в размер на 4 800 ВЕ ([1]), загуба от преустановени дейности, подлежаща на разпределение към предприятието майка, в размер на 7 200 ВЕ, загуба, подлежаща на разпределение към предприятието майка, в размер на 2 400 ВЕ, както и 2 000 обикновени акции и 400 потенциални обикновени акции в обращение. Основната нетна печалба на акция, реализирана от предприятието, е 2,40 ВЕ от продължаващи дейности, 3,60 ВЕ от преустановени дейности и 1,20 ВЕ загуба. Ако приемем, че

([1]) В настоящите насоки паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ).

▼B

горепосочените 400 потенциални обикновени акции не носят нито печалба, нито загуба, то те се включват при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, тъй като получената нетна печалба на акция от продължаващи дейности в размер на 2,00 BE е намаляваща. Тъй като контролният номер е печалбата от продължаващи дейности, подлежаща на разпределение към предприятието майка, предприятието включва и тези 400 потенциални обикновени акции при изчисляване на размера на другата нетна печалба на акция, независимо че полученият размер на нетната печалба на акция има ненамаляващ ефект спрямо основната нетна печалба на акция, т.е. загубата на акция е по-малка [(3,00 BE) на акция за загубата от преустановени дейности и (1,00 BE) на акция за загубата.]

СРЕДНА ПАЗАРНА ЦЕНА НА ОБИКНОВЕНИТЕ АКЦИИ

A4. С цел изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, средната пазарна цена на обикновените акции, които предстои да се емитират, се определя въз основа на средната пазарна цена на обикновените акции, емитирани през периода. На теория всяка пазарна сделка с обикновените акции на предприятието би могла да се включи при определяне на средната пазарна цена. На практика е целесъобразно да се използва осреднената стойност на седмична или месечна база.

A5. Обикновено при изчисляване на средната пазарна цена се използват пазарните цени в края на деня. Независимо от това, когато има значително колебание в цените, за представителна се взима средната стойност между най-високата и най-ниската цена. Методът, използван за изчисляване на средната пазарна цена, се използва последователно, освен ако цената престане да бъде представителна поради променените условия. Например, когато предприятие, което в продължение на няколко години използва за изчисляване на средната пазарна цена пазарните цени в края на деня и тези цени са се характеризирали с относителна стабилност, при възникване на значителни колебания на цените, в резултат на които пазарните цени в края на деня вече не са представителни, предприятието може да използва метода на осреднената стойност между най-високата и най-ниската цена.

ОПЦИИ, ВАРАНТИ И ЕКВИВАЛЕНТНИ ИНСТРУМЕНТИ

A6. Приема се, че опциите или варантите за закупуване на конвертируеми инструменти могат да се упражнят при закупуване на конвертируем инструмент, при условие че средните цени както на конвертируемия инструмент, така и на обикновените акции, получени при конвертирането, са по-високи от цената на упражняване на опциите или варантите. Независимо от това, упражняване се допуска само при условие че се осъществи конвертиране на подобни конвертируеми инструменти в обращение.

A7. Възможно е опциите или варантите да разрешават или изискват продажбата на дълг или на други инструменти на предприятието (или неговото предприятие майка или дъщерно предприятие) за изплащане на пълната цена на упражняване или част от нея. При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, тези опции или варантите имат намаляващ ефект, ако: а) средната пазарна цена на съответните обикновени акции за периода е по-висока от цената на упражняване, или б) продажната цена на инструмента, който ще бъде продаван, е по-ниска от тази, при която той може да бъде предлаган, съгласно договора за опция

▼B

или варант, в резултат на което поради сконтото ефективната цена на упражняване се оказва по-ниска от пазарната цена на обикновените акции, получена при упражняване. При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност може да се приеме, че тези опции или варанти са упражнени, а дългът или другите инструменти са продадени. Ако за притежателя на опция или варант е по-изгодно плащане в брой и договорът допуска сделката да се осъществи по този начин, то тогава се извършва плащане в брой. Лихвените плащания (след данъчно облагане) по дълг, който подлежи на продажба, се добавят обратно към числителя, като корективна сума.

A8. Подобен подход се прилага спрямо привилегированите акции, които се търгуват при подобни условия или спрямо другите инструменти, които имат опции за конвертиране, позволяващи на инвеститора да плати в брой при по-благоприятен курс на конвертиране.

A9. Условията на определени опции или варанти включват изискването приходите при упражняване на тези инструменти да се използват за погасяване на дълга или на други инструменти на предприятието (или неговото предприятие майка или дъщерно предприятие). При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, тези опции или варанти се приемат за упражнени, като получените суми се използват за закупуване на дълга по неговата средна пазарна цена, а не за закупуване на обикновени акции. Независимо от това, сумите, получени при предполагаемото упражняване, които надвишават сумата, използвана за предполагаемото закупуване на дълг, се взимат предвид (т.е. приема се, че се използват за обратно изкупуване на обикновени акции) при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност. Лихвените плащания (след данъчно облагане) по даден дълг, който се закупува, се добавят обратно към числителя, като корективна сума.

ЕМИТИРАНИ ПУТ-ОПЦИИ

A10. За да илюстрираме прилагането на параграф 63, приемаме, че предприятието е емитирало и има в обращение 120 пут-опции по своите обикновени акции в обращение с цена на упражняване 35 ВЕ. Средната пазарна цена на неговите обикновени акции за периода е 28 ВЕ. При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието приема, че е емитирало 150 акции при цена 28 ВЕ на акция в началото на периода, за да покрие задълженията си по опцията за продажба в размер на 4 200 ВЕ. Разликата между емитираните 150 обикновени акции и получените 120 обикновени акции при удовлетворяване на опцията за продажба (30 допълнителни обикновени акции) се добавя към знаменателя при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност.

ИНСТРУМЕНТИ НА ДЪЩЕРНИ, СЪВМЕСТНИ ИЛИ АСОЦИИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

A11. Потенциалните обикновени акции на дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие, които могат да се конвертират в обикновени акции на дъщерното, съвместно или асоциирано предприятие, или в обикновени акции на предприятието майка, предприемача или инвеститора (отчитащо се предприятие), се включват при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, както следва:

а) инструментите, емитирани от дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие, даващи възможност на притежателите им да придобият обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, се включват в изчисляването на размера на нетната печалба на акция с намалена стойност на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие. Получената нетна печалба на акция се включва в изчисляването на нетната печалба на акция на отчитащото се предприятие въз основа на придобитите от отчитащото се предприятие инструменти, емитирани от дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие;

▼B

б) инструменти на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, които са конвертируеми в обикновени акции на отчитащото се предприятие, се разглеждат като потенциални обикновени акции на отчитащото се предприятие за целите на изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност. По подобен начин опциите или варантите, емитирани от дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие с цел закупуване на обикновени акции на отчитащото се предприятие, се разглеждат като потенциални обикновени акции на отчитащото се предприятие при изчисляването на консолидираната нетна печалба на акция с намалена стойност.

A12. За да се определи какъв е ефектът върху нетната печалба на акция от инструментите, емитирани от отчитащото се предприятие и конвертируеми в обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, се приема, че инструментите са конвертирани и числителят (печалбата или загубата, подлежаща на разпределение към притежателите на обикновени акции от предприятието майка) е коригиран в съответствие с параграф 33. Освен тези корекции, числителят се преизчислява, при положение че отчитащото се предприятие регистрира промяна в размера на печалбата или загубата (например приходи от дивиденти или приходи, произтичащи от прилагането на метода на собствения капитал), която се дължи на увеличения брой обикновени акции в обращение на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, получени в резултат от предполагаемото конвертиране. Знаменателят при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност не се изменя, тъй като при предполагаемото конвертиране броят на обикновените акции в обращение на отчитащото се предприятие не би се променил.

ИНСТРУМЕНТИ НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ И ОБИКНОВЕНИ АКЦИИ ОТ ДВА КЛАСА

A13. Капиталът на някои предприятия включва:

а) инструменти, които участват при формиране на дивиденти от обикновени акции съгласно установена формула (например две за едно), като понякога съществува горна граница за размера на участието (например в рамките на, но не и над определена сума на акция);

б) клас обикновени акции с дивидент, който се различава от дивидента по друг клас обикновени акции, но без предварително определени или привилегировани права.

A14. С цел изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, конвертиране се предвижда за тези инструменти, посочени в параграф A13, които са конвертируеми в обикновени акции единствено ако имат намаляващ ефект. По отношение на инструментите, които не са конвертируеми в клас обикновени акции, печалбата или загубата за периода се разпределя по различните класове акции и инструментите на собствения капитал в съответствие с произтичащото право на дивидент или други права на участие в неразпределената печалба. С цел изчисляване на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност:

а) печалбата или загубата, подлежаща на разпределение към притежателите на обикновени акции на предприятието майка, се коригира (печалбата се намалява, а загубата се увеличава) с размера на дивидентите, декларирани през периода за всеки клас акции, и с договорената сума на дивидентите (или лихвите върху облигациите), които трябва да се платят за периода (например, неизплатената кумулативна сума на дивидентите);

▼B

б) оставащата печалба или загуба се разпределя към обикновените акции и инструментите с дялово участие така че всеки инструмент да участва в печалбата, като че ли цялата печалба или загуба за периода е била разпределена. Общата сума на печалба или загуба, разпределена за всеки клас инструменти на собствения капитал, се определя чрез събиране на сумата, предвидена за дивиденти, и сумата, заделена за инструменти с дялово участие;

в) общата сума на печалба или загуба, разпределена за всеки клас инструменти на собствения капитал, се разделя на броя инструменти в обращение, към които е отнесена печалбата с цел определяне на нетната печалба на акция за съответния инструмент.

За целите на изчисляването на нетната печалба на акции с намалена стойност всички потенциални обикновени акции, които се приема, че са емитирани, се включват в акциите в обращение.

ЧАСТИЧНО ИЗПЛАТЕНИ АКЦИИ

A15. Ако обикновените акции са емитирани, без да са изцяло изплатени, при изчисляването на основната нетна печалба на акция те се разглеждат като част от обикновена акция, дотолкова доколкото съдържат право на участие при формиране на дивидентите през периода, отнасящ се за напълно изплатена обикновена акция.

A16. Дотолкова, доколкото частично изплатените акции не съдържат право на участие при формиране на дивидентите през периода, те се разглеждат като еквивалент на варанти или опции при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност. Приема се, че неизплатеното салдо представлява сумата, използвана за закупуване на обикновени акции. Броят на акциите, включени при изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност, е разликата между броя на записаните акции и броя на акциите, които се предвижда да бъдат закупени.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 34

Междинно финансово отчитане

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да се определи минималното съдържание на междинния финансов отчет и принципите за признаване и оценка при пълните или съкратените финансови отчети за междинен период. Навременното и надеждно междинно финансово отчитане подобрява възможността на инвеститори, кредитори и други да разберат способността на предприятието да генерира доход и парични потоци и неговото финансово състояние и ликвидност.

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт не постановява кои предприятия трябва да публикуват междинни финансови отчети, колко често или колко скоро след края на междинния период. Все пак, правителствата, органите, регулиращи пазарите на ценни книжа, фондовите борси и счетоводните органи често изискват от предприятията, чиито ценни книжа на собствения или привлечен капитал са търгувани публично, да публикуват междинни финансови отчети. Настоящият стандарт е приложим, в случай че предприятието трябва или избира да публикува междинен финансов отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане. Комитетът по Международни счетоводни стандарти (*) насърчава публично търгуваните предприятия да представят междинни финансови отчети, които да са в съответствие с принципите на признаване, оценяване и оповестяване, изложени в настоящия стандарт. По-конкретно публично търгуваните предприятия са насърчавани:

   а) да представят междинни финансови отчети поне към края на първото полугодие на своята финансова година; и

   б) да правят достъпни своите междинни финансови отчети не по-късно от 60 дни след края на междинния период.

2. Всеки финансов отчет, годишен или междинен, се оценява самостоятелно за съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане. Фактът, че дадено предприятие може да не е представило междинни финансови отчети през определена финансова година или да е представило междинни финансови отчети, които не съответстват на настоящия стандарт, не пречи годишните финансови отчети на предприятието да са в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, ако иначе отговарят на тях.

3. Ако междинният финансов отчет на дадено предприятие се описва като отговарящ на Международните стандарти за финансово отчитане, той трябва да отговаря на всички изисквания на настоящия стандарт. Параграф 19 изисква определени оповестявания в този смисъл.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

4. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

(*) Правоприемник на Комитета за международни счетоводни стандарти стана Съветът за Международни счетоводни стандарти, който започна да функционира през 2001 г.

▼B

Междинен период е период на финансово отчитане, по-кратък от пълна финансова година.

▼M5

Междинен финансов отчет означава финансов отчет, съдържащ или пълен комплект финансови отчети (както са описани в МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)) или комплект съкратени финансови отчети (както са описани в настоящия стандарт) за даден междинен период.

▼B

СЪДЪРЖАНИЕ НА МЕЖДИННИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

▼M5

5. МСС 1 (както е преработен през 2007 г.) дефинира пълния комплект финансови отчети като включващ следните компоненти:

а) отчет за финансовото състояние към края на периода;

б) отчет за всеобхватния доход за периода;

в) отчет за промените в собствения капитал за периода;

г) отчет за паричните потоци за периода;

д) пояснителни приложения, представляващи обобщение на значителните счетоводни политики и друга пояснителна информация; и

е) отчет за финансовото състояние към началото на най-ранния сравнителен период, когато предприятието прилага счетоводна политика със задна дата или прави преизчисление със задна дата на статии в своите финансови отчети, или когато прекласифицира статии в своите финансови отчети.

▼B

6. В интерес на своевременните действия и предвид разходите, както и за да се избягва повторението на вече отчетена в предходен период информация, от предприятието може да се изисква или то може да избере да предоставя по-малко информация към датите на междинно отчитане в сравнение с годишните си финансови отчети. Настоящият стандарт дефинира минималното съдържание на междинния финансов отчет като включващо съкратен финансов отчет и подбрани пояснителни приложения. Предназначението на междинния финансов отчет е да предоставя актуализация на последния пълен комплект годишни финансови отчети. Съответно той се концентрира върху нови дейности, събития и обстоятелства и не повтаря вече отчетена информация.

7. Нищо в настоящия стандарт не е предназначено да възпрепятства или разубеждава предприятието да публикува пълен комплект финансови отчети (както е описано в МСС 1) в своя междинен финансов отчет, вместо съкратени финансови отчети и подбрани пояснителни приложения. Също така стандартът не възпрепятства, нито разубеждава предприятието да включи в съкратените междинни финансови отчети по-голям от минималния брой позиции или подбрани пояснителни приложения от посочените в стандарта. Насоките за признаване и оценяване в настоящия стандарт се прилагат също и към пълните финансови отчети за даден междинен период и такива отчети биха включвали всички оповестявания, изисквани от стандарта (особено подбраните оповестявания в пояснителните приложения в параграф 16), както и такива, изисквани от други стандарти.

▼B

Минимум компоненти на междинния финансов отчет

8. Междинният финансов отчет включва като минимум следните компоненти:

▼M5

а) съкратен отчет за финансовото състояние;

б) съкратен отчет за всеобхватния доход, представен или като:

i) съкратен единен отчет; или

ii) съкратен отделен отчет за доходите и съкратен отчет за всеобхватния доход;

в) съкратен отчет за промените в собствения капитал;

г) съкратен отчет за паричните потоци; и

д) подбрани пояснителни бележки.

8А. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет за доходите, както е описано в параграф 81 на МСС 1 (както е преработен през 2007 г.), то представя междинна съкратена информация от този отделен отчет.

▼B

Форма и съдържание на междинните финансови отчети

9. Ако предприятието публикува пълен комплект финансови отчети в своя междинен финансов отчет, формата и съдържанието на тези отчети отговарят на изискванията на МСС 1 за пълен комплект финансови отчети.

10. Ако предприятието публикува комплект съкратени финансови отчети в своя междинен финансов отчет, тези съкратени отчети включват като минимум всяко от заглавията и междинните суми, които са били включени в последния му годишен финансов отчет и подбраните пояснителни приложения съгласно изискванията на настоящия стандарт. Допълнителни позиции или пояснителни приложения се включват, ако тяхното невключване би направило съкратените междинни финансови отчети подвеждащи.

▼M8

11. В отчета, който представя компонентите на печалбата или загубата за междинен период, предприятието следва да представи основните доходи и доходите на акция с намалена стойност за този период, когато предприятието е в обхвата на МСС 33 *Печалба на акция*. ([1]).

▼M5

11А. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет за доходите, както е описано в параграф 81 на МСС 1 (както е преработен през 2007 г.), в този отделен отчет се представят основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност.

([1]) Този параграф бе изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през 2008 г., за изясняване обхвата на МСС 34.

▼B

►M5 12. МСС 1 (както е преработен през 2007 г.) дава насоки за структурата на финансовите отчети. ◄ Насоките за изпълнение на МСС 1 илюстрират начините, по които могат да бъдат представени ►M5 отчетът за финансовото състояние ◄, ►M5 отчетът за всеобхватния доход ◄ и отчетът за промени в собствения капитал.

▼M5

_____

▼B

14. Междинният финансов отчет се изготвя на консолидирана основа, ако последният годишен финансов отчет на предприятието е представлявал консолидиран отчет. Отделните финансови отчети на предприятието майка не съответстват и не са сравними с консолидираните отчети в последния годишен финансов отчет. Ако годишният финансов отчет на предприятието е включвал, освен консолидираните финансови отчети, също и отделните финансови отчети на предприятието майка, настоящият стандарт нито изисква, нито забранява включването на отделните отчети на предприятието майка в междинния финансов отчет на предприятието.

Подбрани пояснителни приложения

15. Потребителят на междинния финансов отчет на предприятието ще има достъп също и до последния годишен финансов отчет на това предприятие. Поради това, не е необходимо пояснителните приложения към междинния финансов отчет да представят относително несъществено актуализиране на информацията, която е била вече отчетена в приложенията към последния годишен отчет. Към датата на междинния финансов отчет по-полезно е наличието на обяснение за събитията и сделките, които имат значение за разбирането на промените във финансовото състояние и резултатите на предприятието от датата на последното годишно отчитане.

16. В своите пояснителни приложения към междинните финансови отчети предприятието включва като минимално изискване следната информация, ако е съществена и ако не е била оповестени другаде в междинния финансов отчет. Информацията обикновено се отчита на базата на периода от началото на финансовата година до момента. Предприятието обаче оповестява също всякакви събития или сделки, които са съществени за разбирането на текущия междинен период:

а) изявление, че при междинните финансови отчети се следват същата счетоводна политика и методи на изчисление, както при последния годишен финансов отчет или, ако тази политика или методи са били променени, описание на характера на и ефекта от тази промяна;

б) обяснителни коментари относно сезонността или цикличността на междинните операции;

в) характер и брой на позициите, засягащи активите, пасивите, собствения капитал, нетния доход или паричните потоци, които са необичайни поради своя характер, размер или честота на проявление;

г) характер и размер на промените в приблизителните оценки на отчетените суми в предходни междинни периоди на текущата финансова година или промени в приблизителните оценки на отчетените суми в преходни финансови години, ако тези промени имат съществено влияние върху текущия междинен период;

д) емитиране, обратно изкупуване и погасяване на дългови и капиталови ценни книжа;

▼B

е) платени дивиденти (общо или на акция) отделно за обикновените акции и другите акции;

ж) следната информация за сегменти (оповестяване на информация за сегменти се изисква в междинните финансови отчети на предприятието само ако МСФО 8 *Оперативни сегменти* изисква предприятието да оповестява информация за сегменти в своите годишни финансови отчети):

i) приходи от външни клиенти, ако са включени в оценката на печалбата или загубата на сегмента, преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения или редовно предоставяни по друг начин на ръководителя, вземащ главните оперативни решения;

ii) интерсегментни приходи, ако са включени в оценката на печалбата или загубата на сегмента, преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения или редовно предоставяни по друг начин на ръководителя, вземащ главните оперативни решения;

iii) оценка на печалбата или загубата на сегмента;

iv) общи активи, за които има съществена промяна от сумата, оповестена в последните годишни финансови отчети;

v) описание на разликите с последните годишни финансови отчети в базата на сегментирането или в базата на оценката на печалбата или загубата на сегмента;

vi) равнение на общата сума на оценките на печалбата или загубата на сегментите на отчитане с печалбата или загубата на предприятието преди разходите за данъци (приходите от данъци) и преустановени дейности. Обаче ако предприятието разпредели към сегментите на отчитане позиции, като например разходи за данъци (приходи от данъци), то може да равнява общия разчетен размер на печалбата или загубата на сегментите с печалбата или загубата след отчитането на тези позиции. Съществените позиции за равняване се установяват отделно и се описват в това равняване;

з) съществени събития, настъпили след края на междинния период, които не са били отразени във финансовите отчети за междинния период;

▼M12

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, преструктурирания и преустановени дейности. В случая на бизнес комбинации, предприятието оповестява информацията, изисквана от МСФО 3 Бизнес комбинации; и

▼B

й) промени в условните пасиви или условните активи от ►M5 края на последния годишен отчетен период ◄.

17. Примери за видовете оповестявания, които се изискват от параграф 16, са изложени по-долу. Отделните ►M5 МСФО ◄ дават насоки по отношение на оповестяванията на много от следните позиции:

а) обезценка на материалните запаси до нетната им реализируема стойност и обратното проявление на такава обезценка;

▼B

б) признаване на загуба от обезценка на имоти, машини и съоръжения, нематериални активи или други активи и възстановяване на такава загуба от обезценка;

в) обратното проявление на всякакви провизии за разходи за преструктуриране;

г) придобивания и продажби на позиции от имоти, машини и съоръжения;

д) неотменими задължения за закупуване на имоти, машини и съоръжения;

е) уреждане на съдебни дела;

ж) корекции на грешки от предишни периоди;

з) [заличена]

и) всяко просрочие на кредит или нарушаване на кредитно споразумение, които не са били отстранени на или преди ►M5 края на отчетния период ◄;

й) сделки между свързани лица.

18. Други стандарти изискват оповестявания, които трябва да бъдат направени във финансовите отчети. В този контекст „финансови отчети“ означава пълни комплекти финансови отчети от вида, нормално включван в годишния финансов отчет и понякога включван в други отчети. С изключение на изискването по параграф 16, буква и), не се изискват оповестявания по тези други стандарти, ако междинният финансов отчет на предприятието включва само съкратени финансови отчети и подбрани пояснителни приложения вместо пълен комплект финансови отчети.

Оповестяване на съответствието с МСФО

19. Ако междинният финансов отчет на предприятието е в съответствие с настоящия стандарт, този факт се оповестява. Междинният финансов отчет не се описва като отговарящ на стандарти, освен ако не отговаря на всички изисквания на Международните стандарти за финансово отчитане.

Периоди, за които се изисква представяне на междинни финансови отчети

20. Междинните отчети включват междинни финансови отчети (съкратени или пълни) за периоди, както следва:

а) ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ към края на текущия междинен период и сравнителен ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ към края на непосредствено предхождащата финансова година;

▼M5

б) отчети за всеобхватния доход за текущия междинен период и с натрупване за текущата финансова година до настоящия момент със сравнителни отчети за всеобхватния доход за съответните сравними междинни периоди (текущ и от началото на годината) на непосредствено предходната финансова година. Както се разрешава в МСС 1 (както е преработен през 2007 г.), междинният отчет може да представи за всеки период или единен отчет на всеобхватния доход, или отчет, показващ компонентите на печалбата или загубата (отделен отчет за доходите) и втори отчет, започващ с печалбата или загубата и показващ компонентите на друг всеобхватен доход (отчет за всеобхватния доход).

▼B

в) отчет, посочващ промените в собствения капитал с натрупване за текущата финансова година до настоящия момент със сравнителен отчет за съответния сравним период от началото на годината до момента на непосредствено предходната финансова година; и

▼B

г) отчет за паричния поток с натрупване за текущата финансова година до настоящия момент със сравнителен отчет за съответния сравним период от началото на годината до момента на непосредствено предходната финансова година.

21. За предприятие, чиято дейност е предимно сезонна, може да бъде полезна финансовата информация за дванадесетте месеца, ►M5 до края на междинния период ◄, и сравнителната информация за предходния 12-месечен период. Съответно предприятия, чиято дейност е предимно сезонна, се насърчават да разгледат отчитането на такава информация в допълнение към информацията, изисквана в предходния параграф.

22. Допълнение А илюстрира периодите, за които се изисква да бъдат представяни от предприятието, което се отчита на половин година, и за предприятието, което се отчита на тримесечие.

Същественост

23. При решаването на въпроса как да се признае, класифицира или оповести отделен обект за целите на междинното финансово отчитане, трябва да се оценява съществеността във връзка с финансовите данни за междинния период. Когато се прави преценка за същественост, следва да се признае, че междинните оценки могат да разчитат на приблизителни оценки в по-голяма степен, отколкото оценките за същественост в годишните финансови данни.

24. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* и МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* определят един обект като съществен, ако пропускането или неправилното му отчитане би могло да повлияе на икономическите решения на потребителите на финансови отчети. МСС 1 изисква отделно оповестяване на съществените обекти, включително (например) преустановените дейности, а МСС 8 изисква оповестяване на промените в счетоводните приблизителни оценки, грешките и промените в счетоводната политика. Двата стандарта не съдържат количествено изражение на насоките относно съществеността.

25. Доколкото винаги се изисква преценка при оценяването на съществеността, Настоящият стандарт базира решенията за признаване и оповестяване върху данни за самия междинния период с цел да бъдат разбираеми цифрите в междинния отчет. Така например необичайни статии, промени в счетоводната политика или приблизителните оценки и грешки се признават и оповестяват на базата на съществеността във връзка с данните за междинния период с цел да се избегнат подвеждащи констатации, които могат да произтичат от неоповестяване. Приоритетната цел е да се гарантира, че междинният финансов отчет включва цялата информация, която се отнася до разбирането на финансовото състояние и резултатите на предприятието през междинния период.

ОПОВЕСТЯВАНИЯ В ГОДИШНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

26. Ако приблизителната оценка на отчетена сума в даден междинен период се промени значително през последния междинен период на финансовата година, а отделен финансов отчет за този последен междинен период не се публикува, характерът и сумата на тази промяна в приблизителната оценка трябва да бъдат оповестени в пояснителна бележка към годишния финансов отчет за тази финансова година.

▼B

27. МСС 8 изисква оповестяване на характера и (ако е необходимо) на сумата на промяната в приблизителната оценка, която или има съществено влияние в текущия период, или се очаква да има съществено влияние в следващи периоди. Параграф 16, буква г) от настоящия стандарт изисква подобно оповестяване в междинния финансов отчет. Примери за това включват промените в приблизителната оценка в последния междинен период, отнасящи се до обезценка на материални запаси, преструктуриране или загуби от обезценка, които са били отчетени в по-ранен междинен период на финансовата година. Оповестяването, изисквано от предходния параграф, е в съответствие с изискването на МСС 8 и е предвидено да бъде тясно по обхват, да се отнася единствено до промяна в приблизителната оценка. Не се изисква предприятието да включва в своите годишни финансови отчети допълнителна финансова информация от даден междинен период.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Еднаква счетоводна политика, както при годишните финансови отчети

28. В междинния финансов отчет предприятието прилага същата счетоводна политика, каквато прилага и в годишния си финансов отчет, с изключение на промените в счетоводната политика, въведени след датата на последния годишен финансов отчет, които трябва да бъдат отразени в следващия годишен финансов отчет. Честотата на отчитане на предприятието (годишно, полугодишно или тримесечно) обаче не се отразява на оценката на годишните му резултати. За да се постигне тази цел, оценките с цел междинно отчитане се правят на базата на периода от началото на годината до момента.

29. Изискването едно предприятие да прилага същата счетоводна политика в своите междинни финансови отчети, каквато прилага и в своите годишни отчети, изглежда подсказва, че оценките за междинния период са извършвани, сякаш всеки междинен период е взет сам за себе си като независим отчетен период. Като постановява обаче, че честотата на отчитане на предприятието не засяга оценяването на неговите годишни резултати, параграф 28 признава, че даден междинен период е част от по-продължителна финансова година. Оценките, изготвени на базата на периода от началото на годината до момента, могат да включват промените в приблизителните оценки на суми, отчетени в предходни междинни периоди на текущата финансова година. Принципите за признаване на активи, пасиви, доходи и разходи за междинни периоди обаче са същите, както при годишните финансови отчети.

30. За илюстрация:

а) принципите за признаване и оценка на загубите от обезценка на материални запаси, преструктурирания или обезценки през даден междинен период са същите, както онези, които предприятието би следвало, ако би изготвяло единствено годишни финансови отчети. Все пак, ако такива обекти се признават и оценяват в един междинен период, а приблизителната оценка се промени в следващ междинен период на същата финансова година, първоначалната приблизителна оценка се променя през следващия междинен период или чрез начисляване на допълнителна сума на загуба, или чрез възстановяване на признатата преди сума;

б) разход, който не отговаря на определението за актив в края на даден междинен период, не се отсрочва в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ или за да се изчака бъдеща информация за това, дали е отговорил на определението за актив, или за да се изравнят доходите за междинните периоди в рамките на финансовата година; и

▼B

в) разход за данък върху печалбата се признава за всеки междинен период въз основа на най-добрата приблизителна оценка на претегления средногодишна ставка за данъка върху печалбата, очакван за цялата финансова година. Може да се наложи сумите за разходи, начислени по данъка върху печалбата за един междинен период, да бъдат коригирани през последващ междинен период на същата финансова година, ако се промени приблизителната оценка на годишната ставка за данъка върху печалбата.

31. Съгласно *Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети* (*Общите положения*) признаването е „процесът на включване в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ или ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ на статия, която отговаря на определението за елемент и отговаря на критериите за признаване“. Определенията на активи, пасиви, доходи и разходи са фундаментални за признаването ►M5 в края както на годишния, така и на междинния период на финансово отчитане ◄.

32. За активи се прилагат същите тестове за бъдещи икономически ползи към датите на междинно отчитане, както и в края на финансовата година на предприятието. Разходите, които по своя характер не биха отговорили на изискванията за активи в края на финансовата година, няма да отговарят на тези изисквания и ►M5 към края на междинния отчетен период ◄. По същия начин даден пасив ►M5 към края на годишния отчетен период ◄ трябва да представлява съществуващо задължение към тази дата така, както и трябва да представлява такова задължение към датата на годишно отчитане.

33. Основна характеристика на дохода (приходите) и разходите е, че свързаните с тях входящи и изходящи потоци на активи и пасиви вече са се състояли. Ако тези входящи или изходящи потоци са се състояли, свързаните с тях приходи и разходи се признават; в противен случай те не се признават. В *Общите положения* се посочва, че „разходите се признават в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, когато възникне намаление на бъдещите икономически ползи, свързано с намаляване на даден актив или нарастване на пасив, когато може да бъде надеждно оценено... *Общите положения* не позволяват признаването на статии в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, които не отговарят на определението за активи или пасиви.“

34. При оценяването на активите, пасивите, доходите, разходите и паричните потоци, отчетени във финансовите отчети, предприятие, което се отчита единствено годишно, може да вземе предвид информацията, която е станала достъпна за него в течение на финансовата година. Неговите оценки са ефективни на базата на натрупване от началото на годината до момента.

35. Предприятие, отчитащо се на полугодие, използва информацията, която му се предоставя до средата на годината или скоро след това при извършване на оценките в своите финансови отчети за първия шестмесечен период, и информацията, предоставена в края на годината или скоро след това за 12-месечния период. Дванадесетмесечните оценки ще отразят възможни промени в приблизителните оценки на сумите, отчетени за първия шестмесечен период. Сумите, отчетени в междинния финансов отчет за първия шестмесечен период, не се коригират с обратна сила. Параграф 16, буква г) и параграф 26 изискват все пак да бъдат оповестявани характерът и размерът на значимите промени в приблизителните оценки.

▼B

36. Предприятие, което се отчита по-често, отколкото на полугодие, оценява дохода и разходите на базата на периода от началото на годината до момента за всеки междинен период, като използва наличната информация при изготвянето на всеки комплект финансови отчети. Размерите на отчетените доходи и разходи за текущия междинен период ще отразяват всички промени в приблизителните оценки на сумите, отчетени за предходни междинни периоди на финансовата година. Сумите, отчетени в предходни междинни периоди, не се коригират с обратна сила. Параграф 16, буква г) и параграф 26 изискват все пак да бъдат оповестявани характерът и размерът на значимите промени в приблизителните оценки.

Приходи, получавани сезонно, циклично или случайно

37. Приходи, които се получават сезонно, циклично или случайно в рамките на финансовата година, не се отчитат предварително, нито се отсрочват към датата на междинно отчитане, ако предсрочното или отсроченото отчитане няма да бъде уместно към края на финансовата година на предприятието.

38. Примерите за това включват приходи от дивиденти, възнаграждения за права и правителствени дарения. Освен това някои предприятия редовно получават повече приходи в определени междинни периоди на финансовата година, отколкото в други междинни периоди, например сезонни приходи от продажба на дребно. Такива приходи се признават в момента на възникването им.

Разходи, понасяни неравномерно през финансовата година

39. Разходите, които се понасят неравномерно през финансовата година на предприятието, се представят предварително или отсрочено за целите на междинното отчитане, ако и само ако е също така подходящо този вид разходи да се отчитат предварително или отсрочено в края на финансовата година.

Прилагане на принципите на признаване и оценка

40. Допълнение Б представя примери за прилагане на общите принципи за признаване и оценка, изложени в параграфи 28—39.

Използване на приблизителни оценки

41. Процедурите за оценка, които трябва да се следват при междинния финансов отчет, трябва да бъдат създадени така, че да осигуряват надеждност на произтичащата информация и подходящо оповестяване на цялата съществена финансова информация, която се отнася до разбирането на финансовото състояние или резултатите на предприятието. Докато оценките както в годишния, така и в междинния финансов отчет често се основават на разумни приблизителни оценки, изготвянето на междинни финансови отчети най-общо ще изисква по-широко използване на методи за приблизителна оценка, отколкото биха изисквали годишните финансови отчети.

42. Допълнение В представя примери за използване на приблизителни оценки през отчетни периоди.

▼B

ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕ НА ВЕЧЕ ОТЧЕТЕНИ МЕЖДИННИ ПЕРИОДИ

43. Промяната в счетоводната политика, различна от тази, за която преходът е посочен от нов ►M5 МФСО ◄, се отразява чрез:

а) преизчисляване на финансовите отчети за предишни междинни периоди на текущата финансова година и сравними междинни периоди на предишни финансови години, които ще бъдат преизчислени в годишните финансови отчети съгласно МСС 8; или

б) когато не е осъществимо да се определи кумулативният ефект към началото на финансовата година от прилагането на нова счетоводна политика към всички предишни периоди, като се коригират финансовите отчети за предходните междинни периоди на текущата финансова година, както и сравнимите междинни периоди на предишни финансови години, се цели новата счетоводна политика да се прилага перспективно от най-ранната възможна дата.

44. Една цел на предходния принцип е да се гарантира, че към определена група операции се прилага еднаква счетоводна политика през цялата финансова година. Съгласно МСС 8 промяната в счетоводната политика се отразява чрез прилагане с обратна сила, с преизчисляване на финансовите данни от предходни периоди назад, доколкото това е осъществимо. Все пак, ако не е осъществимо да си определи кумулативната сума на корекцията, отнасяща се до предходни финансови години, тогава според МСС 8 новата политика се прилага от бъдеща дата, като се започва от най-близката възможна дата. Ефектът на принципа в параграф 43 е да изисква, в рамките на текущата финансова година, всяка промяна в счетоводната политика да бъде прилагана с обратна сила или ако това не е осъществимо, с бъдеща дата не по-късно от началото на финансовата година.

45. Ако се позволи отразяване на счетоводните промени към междинна дата в рамките на финансовата година, това би позволило прилагането на две различни счетоводни политики към отделна група операции в рамките на една финансова година. Резултатът би бил трудности в разпределението за отчетния период, замъглени резултати от дейността и усложнен анализ и разбираемост на информацията за междинния период.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

46. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава.

▼M5

47. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се изменят параграфи 4, 5, 8, 11, 12 и 20, заличава се параграф 13 и се добавят параграфи 8A и 11A. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M12

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.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 36

Обезценка на активи

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да се препоръчат процедури, които едно предприятие да прилага, за да се увери, че активите му се отчитат по стойност, ненадвишаваща тяхната възстановима стойност. Даден актив се отчита по по-високата от възстановимата му стойност, ако балансовата му стойност надвишава стойността, която може да бъде възстановена при използване или при продажба на актива. В такъв случай активът се счита за обезценен и стандартът изисква предприятието да признае загуба от обезценка. Стандартът също така посочва кога едно предприятие възстановява обратно загуби от обезценка и препоръчва определени оповестявания за обезценени активи.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт се прилага при отчитането на обезценката на всички активи, освен:

а) материални запаси (вж. МСС 2 *Материални запаси*);

б) активи, възникващи от договори за строителство (вж. МСС 11 *Договори за строителство*);

в) отсрочени данъчни активи (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);

г) активи, свързани с доходи на наети лица (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица*);

д) финансови активи, включени в обхвата на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*;

е) инвестиционни имоти, оценени по справедлива стойност (вж. МСС 40 *Инвестиционни имоти*);

▼M8

ж) биологични активи, отнасящи се до земеделска дейност, които са оценени по справедлива стойност, намалена с разходите за продажби (вж. МСС 41 *Земеделие*);

▼B

з) отсрочени разходи по придобиване и нематериални активи с произход договорни права на застрахователя по застрахователни договори, включени в обхвата на МСФО 4 *Застрахователни договори*; и

и) нетекущи активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба съгласно МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.

3. Стандартът не се прилага за стоково-материални запаси, активи, възникващи от договори за строителство, отсрочени данъчни активи или активи, свързани с доходи на наети лица, или активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба), защото съществуващите Международни счетоводни стандарти, прилагани за тези активи, съдържат изисквания за признаването и оценката на тези активи.

▼B

4. Стандартът се прилага за финансови активи, класифицирани като:

а) дъщерни предприятия, съгласно МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*;

б) асоциирани предприятия, съгласно МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия*;

в) съвместни предприятия, съгласно МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*.

За обезценката на други финансови активи се прилага МСС 39.

▼M8

5. Настоящият стандарт не се прилага за финансови активи в обхвата на МСС 39, инвестиционни имоти, оценени по справедлива стойност в съответствие с МСС 40, или биологични активи, отнасящи се до земеделска дейност, които са оценени по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба в съответствие с МСС 41. Той обаче се прилага за активи, които се отчитат по преоценена стойност (т.е. справедлива стойност) в съответствие с други МСФО, като например модела за преоценка в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*. Определянето дали стойността на един преоценен актив може да бъде обезценена зависи от използваната база за определяне на справедливата му стойност:

▼B

а) ако справедливата стойност на актива е пазарната му стойност, единствената разлика между справедливата стойност на актива и справедливата му стойност, намалена с разходите за продажба, са преките допълнителни разходи по изваждане от употреба на актива:

i) ако разходите по изваждане от употреба са несъществени, възстановимата стойност на преоценения актив ще бъде близка до или по-висока от преоценената му стойност (справедлива стойност). В този случай след прилагане на изискванията за преоценка не е вероятно стойността на преоценения актив да бъде намалена и няма нужда да се изчислява неговата възстановима стойност; и

ii) ако разходите по изваждане от употреба на актива не са несъществени, нетната справедливата стойност, намалена с разходите по продажба на преоценения актив, ще бъде по-ниска от справедливата му стойност. Следователно стойността на преоценения актив ще бъде намалена, в случай че стойността му в употреба е по-ниска от преоценената му стойност (справедлива стойност). В този случай, след прилагане на изискванията за преоценка, предприятието прилага настоящия стандарт, за да определи дали стойността на актива може да бъде намалена; и

б) ако справедливата стойност на актива е определена на друга база, а не по пазарната му стойност, неговата преоценена стойност (справедлива стойност) може да бъде по-висока или по-ниска от възстановимата му стойност. Следователно след прилагане на изискванията за преоценка, предприятието прилага настоящия стандарт, за да определи дали стойността на актива може да бъде намалена.

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

6. В стандарта са използвани следните термини с посоченото значение:

Активен пазар е пазар, на който съществуват следните условия:

а) търгуваните на пазара единици са хомогенни;

б) желаещи купувачи и желаещи продавачи могат да се намерят по всяко време; и

в) цените са достояние на обществеността.

▼M12

_____

▼B

Балансова сума е стойността, по която един актив се посочва в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ на предприятието след приспадане на натрупаната амортизация и натрупаните към момента загуби от обезценка.

Единица, генерираща входящи парични потоци, е най-малката разграничима група активи, генерираща парични потоци от използване на активите, които са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи или групи от активи.

Корпоративни активи са активи, различни от репутацията, които допринасят за генерирането на бъдещи парични потоци както от разглежданите единици, генериращи парични потоци, така и от други единици, генериращи парични потоци.

Разходи по изваждане от употреба са допълнителните разходи, пряко свързани с изваждането от употреба даден актив с изключение на финансовите разходи и разходите за подоходни данъци.

Амортизационна сума е цената на придобиване на актива или друга сума, посочена вместо цена на придобиване във финансовите отчети, намалена с остатъчната му стойност.

Амортизация е систематичното разпределение на амортизационната сума на даден актив през полезния му живот ([1]).

Справедливата стойност, намалена с разходите по продажба, е сумата, която би могла да бъде получена при продажбата на даден актив или единица, генерираща парични потоци, в пряка сделка между информирани и желаещи осъществяването на сделката страни, след приспадане на разходите по продажбата.

Загуба от обезценка на актив е сумата, с която балансовата стойност на актива или единицата, генерираща парични потоци, надвишава неговата възстановима стойност.

Възстановима стойност на актив или единица, генерираща парични потоци, е по-високата от справедливата стойност, намалена с разходите по продажба на даден актив, и неговата стойност в употреба.

Полезен живот е едно от двете:

а) периодът от време, през който се очаква активът да бъде ползван в предприятието; или

б) количество единици продукция, които се очаква да бъдат получени от предприятието в процеса на ползване на актива.

([1]) При нематериалните активи обикновено се използва терминът „обезценка“ вместо „амортизация“.

▼B

Стойност в употреба е настоящата стойност на бъдещите парични потоци, които се очаква да бъдат получени от актива или единицата, генерираща парични потоци.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА АКТИВ, ЧИЯТО СТОЙНОСТ МОЖЕ ДА БЪДЕ ОБЕЗЦЕНЕНА

7. Параграфи 8—17 конкретизират кога се определя възстановима стойност. Тези изисквания използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи и за единици, генериращи парични потоци. Останалата част от настоящия стандарт е структурирана, както следва:

а) параграфи 18—57 определят изискванията за оценяване на възстановима стойност. Тези изисквания също използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи и за единици, генериращи парични потоци;

б) параграфи 58—108 определят изискванията за признаване и оценяване на загубите от обезценка. Признаването и оценяването на загубите от обезценка за индивидуални активи, различни от репутация, се разглеждат в параграфи 58—64. Параграфи 65—108 разглеждат признаването и оценяването на загуби от обезценка на единици, генериращи парични потоци и репутация;

в) параграфи 109—116 определят изискванията за възстановяване на загуби от обезценка, признати в предходни периоди за актив или единица, генерираща парични потоци. И отново, тези изисквания също използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи и за единици, генериращи парични потоци. Допълнителни изисквания за индивидуален актив са изложени в параграфи 117—121, за единица, генерираща парични потоци — в параграфи 122 и 123, а за репутация — в параграфи 124 и 125;

г) параграфи 126—133 посочват информацията, която се оповестява относно загубите от обезценка и възстановяването на загуби от обезценка за активи и единици, генериращи парични потоци. Параграфи 134—137 определят допълнителни изисквания за оповестяване за единици, генериращи парични потоци, към които са разпределени репутация или активи с неопределен полезен живот за целите на теста за обезценка.

8. Един актив е обезценен, когато балансовата му сума надвишава възстановимата му стойност. Параграфи 12—14 описват някои от индикациите, че може да е настъпила обезценка на актив: ако някоя от тези индикации е налице, предприятието прави формална оценка на възстановимата стойност. С изключение на описаното в параграф 10, в случай че няма налице индикации за потенциална обезценка на актив, няма изискване от страна на стандарта предприятието да извърши формална оценка на възстановимата стойност.

9. Предприятието оценява към ►**M5** края ◄ на всеки отчетен период ◄ дали съществуват индикации, че стойността на даден актив е обезценена. В случай на такива индикации, предприятието изчислява възстановимата стойност на актива.

▼B

10. Независимо дали има индикации за обезценка, предприятието също така:

а) проверява нематериален актив с неопределен полезен живот или нематериален актив, все още неналичен за употреба, за обезценка ежегодно, като сравнява неговата балансова сума с възстановимата му стойност. Този тест за обезценка може да се извършва по всяко време през годишния период, при условие че всяка година се извършва по едно и също време. Различни нематериални активи могат да се проверяват за обезценка по различно време. Ако обаче такъв нематериален актив е бил първоначално признат през текущия годишен период, този нематериален актив се проверява за обезценка преди края на текущия годишен период;

б) проверява репутацията, придобита в бизнес комбинация, за обезценка годишно в съответствие с параграфи 80—99.

11. Способността на даден нематериален актив да генерира достатъчно бъдещи икономически ползи, за да възстанови балансовата си стойност, обикновено е предмет на по-голяма несигурност преди активът да е наличен за употреба, отколкото след като той е наличен за употреба. Следователно настоящият стандарт изисква предприятието да проверява за обезценка поне веднъж годишно балансовата сума на даден нематериален актив, който все още не е наличен за употреба.

12. При преценка за съществуването на индикации за обезценка на даден актив, предприятието взема предвид минимум следните признаци:

Външни източници на информация

а) през отчетния период пазарната стойност на актива е намаляла значително повече, отколкото би могло да се очаква като резултат от изминалото време или нормалната употреба;

б) през периода са настъпили или в близко бъдеще ще настъпят значителни промени с негативен ефект върху предприятието, свързани с технологичната, пазарната, икономическата или правната среда, в която предприятието оперира, или с пазара, за който е предназначен активът;

в) пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвръщаемост на инвестициите са нараснали през отчетния период и е вероятно тези увеличения да окажат влияние върху дисконтовия процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива и да намалят значително възстановимата стойност на актива;

г) балансовата сума на нетните активи на отчитащото се предприятие е по-висока от неговата пазарна капитализация.

Вътрешни източници на информация

д) има данни за морално изхабяване или физическо увреждане на актива;

▼B

е) през отчетния период са настъпили или в близко бъдеще се очаква да настъпят значителни промени с обратен ефект върху предприятието, в обема или начина на настоящото или бъдещото използване на актива. Тези промени включват неизползване на актива, планове за преустановяване или преструктуриране на дейността, за която активът се използва, или продажба на актива преди предварително определения срок, преоценка на полезния живот на актива като краен вместо като безкраен ([1]);

ж) има данни от вътрешнофирмената отчетност, които показват, че икономическата изгода от ползването на актива е или се очаква да бъде по-ниска от очакваната.

▼M7

Дивиденти от дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие

з) за инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие инвеститорът признава дивиденти от инвестицията и налице са доказателства, че:

i) балансовата сума на инвестицията в индивидуалните финансови отчети надвишава балансовите суми в консолидираните финансови отчети на нетните активи на предприятието, в което е инвестирано, включително свързаната репутация; или

ii) дивидентите надвишават общата сума на всеобхватния доход на дъщерното предприятие, съвместно контролираното предприятие или асоциираното предприятие в периода, в който са обявени дивидентите.

▼B

13. Списъкът в параграф 12 не е изчерпателен. Предприятието може да установи и други индикации, че стойността на актива може да е обезценена, което налага предприятието да определи възстановимата стойност на актива или в случая с репутацията — да извърши тест за обезценка в съответствие с параграфи 80—99.

14. Данните от вътрешнофирмени отчети, които показват, че стойността на даден актив може да намалее, включват наличието на:

а) парични потоци за придобиване на актив или последваща нужда от парични средства за функциониране или поддръжка на актива, значително надвишаващи предварително предвидените;

б) фактически нетни парични потоци или оперативна печалба или загуба, произтичащи от актива, които са значително по-лоши от планираните;

в) значително намаление в планираните нетни парични потоци или оперативната печалба или значително увеличение на планираната загуба, произтичащи от актива;

г) оперативни загуби или нетни изходящи парични потоци, когато сумите за текущия период са сумирани с планираните бъдещи суми.

([1]) След като активът отговори на критериите, за да бъде класифициран като държан за продажба (или да бъде включен в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба), той се изключва от обхвата на настоящия стандарт и се отчита в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности.*

▼B

15. Както е посочено в параграф 10, настоящият стандарт изисква нематериален актив с неопределен полезен живот или който все още не е наличен за употреба и репутацията да се подлагат на тест за обезценка най-малко веднъж годишно. В допълнение към случаите, когато се прилагат изискванията на параграф 10, при оценяване на необходимостта за определяне на възстановимата стойност на актив се прилага принципът на същественост. Например ако предходни изчисления показват, че възстановимата стойност на актива е значително по-висока от балансовата му стойност, няма нужда предприятието да оценява отново възстановимата стойност на актива, ако не са настъпили събития, които да елиминират тази разлика. Аналогично, предходен анализ може да е показал, че възстановимата стойност на актива не е чувствителна към една (или повече) от индикациите, изброени в параграф 12.

16. Като илюстрация на параграф 15, ако пазарните лихвени проценти или други пазарни проценти на възвръщаемост на инвестициите са се увеличили през отчетния период, не е нужно предприятието да извършва формална оценка на възстановимата стойност на актива в следните случаи:

а) ако не е вероятно дисконтовият процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива, да бъде повлиян от увеличение на пазарните лихвени нива. Например увеличения в краткосрочните лихвени проценти може да не окажат съществен ефект върху дисконтовия процент, използван за актив с дълъг остатъчен полезен живот; или

б) ако е вероятно дисконтовият процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива, да бъде повлиян от увеличение на пазарните лихвени нива, но предходен анализ на чувствителността на възстановимата стойност на актива показва, че:

i) не е вероятно да настъпи значително намаление във възстановимата стойност на актива, тъй като има вероятност бъдещите парични потоци също да се увеличат. Например в някои случаи предприятието може да е в състояние да покаже, че то променя приходите си с цел компенсиране на възможно увеличение на пазарните лихвени нива; или

ii) не е вероятно намалението във възстановимата стойност на актива да доведе до съществено намаление на стойността му.

17. Ако съществуват индикации за обезценка на актива, това може да показва, че оставащият полезен живот на актива, методът на амортизация или остатъчната стойност на актива се преразглеждат и коригират в съответствие с Международния счетоводен стандарт, приложим за актива, дори в случай че за актива не е призната загуба от обезценка.

ОЦЕНЯВАНЕ НА ВЪЗСТАНОВИМА СТОЙНОСТ

18. Настоящият стандарт определя възстановимата стойност като по-високата от справедливата стойност, намалена с разходите за продажба на актива или на единицата, генерираща парични потоци, и стойността им в употреба. Параграфи 19—57 определят изискванията за оценка на възстановимата стойност. В тези изисквания е използван терминът „актив“, но той се отнася в еднаква степен за отделни активи и за единици, генериращи парични потоци.

19. Невинаги е необходимо да се определят и справедливата стойност, намалена с разходите по продажба на актива, и стойността му в употреба. Например ако някоя от тези стойности надвишава балансовата сума на актива, то стойността на актива не е обезценена и не е необходимо да се измерва другата стойност.

▼B

20. Възможно е справедливата стойност, намалена с разходите по продажба на актива, да може да бъде определена дори ако активът не се търгува на активен пазар. В някои случаи обаче може да не е възможно да се определи справедливата стойност, намалена с разходите по продажба на актив, тъй като няма основа за надеждна оценка на сумата, която би могла да се получи от продажбата на актива в пряка сделка при справедливи пазарни условия между информирани и желаещи да осъществят сделката страни. В този случай, нетната продажна цена на актива може да бъде приета за негова възстановима стойност.

21. Ако няма причина да се смята, че стойността в употреба на актива значително надхвърля справедливата му стойност, намалена с разходите по продажба, възстановимата стойност на актива може да бъде приета за негова справедлива стойност, намалена с разходите по продажба. Най-често такъв е случаят за активи, които се държат с цел продажба. Това се получава, тъй като стойността в употреба на актив, държан с цел продажба, се състои главно от чистите постъпления от продажбата, защото бъдещите парични потоци от използване на актива до продажбата му е вероятно да бъдат пренебрегнати.

22. Възстановимата стойност се определя за отделен актив, освен в случай че при използването на актива не се генерират парични потоци, които да са в значителна степен независими от паричните потоци, генерирани от други активи или групи от активи. Ако това е така, възстановима стойност се определя за единицата, генерираща парични потоци, към която активът принадлежи (вж. параграфи 65—103), освен ако:

а) справедливата стойност, намалена с разходите по продажба на актива, е по-висока от балансовата му сума; или

б) стойността в употреба на актива може да бъде изчислена така, че да е близка до справедливата стойност, намалена с разходите по продажба, и тя да може да бъде определена.

23. В някои случаи общи преценки, осреднени стойности и кратки приблизителни изчисления може да осигуряват достоверно приближение до подробните изчисления, представени в настоящия стандарт за определяне на справедливата стойност, намалена с разходите по продажба или стойността в употреба.

Оценяване на възстановимата стойност на нематериален актив с неопределен полезен живот

24. Параграф 10 изисква нематериален актив с неопределен полезен живот да бъде проверяван за обезценка годишно, като се сравнява балансовата стойност с възстановимата му стойност, независимо дали има индикации, че стойността му може да е обезценена. Последното подробно изчисление на възстановимата стойност на такъв актив обаче, направено през предходен период, може да бъде използвано в теста за обезценка за този актив през текущия период, при условия че са спазени всички от следните условия:

а) ако нематериалният актив не генерира входящи парични потоци от продължаващата му употреба, които са до голяма степен независими от тези от други активи или групи активи и следователно се проверява за обезценка като част от единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи, активите и пасивите, съставляващи тази единица, не са се променили значително от последното изчисление на възстановимата стойност;

▼B

б) последното изчисление на възстановимата стойност е довело до сума, която надвишава значително балансовата сума на актива; и

в) въз основа на анализ на събитията, които са настъпили и обстоятелствата, които са се променили от времето на последното изчисление на възстановима та стойност, вероятността настоящо определяне на възстановимата стойност да бъде по-малка от балансовата стойност на актива е много малка.

Справедлива стойност, намалена с разходите по продажба

25. Най-доброто доказателство за справедливата стойност, намалена с разходите по продажба на актив, е цената, определена в неотменимо споразумение за продажба в пряка пазарна сделка и коригирана с допълнителните разходи, пряко свързани с продажбата.

26. В случай че няма неотменимо споразумение за продажба, но активът се търгува на активен пазар, справедливата стойност, намалена с разходите по продажба, е пазарната цена на актива, намалена с разходите по продажбата. Подходящата пазарна цена е обикновено текущата цена „купува“. Когато няма данни за текущи цени „купува“, като основа за определяне на справедливата стойност, намалена с разходите по продажба може да се ползва цената на последната сключена сделка, при условие че не е имало значителна промяна в икономическите условия между датата на сделката и датата на изготвяне на оценката.

27. В случай че няма сключено споразумение за продажба или активен пазар за актива, справедливата стойност, намалена с разходите по продажба, е основана на най-добрата налична информация за отразяване на сумата, която предприятието може да получи към датата на съставяне на ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄, за продажбата на актива в пряка сделка между информирани и желаещи да осъществят сделката страни, след приспадане на разходите по продажбата. При определяне на тази сума предприятието взема предвид резултата от последните сделки с предмет подобни активи в същата сфера на дейност. Справедливата стойност, намалена с разходите по продажба, не отразява принудителни продажби, освен ако ръководството на предприятието е било принудено да продава незабавно.

28. Разходите по продажбата, с изключение на тези, които вече са били признати като задължения, се приспадат при определяне на справедливата стойност, намалена с разходите по продажба. Такива разходи са разходите за правни услуги, държавни такси и други подобни такси по сделката, разходи по освобождаване от актива и преки допълнителни разходи за привеждане на актива в състояние за продажба. Въпреки това доходите при прекратяване на трудовото правоотношение (определени в МСС 19 *Доходи на наети лица* и разходите, свързани с ограничаване или преструктуриране на дейността след продажбата на актива, не са преки допълнителни разходи по продажбата на актива.

29. В някои случаи продажбата на актив може да породи изискване за купувача да поеме пасив и в този случай съществува само една справедлива стойност, намалена с разходи по продажба за актива и за пасива. Параграф 78 изяснява как се действа в такива случаи.

▼B

Стойност в употреба

30. При определянето на стойността в употреба на актив се вземат предвид следните елементи:

а) приблизителната оценка на бъдещите входящи и изходящи парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива;

б) очакванията за възможните промени в размера или момента на тези бъдещи парични потоци;

в) стойността на парите във времето, представена от текущия пазарен безрисков лихвен процент;

г) цената за поемане на несигурността, вътрешноприсъща на актива; и

д) други фактори, като неликвидност, които участниците на пазара биха взели предвид при определяне на цената на бъдещите парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива.

31. Определянето на стойността в употреба включва следните стъпки:

а) прогнозиране на бъдещите входящи и изходящи парични потоци, които ще се получат от продължаващата употреба на актива и от освобождаването в крайна сметка от него; и

б) прилагането на подходящ дисконтов процент към тези бъдещи парични потоци.

32. Елементите, посочени в параграф 30, букви б), г) и д), могат да бъдат отразени или като корекции към бъдещите парични потоци, или като корекции на дисконтовия процент. Който и подход да приеме дадено предприятие, за да отрази очакванията за възможните промени в размера или момента на бъдещите парични потоци, като резултатът отразява очакваната настояща стойност на бъдещите парични потоци, т.е. среднопретегленият от всички възможни резултати. Допълнение А дава допълнителни насоки за използването на техниките на настоящата стойност при оценката на стойността в употреба на актива.

Основа за определяне на бъдещи парични потоци

33. При определяне на стойността в употреба предприятието:

а) базира прогнозите за паричните потоци на разумни и аргументирани предположения, които представляват най-добрата оценка на ръководството на предприятието за икономическите условия, които се очаква да съществуват през оставащия полезен живот на актива. По-голямо значение се отдава на данните от външни източници;

б) базира прогнозните парични потоци на последните финансови планове/прогнози, одобрени от ръководния екип, но изключва всякакви прогнозни входящи или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от преструктуриране или подобряване, или повишаване резултатите от експлоатацията на актива. Прогнози, основани на такива планове/прогнози, покриват период не по-дълъг от пет години, освен ако няма основание за избиране на по-дълъг период;

▼B

в) прогнозира паричните потоци за периоди, следващи периода, обхванат от последните планове/прогнози чрез екстраполация на прогнозите, основани на плановете/прогнозите, използвайки постоянен или намаляващ процент на растеж за няколко поредни години, освен ако не е оправдано използването на по-висок процент. Този процент на растеж не бива да надхвърля дългосрочния среден процент на растеж за продуктите, отраслите, държавата или държавите, в които предприятието функционира, или за пазара, на който се използва активът, освен ако не е оправдано използването на по-висок процент.

34. Ръководството оценява надеждността на предположенията, на които се основават настоящите му прогнози за паричните потоци, като разглежда причините за различията между миналите прогнози за паричните потоци и действителните парични потоци. Ръководният екип осигурява последователност на предположенията, на които се основават настоящите прогнози на паричните потоци с минали фактически резултати, при условие че ефектите от последващи събития или обстоятелства, които не са съществували, когато са били генерирани тези действителни парични потоци, позволяват това.

35. Детайлни, пълни и надеждни финансови планове/прогнози на бъдещите парични потоци за периоди по-дълги от пет години по принцип не съществуват. Поради тази причина, оценките на ръководството за бъдещите парични потоци се основават на последните планове/прогнози за максимум пет години. Ръководството може да използва прогнози на паричните потоци, основани на финансовите планове/прогнози за период по-дълъг от пет години, ако е уверено, че тези прогнози са надеждни и може да покаже своята способност, въз основа на минал опит, да прогнозира точно парични потоци за такъв по-дълъг период.

36. Прогнозите за паричните потоци до края на полезния живот на актива се правят чрез екстраполиране на очакваните парични потоци, основани на финансови планове/прогнози, използвайки процент на растеж за няколко поредни години. Този процент е постоянен или намаляващ, освен ако увеличението в процента съответства на обективна информация относно даден продукт или жизнен цикъл на даден отрасъл. Ако има основание за това, процентът на растеж е нула или отрицателен.

37. Когато условията са особено благоприятни, конкурентни дружества могат да навлязат на пазара и да ограничат растежа. Следователно предприятията ще срещнат затруднения да превишат средния исторически процент на растеж в дългосрочен план (да кажем, двадесет години) за продуктите, отраслите, държавата или държавите, в които предприятието функционира, или за пазара, на който активът се използва.

38. При използване на информация от финансови планове/прогнози предприятието взема предвид дали информацията отразява разумни и аргументирани предположения и представя възможно най-добрата оценка на ръководството за икономическите условия, които се очаква да съществуват през оставащия полезен живот на актива.

Компоненти на приблизителните оценки за бъдещи парични потоци

39. Приблизителните оценки за бъдещи парични потоци включват:

а) прогнози за входящи парични потоци от продължаващото използване на актива;

▼B

б) прогнози за изходящи парични потоци, които възникват при генерирането на входящи парични потоци при продължителната употреба на актива (включително парични разходи по привеждането на актива в състояние годно за употреба) и които разходи могат да бъдат пряко отнесени или разпределени на приемлива и последователна база към актива; и

в) нетни парични потоци, в случай че такива съществуват, които се очаква да се получат (или изплатят) по повод изваждане от употреба на актива в края на полезния му живот.

40. Оценките за бъдещи парични потоци и дисконтовият процент отразяват последователни предположения за увеличения в цените, причинени от обща инфлация. Затова, ако дисконтовият процент включва ефекта от ценови увеличения в резултат на обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като номинална величина. Ако дисконтовият процент изключва ефекта от ценови увеличения в резултат на обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като реална величина (но включват специфични бъдещи ценови увеличения или намаления).

41. Прогнозите за изходящи парични потоци включват разходи за ежедневно обслужване на актива, както и бъдещи непреки разходи, които могат да бъдат отнесени пряко или разпределени на приемлива и последователна база по отношение на употребата на актива.

42. Когато балансовата сума на актива не включва всички изходящи парични потоци, които възникват преди активът да е готов за употреба или продажба, оценката на бъдещи изходящи парични потоци включва оценка на всички допълнителни изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат преди активът да е готов за употреба или продажба. Например такъв е случаят със сграда в процес на строеж или развоен проект, който все още не е приключил.

43. За да се избегне двойното оценяване, оценката на бъдещи парични потоци не включва:

а) входящи парични потоци от активи, които генерират парични потоци при употребата им, които са в значителна степен независими от паричните потоци от разглеждания актив (например финансови активи като вземания); и

б) изходящи парични потоци, свързани със задължения, които вече са отразени като пасиви (например търговски задължения, пенсии или провизии).

44. Бъдещите парични потоци се оценяват за актива в текущото му състояние. Оценките на бъдещите парични потоци не включват прогнозни бъдещи входящи или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от:

а) бъдещо преструктуриране, с което предприятието все още не се е ангажирало; или

б) подобряване или повишаване резултатите от експлоатацията на актива.

45. Тъй като бъдещите парични потоци се оценяват предвид текущото състояние на актива, стойността в употреба не отразява:

а) бъдещи изходящи парични потоци или свързани с актива икономии на разходи (например намаление в разходите за персонала или ползи, които се очаква да възникнат от бъдещо преструктуриране, с което предприятието все още не се е ангажирало; или

б) бъдещи изходящи парични потоци, които ще подобрят или ще повишат резултатите от експлоатацията на актива, или свързани входящи парични потоци, които се очаква да възникнат от такива изходящи потоци.

▼B

46. Преструктуриране е програма, която е планирана и контролирана от ръководството и която съществено изменя обхвата на дейност на предприятието или начина на осъществяване на дейността. МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* съдържа насоки, уточняващи кога едно предприятие е предприело преструктуриране.

47. Когато едно предприятие е предприело преструктуриране, съществува вероятност някои активи да бъдат повлияни от това преструктуриране. След като предприятието е предприело преструктурирането:

а) при определяне на стойността в употреба оценката на входящите и изходящите бъдещи парични потоци отразява икономиите на разходи и други ползи от преструктурирането (основани на последни финансови планове) прогнози, които са одобрени от ръководството); и

б) оценките на бъдещите изходящи парични потоци, свързани с преструктурирането, ще бъдат включени в провизия за преструктуриране съгласно МСС 37.

Пример 5 илюстрира ефекта от бъдещото преструктуриране върху изчисляването на стойността в употреба.

48. Докато предприятието извършва парични разходи, които подобряват или повишават резултатите от функционирането на актива, оценката на бъдещите парични потоци не включва очакваните бъдещи входящи парични потоци, които се очаква да възникнат в резултат от повишените икономически ползи, свързани с изходящия паричен поток (вж. пример 6).

49. Оценката на бъдещите парични потоци включва бъдещите изходящи парични потоци, необходими за поддържане нивото на икономически ползи, които се очаква да възникнат от даден актив в текущото му състояние. Когато единица, генерираща парични потоци, се състои от активи с различен оценен полезен живот, всички от които са от съществено значение за продължаващото функциониране на единицата, замяната на активи с по-кратък живот се счита за част от ежедневното обслужване на единицата, когато се оценяват бъдещите парични потоци, свързани в единицата. Аналогично, когато даден актив се състои от компоненти с различен оценен полезен живот, подмяната на компоненти с по-кратък полезен живот се счита за част от ежедневното обслужване на актива при оценяването на бъдещите парични потоци, генерирани от този актив.

50. Оценките на бъдещите парични потоци не включват:

а) входящите и изходящите парични потоци от финансова дейност; или

б) платения или възстановен подоходен данък.

51. Очакваните бъдещи парични потоци отразяват предположения, които са в съответствие с начина на определяне на дисконтовия процент. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отчетен два пъти или няма да бъде взет под внимание. Тъй като при дисконтирането на очакваните бъдещи парични потоци се взема предвид стойността на парите във времето, тези парични потоци изключват входящите и изходящите парични потоци от финансова дейност. Аналогично, тъй като дисконтовият процент се определя преди данъчно облагане, бъдещите парични потоци също се прогнозират преди данъчно облагане.

▼B

52. Оценката на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) в резултат на изваждането от употреба на актива в края на полезния му живот, е сумата, която предприятието очаква да получи от изваждането от употреба на актива в пряка сделка между информирани и желаещи да осъществят сделката страни, след приспадане на очакваните разходи за изваждането му от употреба.

53. Оценката на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) по повод изваждането от употреба на актива в края на полезния му живот, се определя по начин, подобен на определянето на справедливата стойност, намалена с разходите по продажба, с изключение на това, че при оценяване на тези нетни парични потоци:

а) предприятието използва преобладаващите цени към датата на оценяване на подобни активи, които са достигнали края на полезния си живот и са функционирали при условия, подобни на тези, в които активът ще бъде използван;

б) тези цени са преобразувани поради ефекта на бъдещите ценови увеличения в резултат на обща инфлация и специфични бъдещи ценови увеличения или намаления. Ако обаче оценките за бъдещи парични потоци от употребата на актива и дисконтовият процент изключват ефекта от обща инфлация, този ефект също се изключва от оценката на нетните парични потоци при изваждане от употреба на актива.

Бъдещи парични потоци в чуждестранна валута

54. Бъдещите парични потоци се оценяват във валутата, в която ще бъдат генерирани, и после се дисконтират с дисконтовия процент, подходящ за тази валута. Предприятието превежда получената настояща стойност по валутния спот курс към датата на изчисляване на стойността в употреба.

Дисконтов процент

55. Дисконтовият(те) процент(и) се определя(т) преди данъчно облагане и отразява(т) текущата пазарна оценка на:

а) стойността на парите във времето; и

б) специфичните за актива рискове, спрямо които не са коригирани оценките на бъдещите парични потоци.

56. Възвръщаемостта, която инвеститорите ще изискват при избор на инвестиция, която да генерира парични потоци в размер, период и с рисков профил, аналогични на тези, които предприятието очаква да получи от актива, представлява процент, който отразява текущата пазарна оценка на стойността на парите във времето и специфичните рискове за актива. Този процент се измерва с помощта на процента, използван в текущи пазарни сделки за подобни активи или чрез среднопретеглената цена на капитала на търгувано на борсата предприятие с единствен актив (или портфейл от активи) с подобен начин на употреба и рискове, присъщи на разглежданото предприятие. Дисконтовият(те) процент(и) обаче, който(ито) се използва(т) за измерване на стойността в употреба на актива, не отразява(т) рискове, за които са коригирани оценките на бъдещите парични потоци. В противен случай ефектът на някои предположения ще бъде взет предвид два пъти.

▼B

57. Когато липсва специфичен за актива пазарен процент, предприятието използва заместители за определяне на дисконтовия процент. Допълнение А дава допълнителни насоки за оценка на дисконтовия процент при такива обстоятелства.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА НА АКТИВИ

58. Параграфи 59—64 определят изискванията за признаване и оценяване на загуби от обезценка на отделен актив, различен от репутация. Признаването и оценката на загубите от обезценка на единица, генерираща парични потоци, и репутация са разгледани в параграфи 65—108.

59. Единствено в случай че възстановимата стойност на даден актив е по-ниска от балансовата му сума балансовата стойност на актива се намалява до размера на възстановимата му стойност. Това намаление се явява загуба от обезценка.

60. Загубата от обезценка на актив се признава като разход в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ веднага, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг международен счетоводен стандарт (например съгласно модела за преоценка в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*). Всяка загуба от обезценка на преоценен актив се отразява като намаление на преоценъчния резерв съгласно този друг международен счетоводен стандарт.

▼M5

61. Загуба от обезценка на непреоценен актив се признава в печалбата или загубата. Загубата от обезценка на преоценен актив обаче се признава в друг всеобхватен доход дотолкова, доколкото загубата от обезценка не надвишава сумата на преоценъчния резерв на същия актив. Такава загуба от обезценка на преоценен актив намалява преоценъчния резерв за този актив.

▼B

62. Когато размерът на определената загуба от обезценка е по-висок от балансовата стойност на актива, за който тази загуба се отнася, предприятието признава пасив единствено само в случай че съществува такова изискване съгласно друг международен счетоводен стандарт.

63. След признаване загубата от обезценка на актива, амортизационната норма на актива се коригира за бъдещите периоди, така че да може да се разпредели новата балансова стойност на актива на систематична база през остатъка от полезния му живот, след приспадане на остатъчната стойност на актива (ако такава съществува).

64. При признаване на загуби от обезценка всички възникващи активи или пасиви по отсрочени данъци се определят съгласно МСС 12 *Данъци върху дохода*, посредством съпоставяне на новата балансова сума на актива с данъчната му основа (вж. пример 3).

ЕДИНИЦИ, ГЕНЕРИРАЩИ ПАРИЧНИ ПОТОЦИ

▼M12

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.

▼B

Идентифициране на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът

66. Когато съществуват индикации, че един актив може да е обезценен, се определя възстановимата стойност на отделния актив. Ако не е възможно да се изчисли възстановимата стойност на отделния актив, предприятието определя възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът (единицата, генерираща парични потоци на актива).

67. Възстановимата стойност на отделен актив не може да бъде определена, ако:

а) определената стойност в употреба на актива не е близка до справедливата му стойност, намалена с разходите по продажба (например когато бъдещите парични потоци от използването на актива не са в такъв размер, че да могат да бъдат пренебрегнати); и

б) активът не генерира входящи парични потоци, които да са в значителна степен независими от постъпленията от други активи.

В такива случаи стойността в употреба и следователно възстановимата стойност могат да се определят само за единицата, генерираща парични потоци на актива.

Пример

Минно предприятие притежава частна железопътна линия за обслужване на дейността си. Частната железопътна линия може да бъде продадена само като вторични суровини (скрап) и тя не генерира входящи парични потоци, които да са в значителна степен независими от паричните потоци, генерирани от останалите активи на мината.

Не е възможно да се изчисли възстановимата стойност на частната железопътна линия, тъй като стойността в употреба не може да бъде определена, а има вероятност тя да е различна от стойността на скрапа. Следователно предприятието изчислява възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи частната железопътна линия, т.е. мината като цяло.

68. Както е посочено в параграф 6, единицата, генерираща парични потоци на актива, е най-малката група от активи, която включва актива и генерира входящи парични потоци при използването му, които са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи или групи от активи. Идентифицирането на единицата, генерираща парични потоци на актива, предполага преценка на обстоятелствата. Ако възстановимата стойност на актива не може да бъде определена за отделен актив, предприятието определя най-малката група активи, която генерира независими в значителна степен парични потоци при използването си.

Пример

Автобусна компания предоставя услуги съгласно договор с община, според който се изисква минимално количество на предоставените услуги по всеки един от пет отделни маршрута. Активите, използвани по всеки един маршрут, и паричните потоци, генерирани от всеки един маршрут, могат да бъдат идентифицирани поотделно. Един от маршрутите реализира значителна загуба.

▼B

Тъй като предприятието не разполага с възможност да закрие някоя от автобусните линии, най-ниското ниво на различими парични потоци, които са в значителна степен независими от паричните постъпления от други активи или групи от активи, са паричните постъпления, генерирани от петте линии заедно. Генериращата парични потоци единица за всяка линия е автобусната компания като цяло.

69. Входящите парични потоци са постъпленията от пари и парични еквиваленти, получени от контрагенти извън предприятието. При определяне дали паричните потоци от даден актив (или група от активи) са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи (или групи от активи), предприятието взема под внимание различни фактори, включително как ръководството контролира дейността на предприятието (напр. по производствени линии, дейности, отделни обекти, райони или регионални зони) или как ръководството взема решения относно продължаване или прекратяване на използването на активите или дейността на предприятието. Примери за идентификация на единици, генериращи парични потоци, са посочени в пример 1.

70. Ако за произведеното от един актив или група активи съществува действащ (активен) пазар, то този актив или тази група от активи се идентифицира като единица, генерираща парични потоци, дори и ако част от произведеното или пък произведеното в своята цялост се използва за вътрешни нужди. Ако входящите парични потоци, генерирани от който и да е актив или единица, генерираща парични потоци, са повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване, преценката на ръководството за бъдещите пазарни цени на произведеното се използва за:

а) оценка на бъдещите парични потоци, използвани за определяне на стойността в употреба на актива или единицата, генерираща парични потоци; и

б) оценка на бъдещите парични потоци, използвани за определяне на стойността в употреба на всеки друг актив или единица, генерираща парични потоци, които са повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване.

71. Дори и ако част от произведеното или произведеното от един актив или група активи като цяло се използва от други звена на предприятието (напр. продукти в междинен етап от производствения процес), този актив или група от активи формира(т) отделна единица, генерираща парични потоци, ако предприятието би могло да продаде произведеното на действащ пазар. Това е така поради факта, че този актив или тази група от активи би могъл(ла) да генерира парични потоци, независимо от паричните постъпления от други активи или групи от активи. При използване на информация, основаваща се на финансови планове/предвиждания, свързана с такава единица, генерираща парични потоци, или който и да е друг актив или единица, генерираща парични потоци, повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване, предприятието коригира тази информация, ако вътрешнофирмените трансферни цени не представляват възможно най-точната преценка на ръководството за бъдещите пазарни цени, които биха могли да бъдат постигнати при пряка пазарна сделка.

▼B

72. Единиците, генериращи парични потоци, се определят като такива последователно през различните отчетни периоди за всеки актив или група от активи, освен ако промяната е оправдана.

73. Ако предприятието установи, че даден актив спада към различна спрямо предходния период единица, генерираща парични потоци, или че са променени видовете активи, участващи в единицата, генерираща парични потоци, параграф 130 изисква оповестяване на определени факти за единицата, генерираща парични потоци, ако са признати или обратно възстановени загуби от обезценка на единицата, генерираща парични потоци.

Възстановима стойност и балансова стойност на единица, генерираща парични потоци

74. Възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци, е по-високата от справедливата стойност, намалена с разходите по продажба на единицата, генерираща парични потоци, и нейната стойност в употреба. За целите на определяне на възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци, думата „актив“ в параграфи 19—57 следва да се разбира като „единица, генерираща парични потоци“.

75. Балансовата стойност на единица, генерираща парични потоци, се определя по начин, съответстващ на определянето на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци.

76. Балансовата стойност на единица, генерираща парични потоци:

а) включва балансовата стойност само на онези активи, които могат да бъдат включени пряко или разпределени приемливо и последователно към единицата, генерираща парични потоци, и които активи ще генерират бъдещи парични потоци, използвани при определянето на стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци; и

б) не включва балансовата стойност на който и да е признат пасив, освен ако възстановимата стойност на генериращата парични потоци единица не може да бъде определена, без да се вземе предвид този пасив;

Това е така, защото справедливата стойност, намалена с разходите по продажба и стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, се определят като се изключат паричните потоци, свързани с активи, които не са част от единицата, генерираща парични потоци и пасиви, които вече са били признати (вж. параграфи 28 и 43).

77. Когато активите са групирани, за целите на оценка на възстановимата им стойност е важно в единицата, генерираща парични потоци да бъдат включени всички активи, които генерират или се използват за генериране на съответните входящи парични потоци. В противен случай единицата, генерираща парични потоци, може да изглежда напълно възстановима, докато е налице загуба от обезценката му. В някои случаи, въпреки че определени активи допринасят за очакваните бъдещи парични потоци от единицата, генерираща парични потоци, те не могат да бъдат разпределени към единицата, генерираща парични потоци, на приемлива и последователна база. Такива могат да бъдат репутацията и корпоративните активи като например активите на централата на дружеството. Параграфи 80—103 обясняват третирането на такива активи при проверка дали единицата, генерираща парични потоци, е обезценена.

▼B

78. За определянето на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, може да се наложи вземането предвид на определени пасиви, включени във финансовите отчети. Това може да се случи, ако при продажба на единица, генерираща парични потоци, новият купувач се задължава да поеме даден пасив. В този случай справедливата стойност, намалена с разходите по продажба (или очакваният паричен поток от окончателното освобождаване) на единицата, генерираща парични потоци, се формира от очакваната продажна цена за активите на единицата, генерираща парични потоци, заедно с пасива, намалена с разходите по изваждането му от употреба. За да може да се осъществи смислено сравнение между стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, и нейната възстановима стойност, балансовата сума на пасива се приспада при определяне както на стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, така и на балансовата ѝ сума.

Пример

Дружество експлоатира мина в държава, в която законодателството изисква при приключване на добивната дейност собственикът да възстанови обекта в първоначално състояние. Разходите по възстановяването включват връщане на почвения пласт над мината, който се отстранява преди да започне добива, на старото му място. Още при отстраняването на почвения пласт над мината, във финансовите отчети са включени провизии за разходите по връщане на почвения пласт на старото му място. Сумата на провизиите е отчетена като част от цената на придобиване на мината и се амортизира през полезния срок на използване на мината. Балансовата сума на провизията на тези разходи е 500 ВЕ [a], колкото и настоящата стойност на разходите по възстановяване.

Дружеството извършва тест за обезценка на мината. Единицата, генерираща парични потоци за мината, е самата мина като цяло. Предприятието е получило различни предложения за покупка на мината на цена около 800 ВЕ; тази цена взема предвид факта, че купувачът ще поеме задължението за връщане на почвения пласт. Разходите по продажбата са незначителни. Стойността в употреба на мината е приблизително 1 200 ВЕ, без да са включени разходите по възстановяването. Балансовата сума на мината е 1 000 ВЕ.

Справедливата стойност, намалена с разходите по продажба за единицата, генерираща парични потоци, е 800 ВЕ. Тази сума включва провизираните вече разходи по възстановяването. Следователно стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, се определя, като се вземе предвид, че очакваните разходи по възстановяването са 700 ВЕ (1 200 — 500 ВЕ). Балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, е 500 ВЕ или балансовата стойност на мината (1 000 ВЕ) минус балансовата сума на провизията за разходите по възстановяването (500 ВЕ). Следователно възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, надвишава нейната балансова сума.

[a] В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ).

79. От практически съображения възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, понякога се определя, като се вземат предвид активите, които не са част от единицата, генерираща парични потоци (напр. вземания или други финансови активи), или пасиви, които вече са били включени във финансовите отчети (напр. задължения, пенсии и други провизии). В такива случаи балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, се увеличава с балансовата стойност на тези активи и се намалява с балансовата стойност на съответните пасиви.

▼B

Репутация

Разпределяне на репутацията към единици, генериращи парични потоци

▼M22

80. С цел да се определи дали дадена единица е обезценена, репутацията, придобита при бизнес комбинация, се разпределя от датата на придобиване към всяка от единиците на придобиващия, генериращи парични потоци, или групи от единици, генериращи парични потоци, които се очаква да извлекат полза от синергията на бизнес комбинацията, независимо дали други активи или пасиви на придобиваното предприятие се отнасят към тези единици или групи от единици. Всяка единица или група от единици, към които по този начин е разпределена репутацията, следва да:

а) представлява най-ниското ниво в рамките на предприятието, на което се контролира репутацията за вътрешно управленски цели; както и

б) не надвишава по размер оперативен сегмент, както е определен в параграф 5 от МСФО 8 *Оперативни сегменти*, преди агрегацията.

▼M12

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.

▼B

82. Прилагането на изискванията по параграф 80 води до проверка за обезценка на репутацията на ниво, което отразява начина, по който предприятието ръководи своята дейност, и с което естествено се свързва репутацията. Следователно разработването на допълнителни отчетни системи обикновено не е необходимо.

83. Единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, за целите на теста за обезценка не може да съвпада с нивото, на което се разпределя репутация в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* за целите на оценка на печалбата и загубата от промяна на валутните курсове. Например ако едно предприятие е длъжно по МСС 21 да разпредели репутацията към относителни ниски нива за целите на измерване на положителните и отрицателните разлики от обменни курсове, то не е длъжно да проверява репутацията за обезценка на същото ниво, освен ако не я контролира на това ниво за вътрешноуправленски цели.

84. Ако първоначалното разпределение на репутацията, придобита в бизнес комбинация, не може да бъде завършено преди края на годишния отчетен период, в който е извършена бизнес комбинацията, първоначалното разпределение се завършва преди края на първия годишен отчетен период, започващ след датата на придобиването.

▼M12

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, придобиващото 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.

▼B

86. Ако репутацията е разпределена към единица, генерираща парични потоци, и предприятието се освободи от дейност в рамките на тези единица, репутацията, свързана с продадената дейност, се:

а) включва в балансовата стойност на дейността, когато се определя печалбата или загубата от продажбата ѝ; и

б) оценява въз основа на относителните стойности на продадената дейност и запазената част от единицата, генерираща парични потоци, освен ако предприятието не може да покаже, че друг метод отразява по-добре репутацията, свързана с продадената дейност.

Пример

Предприятие продава за 100 BE дейност, която представлява част от единица, генерираща парични потоци, към която е била разпределена репутация. Репутацията, разпределена към единицата, не може да се идентифицира или свърже с група активи на ниво, по-ниско от това на единицата, освен произволно. Възстановимата стойност на задържаната част от единицата, генерираща парични потоци, е 300 BE.

Тъй като репутацията, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, не може да бъде произволно идентифицирана или свързана с група активи на ниво, по-ниско от това на единицата, репутацията, свързана с продаваната дейност, се измерва на базата на относителните стойности на продаваната дейност и задържаната част от единицата. Следователно 25 % от репутацията, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, се включват в балансовата стойност на дейността, която се продава.

87. Ако предприятие признае своята отчетна структура по начин, който променя състава на една или повече единици, генериращи парични потоци, към които е разпределена репутация, репутацията се преразпределя към засегнатите единици. Това преразпределение се извършва, като се използва подходът на относителните стойности, аналогичен на този, използван когато предприятие се освобождава от дейност в рамките на единица, генерираща парични потоци, освен ако предприятието не може да покаже, че друг метод отразява по-добре репутацията, свързана с реорганизираните единици.

▼B

Пример

Репутацията е била разпределена към единица А, генерираща парични потоци. Репутацията, разпределена към А, не може да се идентифицира или отнесе към група активи на ниво, по-ниско от А, освен произволно. А се разделя и обединява в три други единици, генериращи парични потоци — Б, В и Г.

Тъй като репутацията, разпределена към А, не може да бъде произволно идентифицирана или свързана с група активи на ниво, по-ниско от А, тя се преразпределя към единици Б, В и Г на базата на относителните стойности на трите части от А, преди тези части да са интегрирани с Б, В и Г.

Тест за обезценка на единици, генериращи парични потоци, с репутация

88. Когато, както е описано в параграф 81, репутацията се свързва с единица, генерираща парични потоци, но не е била разпределена към тази единица, единицата се проверява за обезценка винаги когато има индикации, че стойността на единицата може да е обезценена, като се сравни балансовата стойност на единицата, изключвайки всякаква репутация, с нейната възстановима стойност. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.

89. Ако единицата, генерираща парични потоци, описана в параграф 88, включва в своята балансова стойност нематериален актив, който има безкраен полезен живот или още не е наличен за употреба, и този актив може да бъде проверен за обезценка само като част от единицата, генерираща парични потоци, параграф 10 изисква единицата също да бъде проверявана за обезценка ежегодно.

90. Единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверява за обезценка годишно и винаги, когато има индикации, че единицата може да е намалила стойността си като се сравнява балансовата стойност на единицата, включително репутацията, с възстановимата стойност на единицата. Ако възстановимата стойност на единицата е по-висока от нейната балансова стойност, единицата и репутацията, разпределена към тази единица, се считат за необезценени. Ако балансовата стойност на единицата е по-висока от нейната възстановима стойност, предприятието признава загуба от обезценка в съответствие с параграф 104.

▼M12

_____

▼B

Момент за извършване на проверка за обезценка

96. Годишната проверка за обезценка на единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да се извършва по всяко време през годишния отчетен период, при условие че проверката се извършва по едно и също време всяка година. Различни единици, генериращи парични потоци, могат да бъдат проверявани за обезценка по различно време. Ако обаче част или цялата репутация, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, е била придобита при бизнес комбинация през текущия годишен отчетен период, тази единица се проверява за обезценка преди края на текущия годишен отчетен период.

97. Ако активите, съставляващи единицата, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверяват за обезценка по същото време, по което и единицата, съдържаща репутацията, те се проверяват за обезценка преди единицата, съдържаща репутацията. Аналогично, ако единиците, генериращи парични потоци, съставляващи група единици, генериращи парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверяват за обезценка по същото време, както групата единици, съдържаща репутацията, отделните единици се проверяват за обезценка преди групата единици, съдържащи репутацията.

▼B

98. Към момента на проверка за обезценка на единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да има индикации за обезценка на актив в рамките на единицата, съдържаща репутацията. При тези обстоятелства предприятието проверява първо актива за обезценка и признава всяка загуба от обезценка на този актив преди проверката за обезценка на единицата, генерираща парични потоци, съдържаща репутацията. Аналогично, може да има индикации за обезценка на единица, генерираща парични потоци, в рамките на групата единици, съдържащи репутацията. При тези обстоятелства, предприятието проверява за обезценка първо единицата, генерираща парични потоци, и признава всяка загуба от обезценка на тази единица преди проверката за обезценка на групата единици, към които е разпределена репутацията.

99. Последното детайлно изчисление, извършено през предходния период, на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да се използва в проверката за обезценка на тази единица в текущия период, при условие че са спазени всички от следните критерии:

а) активите и пасивите, съставляващи единицата, не са се променили значително от последното изчисляване на възстановимата стойност;

б) последното изчисляване на възстановимата стойност е довело до сума, която е значително по-висока от балансовата стойност на единицата; и

в) на базата на анализ на събитията, които са настъпили, и на обстоятелствата, които са се променили от последното изчисляване на възстановимата стойност, вероятността при текущото определяне възстановимата стойност да бъде по-ниска от текущата балансова стойност на единицата е малка.

Корпоративни активи

100. Корпоративните активи включват активи на групата или съответното подразделение като например сградата на централното ръководство или на подразделение на предприятието, център за електронна обработка на данни или център за развойна дейност. Структурата на всяко предприятие определя дали даден актив отговаря на определението за корпоративни активи за определена единица, генерираща парични потоци, посочена в настоящия стандарт. Отличителни характеристики на корпоративните активи са, че те не генерират парични потоци независимо от други активи или групи от активи и това, че преносната им стойност не може да бъде изцяло свързана с разглежданата единица, генерираща парични потоци.

101. Тъй като корпоративните активи не генерират самостоятелно парични потоци, възстановимата стойност на даден корпоративен актив не може да бъде определена, освен ако предприятието не е решило да го продаде. Следователно, ако е налице индикация, че стойността на корпоративния актив може да е обезценена, се определя възстановимата стойност за единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи корпоративният актив, сравнява се с балансовата стойност на тази единица или група единици, генериращи парични потоци, и евентуалната загуба от обезценка се признава съгласно параграф 104.

▼B

102. При проверка дали единицата, генерираща парични потоци, е намалила стойността си, предприятието идентифицира всички корпоративни активи, които са свързани с разглежданата единица, генерираща парични потоци. Ако част от балансовата стойност на корпоративен актив:

а) може да се разпредели приемливо и последователно върху разглежданата единица, генерираща парични потоци, предприятието сравнява балансовата стойност на единицата, включително частта от балансовата стойност на корпоративния актив, разпределена към единицата, с възстановимата му стойност. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104;

б) не може да се разпредели приемливо и последователно върху разглежданата единица, генерираща парични потоци, предприятието:

i) сравнява балансовата стойност на единицата, като изключи корпоративния актив, с възстановимата стойност и да признае всяка загуба от обезценка в съответствие с параграф 104;

ii) идентифицира най-малката група единици, генериращи парични потоци, която включва разглежданата единица, генерираща парични потоци и към която може да се разпредели част от балансовата стойност на корпоративния актив на приемлива и последователна база; и

iii) сравнява балансовата стойност на тази група единици, генериращи парични потоци, включително частта от балансовата стойност на корпоративния актив, разпределена към тази група единици, с възстановимата стойност на групата единици. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.

103. Пример 8 илюстрира прилагането на тези изисквания към корпоративните активи.

Загуба от обезценка за единица, генерираща парични потоци

104. Загуби от обезценка се признават за дадена единица, генерираща парични потоци (най-малката група единици, генериращи парични потоци, към която е разпределена репутация или корпоративен актив), тогава и само тогава, когато възстановимата стойност на единицата (групата единици) е по-ниска от балансовата стойност на единицата (групата единици). Загубата от обезценка се разпределя в намаление на балансовата стойност на активите, принадлежащи към единицата (групата единици), генериращи парични потоци, в следния ред:

а) първо, върху репутацията, отнасяща се до единицата (групата единици), генерираща парични потоци); и

б) след това, върху останалите активи от единицата (групата единици), генерираща парични потоци, пропорционално на балансовата стойност на всеки актив в единицата (групата единици).

Тези намаления на балансовите суми се третират като загуби от обезценка на отделните активи и се признават в съответствие с параграф 60.

105. При разпределянето на загубата от обезценка по параграф 104, предприятието не намалява балансовата стойност на даден актив по-ниско от най-високата от:

а) справедливата му стойност, намалена с разходите по продажба (ако е възможно тя да се определи);

б) стойността му в употреба (ако е възможно тя да се определи); и

в) нула.

▼B

Сумата на загубата от обезценка, която в противен случай би следвало да се разпредели върху актива, се разпределя пропорционално върху останалите активи от единицата (групата единици), генерираща парични потоци.

106. Ако практически не е възможно да се оцени възстановимата стойност на всеки отделен актив от единицата, генерираща парични потоци, настоящият стандарт изисква произволно разпределяне на загубата от обезценка между активите на тази единица, с изключение на репутацията, тъй като всички активи от единицата, генерираща парични потоци, действат съвкупно.

107. Ако не е възможно да се определи възстановимата стойност на даден актив (вж. параграф 67):

а) признава се загуба от обезценка на актива, ако балансовата му стойност е по-голяма от по-високата между справедливата му стойност, намалена с разходите по продажба, и резултатите от разпределението, описано в параграфи 104 и 105; и

б) не се признава загуба от обезценка на актива, ако стойността на свързаната с него единица, генерираща парични потоци, не се е понижила. Това важи дори когато справедливата стойност, намалена с разходите по продажба на актива, е по-ниска от балансовата му стойност.

Пример

Машина е била физически повредена, но все още работи, макар и не така добре, както по-рано. Справедливата стойност, намалена с разходите по продажба на машината, е по-ниска от балансовата ѝ стойност. Машината не генерира независими парични потоци. Най-малката разграничима група активи, която включва машината и генерира парични потоци, които са до голяма степен независими от паричните постъпления, генерирани от други активи, е производствената линия, към която спада машината. Възстановимата стойност на производствената линия показва, че нейната стойност като цяло не се е понижила.

Предположение 1: плановете/прогнозите, одобрени от ръководството не отразяват намерение на ръководството да смени машината.

Възстановимата стойност на самата машина не може да бъде определена, тъй като нейната стойност в употреба:

а) *може да се различава от справедливата стойност, намалена с разходите по продажба; и*

б) *може да бъде определена само за единицата, генерираща парични потоци, към която машината принадлежи (производствената линия).*

Стойността на производствената линия не е понижена и затова за машината не се признава загуба от обезценка. Въпреки това, може да се наложи предприятието да преразгледа амортизационния срок или метода за амортизация на машината. Вероятно по-кратък амортизационен срок или ускорен метод за амортизация е необходим за отразяване на очаквания остатъчен полезен срок на използване на машината или начина, по който предприятието черпи икономически изгоди.

Предположение 2: плановете/прогнозите, одобрени от ръководството, отразяват намерение на ръководството да смени машината и да я продаде в близко бъдеще. Паричните потоци от продължаващото използване на машината до продажбата ѝ се оценяват като незначителни.

▼B

Може да се прецени, че стойността в употреба на машината е близка до справедливата ѝ стойност, намалена с разходите по продажба. Поради това, възстановимата стойност на машината може да бъде определена и не се обръща внимание на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи машината (производствената линия). Тъй като справедливата стойност, намалена с разходите по продажба на машината, е по-ниска от преносната ѝ стойност, за машината се признава загуба от обезценка.

108. След прилагане на изискванията на параграфи 104 и 105 се признава пасив в размер на остатъка от загуба от обезценка на единицата, генерираща парични потоци, само когато това се изисква от друг МСС.

ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА

109. Параграфи 110—116 представят изискванията за възстановяване на загубата от обезценка, призната за даден актив или единица, генерираща парични потоци, през предишни години. В тези изисквания се използва понятието „актив“, но те се отнасят в еднаква степен за отделен актив или за единица, генерираща парични потоци. Поставени са допълнителни изисквания — за отделните активи в параграфи 117—121, за единици, генериращи парични потоци — в параграфи 122—123, и за репутация — в параграфи 124 и 125.

110. Предприятието преценява към всяка дата на изготвяне на ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄ дали съществуват индикации, че загуба от обезценка на актив, различен от репутация, призната в предходни години, може вече да не съществува или пък да е намаляла. Ако съществуват подобни признаци, предприятието оценява възстановимата стойност на съответния актив.

111. При преценката дали съществуват индикации, че загуба от обезценка на актив, различен от репутация, призната в предходни години, може вече да не съществува или пък да е намаляла, предприятието взема предвид най-малко следните признаци:

Външни източници на информация

а) пазарната стойност на актива се е повишила значително през периода;

б) през периода са настъпили или ще настъпят в близко бъдеще значителни промени с положителен ефект върху предприятието в технологичната, пазарна, стопанска или правна среда, в които работи предприятието или в пазара, към който е насочен активът;

в) пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвръщаемост на инвестициите са се понижили през периода и това понижение вероятно ще окаже влияние върху процента, използван за дисконтиране при изчисляване на стойността в употреба на актива, и ще повиши значително възстановимата стойност на актива;

Вътрешни източници на информация

г) през периода са настъпили или се очаква да настъпят в близко бъдеще значителни промени с положителен ефект върху предприятието в степента или начина, по който се използва или се очаква да бъде използван активът. Тези промени включват капитализирани разходи, направени през периода, с цел подобрение на актива в степен по-висока от първоначалния му клас или качество, или намерение да се прекрати или преструктурира дейността, на която принадлежи активът; и

▼B

д) налице са сведения от вътрешнофирмените отчети, че полезното действие на актива е или ще бъде по-голямо от очакваното.

112. Индикациите за потенциално намаление на загубата от обезценка в параграф 111 са обратни на индикациите за потенциална загуба от обезценка в параграф 12.

113. Ако са налице признаци, че загуба от обезценка, призната в предходни години, на актив, различен от репутация, може вече да не съществува или пък да е намаляла, това може да означава, че оставащият полезен живот, методът за амортизация или остатъчната стойност би трябвало да бъдат преразгледани и коригирани в съответствие със съответния МСС, приложим за този актив, дори и да не се възстановява обратно загубата от обезценка на актива.

114. Загубата от обезценка на актив, различен от репутация, се възстановява обратно тогава и само тогава, когато е настъпила промяна в преценките, използвани при определяне на възстановимата стойност на актива, след признаването на последната загуба от обезценка. В този случай балансовата стойност на актива се повишава до неговата възстановима стойност, освен в случаите, описани в параграф 117. Това увеличение представлява възстановяване на загубата от обезценка.

115. Възстановяването на загуби от обезценка отразява повишаване на очаквания производствен капацитет на актива в резултат на неговото използване или продажба, настъпило след последното признаване на загуба от обезценка на този актив. Параграф 130 изисква предприятието да посочи промяната в преценките, която води до повишаване на очаквания капацитет на актива. Примери за промени в преценките са:

а) промяна в базата за определяне на възстановимата стойност (т.е. дали възстановимата стойност е базирана на справедливата стойност, намалена с разходите по продажба, или на стойността в употреба);

б) ако възстановимата стойност е била на база стойност в употреба: промяна в сумата или момента на бъдещите парични потоци или в дисконтовия процент; или

в) ако възстановимата стойност е била на база справедливата стойност, намалена с разходите по продажба: промяна в оценката на компонентите на справедливата стойност, намалена с разходите по продажба.

116. Възможно е стойността в употреба на даден актив да надвиши балансовата му стойност просто защото настоящата стойност на бъдещите парични потоци се е повишила с приближаването им във времето. Но капацитетът на актива не е нараснал. Затова загубата от обезценка не се възстановява само поради изтичането на определен период от време (което понякога се нарича „развивка“ на дисконтовия процент) дори когато възстановимата стойност на актива надвиши балансовата му стойност.

Възстановяване на загуби от обезценка на отделен актив

117. Увеличената вследствие на възстановяване на загубата от обезценка балансова стойност на актив, различен от репутация, не превишава балансовата стойност, такава, каквато би била (след приспадане на амортизацията), в случай че в предходни години не е била признавана загуба от обезценка за съответния актив.

118. Всяко превишение на балансовата стойност на актив, различен от репутация, над балансовата стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията), в случай че в предходни години не е била признавана загуба от обезценка му, представлява преоценка. При отчитането на подобна преоценка предприятието прилага международен счетоводен стандарт, приложим за актива.

▼B

119. Възстановяването на загуба от обезценка на актив, различен от репутация, следва незабавно да бъде посочено в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг международен счетоводен стандарт (напр. съгласно модела за преоценяване на МСС 16). Възстановяване на загуби от обезценка на преоценен актив се третира като увеличение на преоценката съгласно този друг международен счетоводен стандарт.

►M5 120. Обратно възстановената загуба от обезценка на преоценен актив се признава в друг всеобхватен доход и намалява преоценъчния резерв за този актив. Обаче, ◄ до степента, до която загубата от обезценка на преоценения актив е била призната в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ в предходен период, възстановяването на тази загуба от обезценка също се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

121. След признаването на възстановяване на загубата от обезценка, амортизационната квота за актива се коригира с оглед в бъдеще да се разпределя систематично новата балансова стойност на актива минус евентуалната остатъчна стойност за срока на полезен живот на актива.

Възстановяване на загуби от обезценка на единица, генерираща парични потоци

122. Възстановяването на загуби от обезценка на единица, генерираща парични потоци се разпределя върху активите на единицата, с изключение на репутацията, пропорционално на балансовата стойност на тези активи. Тези увеличения на балансовата стойност се третират като възстановяване на загуби от обезценка за отделни активи и се признават в съответствие с параграф 119.

123. При разпределянето на обратно възстановена загуба от обезценка върху единицата, генерираща парични потоци, в съответствие с параграф 122, балансовата стойност на даден актив не надвишава по-ниската от:

а) възстановимата му стойност (ако е възможно тя да бъде определена); и

б) балансовата стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията) при положение, че в предходни години не е била призната загуба от обезценка на актива.

Стойността на възстановяване на загуба от обезценка, която в противен случай би била разпределена върху актива, се разпределя пропорционално между останалите активи от единицата, с изключение на репутацията.

Възстановяване на загуба от обезценка на репутацията

124. Загуба от обезценка, призната по отношение на репутацията не се възстановява в последващ период.

125. МСС 38 *Нематериални активи* забранява признаването на вътрешно генерирана репутация. Всяко увеличение на възстановимата стойност на репутацията в периоди след признаването на загуба от обезценката на тази репутация вероятно ще доведе до увеличение на вътрешно генерираната репутация, а не до възстановяване на загубата от обезценка, призната за придобитата репутация.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

126. За всеки вид активи предприятието оповестява:

а) сумата на загубите от обезценка, включени в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ през периода, и статиите в отчета, където са включени тези загуби;

▼B

б) сумата на обратно възстановените загуби от обезценка, включени в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ през периода, и статиите в отчета, където са възстановени обратно тези загуби;

в) сумата на загубите от обезценка по преоценени активи през периода, отнесени ►M5 в друг всеобхватен доход ◄;

г) сумата на възстановените загуби от обезценка по преоценени активи през периода, отчетени ►M5 в друг всеобхватен доход ◄.

127. Вид активи е група от активи със сходно естество и използване в дейността на предприятието.

128. Информацията, изисквана по параграф 126, може да бъде оповестена заедно с друга информация за съответния вид активи. Например тази информация може да бъде включена при равнението на балансовата стойност на имотите, машините и съоръженията в началото и края на периода, съгласно изискванията на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*.

129. Предприятие, което отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8, оповестява следното за всеки сегмент, подлежащ на отчитане:

а) сумата на загубите от обезценка, отчетени в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ и ►M5 в друг всеобхватен доход ◄ през периода; и

б) сумата на обратно възстановените загуби от обезценка, признати в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ и ►M5 в друг всеобхватен доход ◄ през периода.

130. Предприятието оповестява за всяка съществена призната загуба от обезценка или обратно възстановена загуба през периода за отделен актив, включително репутация, или единица, генерираща парични потоци, следното:

а) събитията или обстоятелствата, довели до признаването или възстановяване на загубата от обезценка;

б) сумата на признатата или възстановена загуба от обезценка;

в) за отделен актив:

i) естеството на актива; и

ii) сегмента, към който принадлежи активът, ако предприятието отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8;

г) за единици, генериращи парични потоци:

i) описание на единицата, генерираща парични потоци (напр. дали е производствена линия, фабрика, стопанска дейност, географска област или сегмент, подлежащ на отчитане съгласно МСФО 8);

ii) сумата на признатата или обратно възстановена загуба от обезценка по видове активи и по сегменти, ако предприятието отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8; и

▼B

iii) ако групирането на активи с цел идентификация на единица, генерираща парични потоци е променено след последната оценка на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци (ако има такава), предприятието описва текущия и предишния начин на групиране на активите, както и причините за промяна на начина, по който се идентифицира единицата, генерираща парични потоци;

д) дали възстановимата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) е равна на справедливата му стойност, намалена с разходите по продажба, или на стойността му в употреба;

е) ако възстановимата стойност е равна на справедливата стойност, намалена с разходите по продажба — базата за определяне на справедливата стойност, намалена с разходите по продажба (напр. дали справедливата цена е определена като цена на действащ пазар); и

ж) ако възстановимата стойност е равна на стойността в употреба — дисконтовият процент, използван при изготвяне на настоящата оценка и предишната оценка (ако е налице такава на стойността в употреба).

131. Предприятието оповестява следната информация за сумата на признатите и обратно възстановените загуби от обезценка през периода, за които не е оповестена информация в съответствие с параграф 130:

а) основните видове активи, засегнати от загубата от обезценка, и основните видове активи, засегнати от възстановяването на загуба от обезценка; и

б) основните събития и обстоятелства, довели до признаването на тези загуби от обезценка и възстановяване на загуби от обезценка.

132. Насърчава се оповестяването от страна на предприятието на предположенията, използвани за определяне на възстановимата стойност на активите (единиците, генериращи парични потоци), в течение на отчетния период. Параграф 134 обаче изисква предприятието да оповестява информация за приблизителните оценки, използвани за измерване на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, когато в балансовата стойност на тази единица е включена репутация или нематериален актив с неопределен полезен живот.

133. Ако в съответствие с параграф 84 каквато и да е част от репутацията, придобита в бизнес комбинация, през периода не е била разпределена към единица, генерираща парични потоци (група единици), към ►M5 края на отчетния период ◄, сумата на неразпределената репутация се оповестява заедно с причините, поради които тази сума е останала неразпределена.

Приблизителни оценки, използвани за определяне на възстановимата стойност на единици, генериращи парични потоци, съдържащи репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот

134. Предприятието оповестява информацията, изисквана по букви от а) до е) за всяка единица, генерираща парични потоци (група единици), за която балансовата стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към тази единица (група единици), е значителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието:

а) балансовата стойност на репутацията, разпределена към единицата (групата единици);

▼B

б) балансовата стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към единицата (групата единици);

в) базата, на която е определена възстановимата стойност на единицата (групата единици) (т.е. стойност в употреба или справедливата стойност, намалена с разходите по продажба;

г) ако възстановимата стойност на единицата (групата единици) е базирана на стойността в употреба:

i) описание на всяко ключово предположение, на което ръководството е основало своите прогнози за паричните потоци за периода, обхванат от последните планове/прогнози. Ключови предположения са тези, към които възстановимата стойност на единицата (групата единици) е най-чувствителна;

ii) описание на подхода на ръководството към определяне на стойността(ите), дадена(и) на всяко ключово предположение, дали тази(тези) стойност(и) отразява(т) минал опит или, ако е подходящо, е(са) в съответствие с външни източници на информация, и ако не — защо те се различават от миналия опит или от външните източници на информация;

iii) периода, за който ръководството е прогнозирало паричните потоци въз основа на финансовите планове/прогнози, одобрени от ръководството и когато е използван период, по-дълъг от пет години за единица, генерираща парични потоци (група единици), обяснение, аргументиращо такъв дълъг период;

iv) процента на растеж, използван за екстраполиране на прогнозните парични потоци отвъд периода, обхванат от последните планове/прогнози, и аргументация за използването на този процент на растеж, който надвишава дългосрочния процент на растеж за продуктите, отраслите или държавата или държавите, в които работи предприятието, или за пазара, за който е предназначена единицата (групата единици);

v) проценти на дисконтиране, приложени към прогнозите на паричните потоци;

▼M8

д) ако възстановимата стойност на единицата (групата единици) е основана на справедливата стойност, намалена с разходите по продажба, метода, използван за определяне на справедливата стойност, намалена с разходите по продажба. Ако справедливата стойност, намалена с разходите по продажба не е определена чрез наблюдавана пазарна цена за единицата (групата единици), трябва да се оповести също и следната информация:

i) описание на всяко ключово предположение, на което ръководният екип основава своето определение на справедливата стойност, намалена с разходите по продажба. Ключови предположения са тези, към които възстановимата стойност на единицата (групата единици) е най-чувствителна;

ii) описание на подхода на ръководния екип към определяне на стойността (-ите), дадени на всяко ключово предположение, дали тази стойност отразява минал опит или, ако е подходящо, е в съответствие с външни източници на информация, и ако не — защо се различава от миналия опит или от външните източници на информация;

Ако справедливата стойност, намалена с разходите за продажба, е определена чрез използване на прогнози на дисконтирани парични потоци, следва да се оповести също и следната информация:

iii) периода, за който ръководният екип е направил прогнози на паричните потоци;

▼M8

iv) темпът на растеж, използван за екстраполиране на прогнозите на паричните потоци;

v) проценти на дисконтиране, приложени към прогнозите на паричните потоци;

▼B

е) ако е приемливо, потенциална промяна на ключово предположение, на което ръководството е базирало своето определение на възстановимата стойност на единицата (групата единици), която би накарала балансовата стойност на единицата (групата единици) да надвиши възстановимата ѝ стойност;

i) сумата, с която възстановимата стойност на единицата (групата единици) надвишава балансовата ѝ стойност;

ii) стойността, придадена на всяко ключово предположение;

iii) сумата, с която стойността, придадена на ключовото предположение, се променя след включване на всякакви последващи ефекти от тази промяна върху другите променливи, използване за измерване на възстановимата стойност, за да бъде възстановимата стойност на единицата (групата единици) равна на балансовата ѝ сума.

135. Ако част или цялата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот е разпределена сред множество единици, генериращи парични потоци (групи единици) и така разпределената сума на всяка единица (група единици) е незначителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието, този факт се оповестява заедно със съвкупната балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към тези единици (групи единици). Освен това ако възстановимата стойност на всяка от тези единици (групи единици) се основава на едни и същи ключови предположения и съвкупната балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към тях, е значителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието, предприятието оповестява този факт заедно със:

а) съвкупната балансова стойност на репутацията, разпределена към тези единици (групи единици);

б) съвкупната балансова стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към тези единици (групи единици);

в) описание на ключовите предположения;

г) описание на подхода на ръководството към определяне на стойността(ите), дадена(и) на всяко ключово предположение, дали тази(тези) стойност(и) отразява(т) минал опит или, ако е подходящо, е(са) в съответствие с външни източници на информация, и ако не — защо те се различават от миналия опит или от външните източници на информация.

д) ако приемливо потенциална промяна на ключово предположение би накарало съвкупността на балансовите суми на единиците (групите единици) да надвиши съвкупността от възстановимите стойности:

i) сумата, с която съвкупността на възстановимата стойност на единиците (групите единици) надвишава съвкупността на балансовата им стойност;

ii) стойността(ите), придадена(и) на всяко ключово предположение;

▼B

iii) сумата, с която стойността, придадена на ключовото предположение, трябва да се промени след включване на всякакви последващи ефекти от тази промяна върху другите променливи, използвани за измерване на възстановимата стойност, за да бъде съвкупността от възстановимите стойности на единиците (групите единици) равна на съвкупността от балансовата им стойност.

136. Последното детайлно изчисление на възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци (група единици), направено през предходен период, може, в съответствие с параграф 24 или 29, да бъде пренесено и използвано в проверката за обезценка на тази единица (група единици) в текущия период, при условие че са спазени определени критерии. В такъв случай информацията за тази единица (група единици), която е включена в оповестяванията, изисквани по параграфи 134 и 135, се отнасят към пренесеното изчисление на възстановимата стойност.

137. Пример 9 илюстрира оповестяванията, изисквани по параграфи 134 и 135.

Преходни разпоредби и дата на влизане в сила

▼M12

_____

139. Предприятието прилага този стандарт:

▼B

а) към репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот, придобити в бизнес комбинация, за които договорната дата е на или след 31 март 2004 г.; и

б) за всички други активи от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г.

140. Предприятията, за които важи параграф 139, се насърчават да прилагат изискванията на настоящия стандарт преди датите на влизане в сила, определени в параграф 39. Ако обаче предприятието прилага настоящия стандарт преди тези дати на влизане в сила, то следва също да прилага същевременно МСФО 3 и МСС 38 (в преработения вариант от 2004 г.).

▼M5

140А. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграфи 61, 120, 126 и 129. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M12

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.

▼M8

140В. Параграф 134д) е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M7

140Г. *Цена на придобиване на инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие* (Изменения на МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане* и МСС 27), издадени през май 2008 г., добавя параграф 12(з). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага свързаните изменения в параграфи 4 и 38А на МСС 27 за по-ранен период, то прилага същевременно и изменението в параграф 12(з).

▼M22

140Д. Параграф 80, буква б) беше изменен от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼B

Отмяна на МСС 36 (издаден през 1998 г.)

141. Настоящият стандарт отменя МСС 36 *Обезценка на активи* (издаден през 1998 г.)

Допълнение А

ИЗПОЛЗВАНЕ НА МЕТОДИТЕ ЗА НАСТОЯЩА СТОЙНОСТ ЗА ОЦЕНЯВАНЕ НА СТОЙНОСТТА В УПОТРЕБА

Настоящото допълнение представлява неразделна част от стандарта. То предоставя насоки за използването на методите на настоящата стойност при оценяването на стойността в употреба. Въпреки че в насоките е използван терминът „актив“, той се прилага равностойно по отношение на група активи, които формират единица, генерираща парични потоци.

Компонентите на оценката на настоящата стойност

А1. Следните елементи, разгледани заедно, обхващат икономическите разлики между активите:

а) приблизителна оценка на бъдещия паричен поток или при по-комплексни случаи, серия от бъдещи парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива;

б) очаквания относно възможните колебания в сумата и времето на възникване на тези парични потоци;

в) стойността на парите във времето, представена от настоящия пазарен безрисков лихвен процент;

г) цената за понасяне на несигурността, присъща на актива; и

▼B

д) други, понякога неопределими, фактори (като неликвидност), които участниците на пазара биха отразили в цената на бъдещите парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива.

А2. В настоящото допълнение се прави съпоставка между два подхода за изчисляване на настоящата стойност, всеки от които може да бъде използван, за да се определи стойността в употреба на актива, в зависимост от обстоятелствата. Съгласно „традиционния“ подход, корекциите за фактори б)—д), описани в параграф А1, са включени в дисконтовия процент. Съгласно подхода на „очаквания паричен поток“, фактори б), г) и д) водят до корекции при достигането до очаквани парични потоци, коригирани спрямо риска. Независимо кой подход ще възприеме предприятието, за да отрази очакванията за възможните колебания в сумата или времето на възникване на паричните потоци, резултатът ще бъде отразяването на очакваната настояща стойност на бъдещите парични потоци, т.е. претеглената средна на всички възможни резултати.

Общи принципи

А3. Методът, използван за оценка на бъдещите парични потоци и лихвени проценти, ще варира в различните ситуации в зависимост от обстоятелствата, заобикалящи въпросния актив. Следването на общите принципи обаче ръководи всяко прилагане на методите на настоящата стойност при оценката на активите:

а) лихвените проценти, използвани за дисконтиране на паричните потоци, трябва да отразяват предположенията, които съответстват на тези, присъщи на очакваните парични потоци. В противен случай, ефектът от някои предположения ще бъде отчетен два пъти или игнориран. Например дисконтов процент от 12 % би могъл да се приложи по отношение на договорни парични потоци на вземания по заем. Този процент отразява очакванията относно бъдещи неизпълнения по заеми с конкретни характеристики. Същата тази 12-процентна ставка не трябва да бъде използвана за дисконтиране на очаквани парични потоци, тъй като тези парични потоци вече отразяват предположенията за бъдещи неизпълнения;

б) очакваните парични потоци и дисконтови проценти трябва да бъдат свободни както от предубеждения, така и от фактори, които не са свързани с въпросния актив. Например умишленото подценяване на очакваните нетни парични потоци за увеличаване на очевидната бъдеща доходност на актив, въвежда предубеждение в оценката;

в) очакваните парични потоци или дисконтови проценти трябва да отразяват обхвата от възможни резултати, а не единствено и най-вероятно, минималната или максималната възможна сума.

Традиционен подход и подход на очаквания паричен подход към настоящата стойност

Традиционен подход

А4. Счетоводните приложения на настоящата стойност използват традиционно един набор от очаквани парични потоци и един дисконтов процент, често описвани като „процент, съответстващ на риска“. В действителност традиционният подход приема, че конвенцията за единствения дисконтов процент може да включи всички очаквания относно бъдещите парични потоци и съответната рискова премия. Следователно традиционният подход поставя по-голям акцент върху избора на дисконтов процент.

▼B

A5. При някои обстоятелства, като например тези, при които съпоставими активи могат да бъдат наблюдавани в пазарното пространство, са относително лесни за прилагане. За активи с договорни парични потоци, той съответства на начина, по който участниците в пазарното пространство описват активите като в „12-процентна облигация“.

A6. Традиционният подход обаче може да не третира по подходящ начин някои комплексни проблеми в оценяването, като например оценката на нефинансови активи, за които не съществува пазар за обекта или за съпоставим обект. Подходящото търсене за „процент, съответстващ на риска“ изисква анализ на минимум два обекта — актив, който съществува в пазарното пространство и има наблюдаван лихвен процент, и актив, който се оценява. Подходящият дисконтов процент за паричните потоци, които се оценяват, се определя от наблюдаемите лихвени проценти в този друг актив. За да се достигне до това заключение, характеристиките на паричните потоци на другия актив трябва да бъдат сходни с тези на актива, който се оценява. Следователно оценяващият трябва да направи следното:

а) да идентифицира системата от парични потоци, която ще бъде дисконтирана;

б) да идентифицира друг актив в пазарното пространство, който изглежда, че притежава сходни характеристики на паричния поток;

в) да съпостави системите парични потоци от двата обекта, за да гарантира, че те са сходни (например дали и двете системи са договорни парични потоци, или едната е договорена, а другата е очакван паричен поток);

г) да оцени дали съществува елемент в единия обект, който не е представен в другия (например дали единият е по-малко ликвиден от другия); и

д) да оцени дали двете системи парични потоци е вероятно да се държат (т.е. променят) по сходен начин при промяна на икономическите условия.

Подход на очаквания паричен поток

A7. Подходът на очаквания паричен подход в някои ситуации е по-ефективно средство за оценяване в сравнение с традиционния подход. При разработването на оценката, подходът на очаквания паричен поток използва всички очаквания за възможните парични потоци, вместо един най-вероятен паричен поток. Например паричният подход би могъл да бъде 100, 200 или 300 ВЕ с вероятности съответно от 10, 60 и 30 %. Очакваният паричен поток е 220 ВЕ. По този начин подходът на очаквания паричен поток се различава от традиционния подход, като се фокусира върху директния анализ на въпросните парични потоци и върху по-ясно формулирани изложения на предположенията, които са използвани в оценката.

A8. Подходът на очаквания паричен поток позволява и използването на методите на настоящата стойност, когато времето на възникване на паричните потоци не е сигурно. Например за една година, две години или три години може да се получи паричен поток от 1 000 ВЕ с вероятности съответно от 10, 60 и 30 %. Примерът по-долу посочва изчисленията на очакваната настояща стойност в тази ситуация.

Настояща стойност 1 000 ВЕ през първата година при 5 %	952,38 ВЕ	
Вероятност	10,00 %	95,24 ВЕ
Настояща стойност 1 000 ВЕ през втората година при 5,25 %	902,73 ВЕ	
Вероятност	60,00 %	541,64 ВЕ

▼B

Настояща стойност 1 000 BE през третата година при 5,50 %	851,61 BE	
Вероятност	30,00 %	255,48 BE
Очаквана настояща стойност		892,36 BE

A9. Очакваната настояща стойност от 892,36 BE се различава от традиционната идея за най-добра приблизителна оценка от 902,73 BE (60 % вероятност). Традиционното изчисление на настоящата стойност, прилагано към този пример, изисква решение за това, кое от възможните времена на възникване на паричните потоци да бъде използвано и, съответно, не би отразило вероятностите на другите времена на възникване. Това е така, защото дисконтовият процент при традиционното изчисление на настоящата стойност не може да отрази несигурностите във времето на възникване.

A10. Използването на вероятности е съществен елемент от подхода на очаквания паричен поток. Някои поставят въпроса относно това дали прилагането на вероятности към силно субективни приблизителни оценки предполага по-голяма точност от тази, която съществува в действителност. Правилното прилагане обаче на традиционния подход (както е описан в параграф A6) изисква същите приблизителни оценки и субективност, без да осигурява прозрачността на изчисленията на подхода на очаквания паричен поток.

A11. Много приблизителни оценки, разработени в настоящата практика, вече включват неофициално елементи от очакваните парични потоци. В допълнение — счетоводителите често се изправят пред необходимостта да оценят актив, като използват ограничена информация относно вероятностите на възможните парични потоци. Например един счетоводител би могъл да се изправи пред следните ситуации:

а) прогнозираната сума попада някъде между 50 и 250 BE, но никоя от сумите в този обхват не е по-вероятна от всяка друга сума. На базата на тази ограничена информация, прогнозираният очакван паричен поток е 150 BE [(50 + 250)/2];

б) прогнозираната сума попада някъде между 50 и 250 BE, като най-вероятната сума е 100 BE. Вероятностите обаче, причислени към всяка сума, са неизвестни. На базата на тази ограничена информация, прогнозираният очакван паричен поток е 133,33 BE [(50 + 100 + 250)/3];

в) очакваната сума ще бъде 50 BE (10 % вероятност), 250 BE (30 % вероятност) или 100 BE (60 % вероятност). На базата на тази ограничена информация прогнозираният очакван паричен поток е 140 BE [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

В този случай прогнозираният очакван паричен поток е вероятно да предостави по-добра приблизителна оценка на стойността в употреба отколкото минималната най-вероятната или максималната сума, взети поотделно.

A12. Прилагането на подхода на очаквания паричен поток е обект на ограничения от вида „разходи—ползи“. В някои случаи предприятието може да има достъп до обширни данни и може да бъде в състояние да разработи много варианти на паричните потоци. В други случаи предприятието може да не бъде в състояние да разработи повече от общи сценарии за променливостта на паричните потоци, без това да е свързано със значителни разходи. Предприятието трябва да балансира разходите за получаване на допълнителна информация с допълнителната надеждност, която информацията ще внесе при оценяването.

▼B

A13. Някои поддържат мнението, че методите на очакваните парични потоци не са подходящи за оценка на един обект или на обект с ограничен брой възможни резултати. Те предлагат пример на актив с два възможни резултата: 90-процентна вероятност, че паричният поток ще бъде 10 ВЕ и 10-процентна вероятност, че паричният поток ще бъде 1 000 ВЕ. Те посочват, че прогнозираният паричен поток в този пример е 109 ВЕ и критикуват, че резултатът не е представителен за никоя от сумите, която в крайна сметка ще бъде платена.

A14. Твърдения като това само очертават основното несъгласие за целта на оценката. Ако целта е акумулиране на разходи, които да бъдат направени, очакваните парични потоци могат да не доведат до представително достоверна приблизителна оценка на очаквания разход. Настоящият стандарт обаче се занимава с оценката на възстановимата сума на даден актив. Възстановимата сума на актива в този пример не е вероятно да бъде 10 ВЕ, въпреки че това е най-вероятният паричен поток. Това е така, защото оценката от 10 ВЕ не включва несигурността на паричния поток в оценката на актива. Вместо това, несигурният паричен поток е представен, все едно че е сигурен паричен поток. Никое „мислещо“ предприятие не би продало актив с тези характеристики за 10 ВЕ.

Дисконтов процент

A15. Независимо кой подход ще възприеме предприятието за оценката на стойността на актива в употреба, лихвените проценти, използвани за дисконтиране на паричните потоци, не отразяват рисковете, за които очакваните парични потоци са били коригирани. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отчетен два пъти.

A16. Когато пазарът не предоставя директно на разположение процент, специфичен за актива, предприятието използва заместители, за да изготви приблизителна оценка на дисконтовия процент. Целта е да се изготви приблизителна оценка, доколкото е възможно, на пазарната оценка на:

а) стойността на парите във времето за периодите до края на полезния живот на актива;

б) фактори б), г) и д), описани в параграф А1, до степента, в която тези фактори не са довели до корекция при достигането до прогнозираните парични потоци.

A17. Като отправна точка при изготвянето на такава приблизителна оценка, предприятието би могло да вземе под внимание следните проценти:

а) среднопретеглена стойност на капитала на предприятието, определена при използването на техники като например „Модел за оценка на капиталов актив“;

б) диференциалния лихвен процент по заеми на предприятието; и

в) други пазарни лихвени проценти по заеми.

A18. Тези проценти обаче се коригират:

а) за да отразят начина, по който пазарът би оценил специфичните рискове, асоциирани с прогнозираните парични потоци от актива;

б) за да изключат рисковете, които не са уместни за прогнозираните парични потоци от актива или за които прогнозираните парични потоци са били коригирани.

▼B

Трябва да се обърне внимание на рискове, като риск на държавата, валутен риск и ценови риск.

A19. Дисконтовият процент е независим от капиталовата структура на предприятието и начина, по който предприятието финансира покупката на актив, тъй като бъдещите парични потоци, които се очаква да бъдат получени от актива, не зависят от начина, по който предприятието финансира покупката на актива.

A20. Параграф 55 изисква използваният дисконтов процент да бъде процент преди данъци. Следователно когато базата, използвана за прогнозиране на дисконтовия процент, е след данъци, тази база се коригира, за да отрази процента преди данъци.

A21. Обичайно предприятието използва един дисконтов процент, за да изготви приблизителна оценка на стойността на актива в употреба. Предприятието обаче използва отделни дисконтови проценти за различни бъдещи периоди, когато стойността в употреба е чувствителна към разликата в рисковете за различните периоди или към времевата структура на лихвените проценти.

▼M12

Приложение B

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 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, 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.

▼M12

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.

Разпределяне 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 такова. 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.

B9 Пример 7 илюстрира теста за обезценка на не изцяло притежавана единица, генерираща парични потоци, с репутация.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 37

Провизии, условни пасиви и условни активи

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да осигури подходящи критерии за признаване и бази за оценяване, които да се прилагат към провизиите, условните пасиви и условните активи, както и да осигури оповестяването на достатъчна информация в поясненията към счетоводния отчет, за да се даде възможност на потребителите му да разберат техния характер, разположение във времето и сума.

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия при отчитането на провизии, условни пасиви и условни активи, с изключение на:

   а) такива, които произтичат от подлежащи на изпълнение договори, освен ако договорите са обременяващи;

   б) [заличена];

   в) такива, покрити от друг стандарт.

2. Настоящият стандарт не се прилага за финансови инструменти (включително гаранции), които са в обхвата на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

3. Подлежащи на изпълнение договори са такива договори, по които никоя от страните не е изпълнила нито едно от своите задължения или и двете страни са изпълнили своите задължения частично в еднаква степен. Настоящият стандарт не се отнася до подлежащи на изпълнение договори, освен ако не са обременяващи.

4. [Заличен]

▼M12

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:

▼B

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

   б) данъци върху доходите (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);

   в) лизинги (вж. МСС 17 *Лизинг*). Въпреки това МСС 17 не съдържа специфични изисквания за третиране на оперативните лизинги, които са станали обременяващи, в такива случаи се прилага настоящият стандарт;

   г) доходи на наети лица (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица*);

   д) застрахователни договори (вж. МСФО 4 *Застрахователни договори*) Въпреки това настоящият стандарт се прилага за провизии, условни пасиви и условни активи, различни от тези, които възникват от договорни задължения и права по застрахователни договори в обхвата на МСФО 4.

6. Някои суми, третирани като провизии, може да се отнасят до признаването на приходи, например в случаите, когато предприятието дава гаранции срещу възнаграждение. Настоящият стандарт не се отнася до признаването на приходи. МСС 18 *Приходи* определя обстоятелствата, при които се признават приходите, и предоставя практическо ръководство за прилагане на критериите за признаване. Настоящият стандарт не отменя изискванията на МСС 18.

▼B

7. Настоящият стандарт определя провизиите като задължение с неопределена срочност или сума. В някои страни терминът „провизия“ се използва също и в контекста на такива статии като амортизация, обезценка на активи и съмнителни вземания: това са преизчисления на балансовите суми на активите и настоящият стандарт не се отнася до тях.

8. Други МСС определят дали разходването на средства да се третира като придобиване на активи или като разходи. Тези проблеми не се третират в настоящия стандарт. Съответно настоящият стандарт нито забранява, нито изисква капитализация на признатите разходи, когато е направена провизия.

9. Настоящият стандарт се отнася до провизиите за преструктуриране (включително преустановени дейности). Когато преструктурирането отговаря на определението за преустановена дейност, може да се изискват допълнителни оповестявания по силата на МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

10. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Провизия е задължение с неопределена срочност или сума.

Пасив е настоящо задължение на предприятието, произтичащо от минали събития, чието уреждане се очаква да породи необходимост от изходящ поток от ресурси на предприятието, съдържащ икономически ползи.

Задължаващо събитие е събитие, което поражда правно или конструктивно задължение, което има за резултат липсата на реална алтернатива за уреждане на задължението.

Правно задължение е задължение, което произлиза от:

а) договор (според неговите изрични клаузи и по подразбиране);

б) законодателство; или

в) друго действие на закона.

Конструктивно задължение е задължение, което произлиза от действията на предприятието, когато:

а) на базата на установена тенденция на предходна практика, публикувани политики или достатъчно специфично текущо твърдение предприятието е показало на други страни, че е готово да приеме определени отговорности; и

б) като резултат предприятието създава у другите страни определено очакване, че ще изпълни тези отговорности.

Условен пасив е:

а) възможно задължение, възникнало като последствие от минали събития и чието съществуване може да се потвърди само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат напълно контролирани от предприятието; или

б) настоящо задължение, произтичащо от минали събития, което не е било признато поради това, че:

i) не е вероятно да се появи необходимост от изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, за погасяване на задължението; или

ii) сумата на задължението не подлежи на оценяване с необходимата надеждност.

▼B

Условен актив е възможен актив, възникващ като последствие от минали събития и чието съществуване може да се потвърди от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат напълно контролирани от предприятието.

Обременяващ договор е такъв договор, по силата на който разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи, произтичащи от договора.

Преструктуриране е програма, която е планирана и контролирана от ръководството на предприятието и която ще промени съществено:

а) обхвата на дейността на предприятието; или

б) начина на осъществяване на дейността на предприятието.

Провизии и други пасиви

11. Провизиите могат да бъдат разграничени от другите пасиви, като например търговски задължения и начислени разходи, тъй като съществува несигурност относно разположението във времето и сумата на бъдещите разходи, които ще бъдат необходими за уреждането му. Прави се следното разграничение:

а) търговските задължения представляват задължения да се заплати за получени стоки или услуги, които са били фактурирани или са били предмет на формално споразумение с доставчика; и

б) начислените разходи представляват задължения да се заплати за получени стоки или услуги, които все още не са платени, фактурирани или са предмет на формално споразумение с доставчика, включително суми, дължими на служители (например начислени суми за отпуски, дължими на служители); въпреки че понякога е необходимо да се направи преценка на сумите или на времето, за което се отнасят, степента на несигурност при начислените разходи обикновено е по-малка от тази, за която се изисква да се направи провизия.

Начислените разходи обикновено се отчитат като част от търговските и другите задължения, докато провизиите се отчитат отделно.

Взаимовръзка между провизии и условни пасиви

12. В общия смисъл всички провизии са условни, тъй като те са неопределени като време на проявление и сума. Независимо от това в рамките на настоящия стандарт терминът „условен“ се използва за пасиви или активи, които не са признати, защото тяхното наличие може да се потвърди само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат изцяло контролирани от предприятието. В допълнение терминът „условни пасиви“ се използва за пасиви, които не отговарят на критериите за признаване.

13. Настоящият стандарт прави разграничение между:

а) провизии — които се признават като пасиви (като се вземе предвид надеждността на оценката, която може да им бъде направена), тъй като те са настоящи задължения и е вероятно за тяхното погасяване да бъде необходим изходящ поток, съдържащ икономически ползи; и

б) условни пасиви — които не се признават като пасиви, защото са:

i) възможни задължения, тъй като все още не е потвърдено дали предприятието има налично задължение, което би могло да доведе до необходимост от поток ресурси, съдържащи икономически ползи; или

▼B

ii) настоящи задължения, които не отговарят на критериите за признаване, определени в настоящия стандарт (тъй като или не е вероятно да се появи необходимост от поток ресурси, съдържащи икономически ползи за погасяване на задължението, или не може да бъде направена достатъчно надеждна оценка на сумата на задължението).

ПРИЗНАВАНЕ

Провизии

14. Провизия се признава тогава, когато:

а) предприятието има настоящо задължение (правно или конструктивно) като резултат от минали събития;

б) има вероятност за погасяване на задължението да бъде необходим поток ресурси, съдържащ икономически ползи; и

в) може да бъде направена надеждна оценка на стойността на задължението.

Ако тези условия не са изпълнени, провизия не се признава.

Настоящо задължение

15. В редки случаи може да не е ясно дали съществува настоящо задължение. В такива случаи се предполага, че миналото събитие е породило настоящо задължение, ако предвид всички налични обстоятелства е по-вероятно такова настоящо задължение да съществува към ►**M5** края на отчетния период ◄.

16. Почти във всички случаи обикновено е ясно дали определено минало събитие има за последствие настоящо задължение. В редки случаи, например при съдебен процес, може да се спори дали определени събития са настъпили, или дали тези събития ще имат за резултат настоящо задължение. В такъв случай предприятието определя дали настоящото задължение съществува към ►**M5** края на отчетния период ◄, като се вземат предвид всички налични обстоятелства, включително например мнението на специалисти. Взетите предвид обстоятелства включват всички допълнителни обстоятелства, предоставени от събитията ►**M5** след края на отчетния период ◄. На базата на тези обстоятелства:

а) когато е по-вероятно настоящото задължение да съществува към ►**M5** края на отчетния период ◄, предприятието признава провизия (ако са изпълнени критериите за признаване); и

б) когато е по-вероятно настоящото задължение да не съществува към ►**M5** края на отчетния период ◄, предприятието оповестява условно задължение, освен ако възможността за изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяването на задължението е отдалечена във времето (вж. параграф 86).

Минало събитие

17. Минало събитие, което води до настоящо задължение, се нарича задължаващо събитие. За да бъде едно събитие задължаващо, е необходимо предприятието да няма реална алтернатива за уреждане на задължението, произлизащо от същото събитие. Такива са случаите, когато:

а) уреждането на задължението е наложено от закона; или

▼B

б) когато съществува конструктивно задължение, при което породилото го събитие (което може да бъде действие на предприятието) създава реално очакване у други страни, че предприятието ще се освободи от това задължение.

18. Финансовите отчети се отнасят до финансовото състояние на предприятието към края на отчетния период, а не към неговото възможно състояние в бъдещето. Поради тази причина не се признават провизии за бъдещи разходи за дейността. Единствените задължения, които се признават в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ на предприятието, са онези, които съществуват към ►M5 края на отчетния период ◄.

19. Като провизии се признават само онези задължения, които произлизат от минали събития, съществуващи независимо от бъдещите действия на предприятието (т.е. бъдещото осъществяване на дейността). Примери за такива задължения са наказателните лихви или разходите за възстановяване на незаконно нанесени щети на околната среда, като и в двата случая се налага използването на изходящ поток от ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението, независимо от бъдещите действия на предприятието. По същия начин едно предприятие признава провизия за разходите за демонтиране на нефтени инсталации или атомна електроцентрала до степента, до която предприятието е задължено да възстанови щетите, нанесени на околната среда. И обратно, поради търговски натиск или законови изисквания предприятието може да реши да отчете разходи за специфични бъдещи дейности (например за поставяне на филтри на заводските комини при определени видове предприятия). Тъй като предприятието може да избегне бъдещите разходи посредством бъдещи действия, например като промени начина си на работа, то няма да има настоящо задължение за извършване на тези бъдещи разходи и не признава провизия.

20. Задължението винаги включва друга страна, на която предприятието е задължено. Не е необходимо обаче да се знае идентичността на тази друга страна — всъщност задължението би могло да бъде към обществеността като цяло. Тъй като задължението винаги включва обвързване с друга страна, от това следва, че решението на ръководството или съвета на директорите не поражда конструктивно задължение към ►M5 края на отчетния период ◄, освен ако решението не е било обсъждано преди ►M5 края на отчетния период ◄ с онези, които са засегнати от него, по достатъчно специфичен начин, за да се създаде у засегнатите реално очакване, че предприятието ще изпълни своите задължения.

21. Събитие, което не поражда задължение в момента на настъпването му, може да породи задължение с по-късна дата поради промени в законодателството или поради определено действие на предприятието, което поражда конструктивно задължение (например достатъчно специфично публично изявление). Например когато е нанесена вреда на околната среда, може да няма задължение за възстановяване на щетите. Независимо от това причиняването на вреда може да стане задължаващо събитие, когато влезе в сила нов закон, който да изисква възстановяване на вече нанесени щети, или когато предприятието направи публично изявление, че поема отговорността за възстановяване на щетите по начин, който създава конструктивно задължение.

22. Когато подробностите на предложен нов закон все още не са уточнени, задължението възниква само след приемането на закона. За целите на настоящия стандарт този вид задължение се третира като правно задължение. Различните обстоятелства, съпътстващи приемането на закон, дават възможност да се определи отделно събитие, което би направило сигурно евентуалното приемане на закона, докато той наистина бъде приет. В много случаи е невъзможно влизането в сила на закона да е напълно сигурно, докато той не влезе в сила.

▼B

Вероятен изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи

23. За да може един пасив да се квалифицира за признаване, е необходимо да има не само настоящо задължение, но също и вероятност за погасяването му да бъде необходим изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи. За целите на настоящия стандарт ([1]) изходящ поток от ресурси или друго събитие се считат за вероятни, ако има по-голяма вероятност да настъпят, отколкото да не настъпят. Когато няма вероятност да се появи настоящо задължение, предприятието оповестява условни пасиви, освен ако възможността за изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението е отдалечена във времето (вж. параграф 86).

24. Когато съществуват редица подобни задължения (например продуктови гаранции или подобни договори), вероятната необходимост от изходящ поток за погасяване на задължението се определя, като се отчете класът на задълженията като цяло. Въпреки че вероятно необходимият изходящ поток за всяка отделна статия може да бъде малък, може също така да има вероятност някои изходящи потоци от ресурси да бъдат необходими за уреждане на целия клас задължения. В този случай се признава провизия (ако са изпълнени всички други критерии за признаване).

Надеждна приблизителна оценка на задължението

25. Използването на приблизителни оценки е съществена част от изготвянето на финансовите отчети и не омаловажава тяхната надеждност. Това важи специално при провизиите, които по своята същност са по-несигурни от повечето балансови статии. Освен в изключително редки случаи, предприятието е в състояние да определи обхвата на възможните резултати и поради това да направи приблизителна оценка на задължението, която да е достатъчно надеждна при признаване на провизия.

26. В изключително редки случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка, съществува задължение, което не може да бъде признато. Това задължение се оповестява като условно задължение (вж. параграф 86).

Условни пасиви

27. Предприятието не признава условни пасиви.

28. Условно задължение се оповестява според изискванията на параграф 86, освен ако вероятната необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението е отдалечена във времето.

29. Когато предприятието е отговорно заедно и поотделно за дадено задължение, частта от задължението, която се покрива от другите страни, се третира като условно задължение. Предприятието признава провизия за частта от задължението, за която съществува вероятна необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи, освен в изключително редките случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка.

([1]) Интерпретацията на „вероятен“ в настоящия стандарт като „по-вероятно е да настъпи, отколкото да не настъпи“ не се прилага задължително в други МСС.

▼B

30. Условните пасиви могат да се развият по неочакван начин. Поради това те се оценяват текущо, за да се определи дали се е появила вероятна необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи. Ако се е появила такава вероятна необходимост за статия, която преди е била третирана като условно задължение, провизията се признава във финансовите отчети за периода, през който е настъпила промяната (освен в изключително редките случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка).

Условни активи

31. Предприятието не признава условните активи.

32. Условните активи обикновено възникват от непланирани или други неочаквани събития, които пораждат възможност в предприятието да постъпи входящ поток икономически ползи. Например иск, предявен от предприятието посредством съдебен процес, изходът от който е несигурен.

33. Условните активи не се признават във финансовите отчети, тъй като това може да има за резултат признаването на доход, който може никога да не бъде реализиран. Независимо от това в случаите, когато реализацията на доходи е действително сигурна, свързаните с нея активи не са условни активи и се признават.

34. Условен актив се оповестява според изискванията на параграф 89, когато постъпването на входящ поток икономически ползи е вероятно.

35. Условните активи се оценяват текущо, за да се осигури правилно представяне на тяхното развитие във финансовите отчети. Ако постъпването на потока икономически ползи е станало практически сигурно, тогава активът и свързаните с него приходи се признават във финансовия отчет за периода, през който е настъпила промяната. Ако постъпването на поток икономически ползи е станало вероятно, предприятието го оповестява като условен актив (вж. параграф 89).

ОЦЕНЯВАНЕ

Най-добра приблизителна оценка

36. Сумата на признатата провизия е най-добрата приблизителна оценка на разходите, необходими за покриване на настоящото задължение към ►**M5** края на отчетния период ◄.

37. Най-добрата оценка на разходите, необходими за покриване на настоящо задължение, е сумата, която предприятието би платило за погасяване на задължението към ►**M5** края на отчетния период ◄ или за да го прехвърли към трета страна по същото време. Често обаче е невъзможно или неоправдано скъпо да се погаси или прехвърли задължение към ►**M5** края на отчетния период ◄. Въпреки това оценката на сумата, която предприятието би платило, за да погаси или прехвърли задължението, представлява най-добрата оценка на разходите, които биха били необходими за покриване на настоящо задължение към ►**M5** края на отчетния период ◄.

38. Оценките на резултата и финансовия ефект се определят по преценка на ръководството на предприятието, като се вземат предвид и миналият опит с подобни операции, и в някои случаи — докладите на независими експерти. Взетите предвид обстоятелства включват всички допълнителни обстоятелства, предоставени от събитията ►**M5** след края на отчетния период ◄.

▼B

39. Несигурността по отношение на сумата, която трябва да бъде призната като провизия, се третира по различни начини в зависимост от обстоятелствата. Когато оценяваната провизия включва голям брой отделни позиции, задължението се оценява посредством претегляне на всички възможни последствия заедно със свързаните с тях вероятности. Този статистически метод за оценка се нарича „очаквана стойност“. Поради това провизията ще бъде с различна стойност в зависимост от това, дали вероятността от загуба на определена сума е например 60 или 90 %. Когато съществува поредица от възможни резултати в някакъв обхват и всяка точка от този обхват има същата вероятност като останалите точки, се взема средната точка от обхвата.

Пример

Едно предприятие продава стоки с гаранция, по силата на която потребителите получават възстановяване на разходите, направени за ремонт на производствени дефекти, проявили се през първите 6 месеца от покупката на изделията. Ако във всички продадени изделия се проявят минимални дефекти, разходите за ремонт биха възлезли на 1 милион. Ако във всички продадени изделия се проявят сериозни дефекти, разходите за ремонт биха възлезли на 4 милиона. На базата на минал опит и бъдещи очаквания предприятието може да предвиди, че 75 % от продадените изделия ще бъдат без дефекти, 20 % от продадените изделия ще проявят минимални дефекти и 5 % от продадените изделия ще проявят сериозни дефекти. В съответствие с параграф 24 предприятието оценява вероятната сума на разходи за покриване на гаранции като цяло.

Очакваната стойност на разходите за ремонт е:

(75 % от нула) + (20 % от 1 милион) + (5 % от 4 милиона) = 400 000

40. Когато се оценява единично задължение, индивидуалният най-вероятен резултат може да представлява най-добрата оценка на задължението. Въпреки това дори и в такъв случай предприятието взема предвид и други възможни резултати. Когато другите възможни резултати са или много по-високи, или много по-ниски от най-вероятния резултат, най-добрата оценка ще бъде по-голяма или по-малка стойност. Например ако предприятието трябва да извърши ремонт на сериозна повреда в основно производство, което е установило за даден купувач, индивидуалният най-вероятен резултат може да бъде успешен ремонт още при първия опит, струващ 1 000 единици, но следва да се направи провизия в по-голяма сума тогава, когато има съществена вероятност да са необходими по-нататъшни усилия за успешното извършване на ремонта.

41. Провизията се оценява преди облагане с данъци, като последствията от облагането с данъци и промените в провизията се третират в МСС 12 *Данъци върху дохода*.

Рискове и несигурности

42. Рисковете и несигурностите, които неотменимо съпътстват много събития и обстоятелства, се вземат предвид при постигането на най-добрата приблизителна оценка на провизията.

▼B

43. Рискът представлява разнообразие на последствията. Преизчисляването за риск може да увеличи стойността на първоначалната оценка на задължението. Необходимо е повишено внимание при преценката на несигурни обстоятелства, с цел да се избегне преувеличеното отчитане на приходите или активите и подценяването на разходите или задълженията. Независимо от всичко обаче несигурността не е достатъчно основание за създаването на свръхпровизии или преднамереното свръхотчитане на пасиви. Например ако предвидените разходи за определен неблагоприятен резултат са оценени на една благоразумна база, този резултат не бива нарочно да се третира като по-вероятен, отколкото е всъщност. Необходимо е повишено внимание, за да се избегне дублирането на преизчисленията за риск и несигурност с последващото преувеличено отчитане на провизията.

44. Оповестяването на несигурностите по отношение на сумата на разходите се осъществява в съответствие с изискванията по параграф 85, буква б).

Настояща стойност

45. Когато ефектът от времевите разлики в стойността на парите е съществен, сумата на провизията представлява настоящата стойност на плащанията, които се очаква да бъдат направени за покриване на задължението.

46. Поради времевите разлики в стойността на парите провизиите, които се отнасят до изходящи парични потоци, възникнали скоро ►M5 след края на отчетния период ◄, са по-обременяващи от онези, които се отнасят до парични потоци със същата сума, възникнали по-късно. Поради тази причина провизиите се дисконтират, когато ефектът е съществен.

47. Дисконтовият процент е процентът преди облагане с данъци, който отразява текущата пазарна оценка на времевите разлики в стойността на парите и специфичните за задължението рискове. Дисконтовият процент не отразява рисковете, за които бъдещите парични потоци са вече преизчислени.

Бъдещи събития

48. Бъдещи събития, които могат да повлияят на сумата, необходима за погасяване на задължението, се отразяват в сумата на провизията тогава, когато има достатъчно обективни доказателства, че тези събития ще настъпят.

49. Очаквани бъдещи събития могат определено да бъдат важни при оценката на провизиите. Например предприятието може да смята, че цената на почистването на определен район в края на полезното му използване ще бъде намалена от бъдещи технологични промени. Признатата стойност отразява едно разумно очакване на технически квалифицирани обективни наблюдатели, които взимат предвид всички налични доказателства, отнасящи се до технологията, която ще бъде на разположение по времето на почистването. В такъв случай е правилно да се отрази например очакваното намаление на разходите, свързано с нарасналия опит в използването на съществуващите технологии, или очакваната цена за прилагането на съществуващи технологии към по-големи или по-комплексни от изпълнените до момента операции за почистване. Въпреки това предприятието не очаква разработването на напълно нова технология за почистване, освен ако не съществуват достатъчно обективни доказателства за това.

▼B

50. Ефектът от възможни промени в законодателството се взема предвид при оценяването на настоящото задължение, когато съществуват достатъчно обективни доказателства, че новото законодателство ще бъде въведено на практика. Разнообразието от обстоятелства, възникващи в практиката, прави невъзможно да се определи единствено събитие, което би предоставило достатъчно обективни доказателства за всеки конкретен случай. Доказателствата се изискват както за това, какво ще гласи новият закон, така и за това, дали приемането и влизането му в сила ще се осъществи в очаквания срок. В много случаи не съществуват достатъчно обективни доказателства, докато новото законодателството не бъде прието в действителност.

Очаквано освобождаване от активи

51. Печалбите от очаквано освобождаване от активи не се вземат предвид при оценката на провизиите.

52. Печалбите от очаквано освобождаване от активи не се вземат предвид при оценката на провизиите дори когато очакваното освобождаване е тясно свързано със събитието, от което произтича провизията. Вместо това предприятието признава печалби от очаквани освобождавания от активи във времето, определено в други МСС, които се занимават с активите.

ВЪЗСТАНОВЯВАНИЯ

53. Когато се очаква, че някои или всички необходими за създаването на провизия разходи ще бъдат възстановени, възстановяването се признава тогава и само тогава, когато е практически сигурно, че тези разходи ще се възвърнат, ако предприятието уреди задължението си. Възвърнатите средства се третират като отделен актив. Признатата сума на възвърнатите средства не надвишава сумата на провизията.

54. В ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ разходите, отнасящи се за провизии, могат да бъдат представени, намалени със сумата на възстановените разходи.

55. Понякога предприятието може да очаква друга страна да заплати част или всички разходи, необходими за създаването на провизия (например посредством застрахователни договори, клаузи за обезщетение или гаранции на доставчиците). Другата страна може или да възстанови разходите, платени от предприятието, или да плати сумите директно.

56. В повечето случаи предприятието ще остане задължено за цялата въпросна сума, така че ако третата страна по някаква причина не извърши плащането, предприятието ще трябва да заплати пълната сума за уреждане на задължението. В такъв случай се признава провизия за пълната сума на задължението и отделен актив за средствата, които се очаква да бъдат възстановени, ако възстановяването е практически сигурно, в случай че предприятието уреди задължението си.

57. В някои случаи предприятието не е задължено за въпросните разходи, ако третата страна не извърши плащането. В такъв случай предприятието няма задължение за тези разходи и те не се включват в провизията.

58. Както е посочено в параграф 29, задължение, за което предприятието е отговорно заедно и поотделно, е условно задължение до степента, до която се очаква, че задължението ще бъде уредено от други страни.

▼B

ПРОМЕНИ В ПРОВИЗИИТЕ

59. Провизиите се преразглеждат на ►M5 края на всеки отчетен период ◄ и преизчислявани с цел да се отрази най-добрата текуща оценка. Ако повече не съществува необходимост от изходящи потоци, съдържащи икономически ползи, за погасяването на задължения, провизията се отменя.

60. Когато се използва дисконт, отчетената сума на провизията се увеличава през всеки период с цел да се отрази изминалото време. Това увеличение се признава като разходи по заеми.

ИЗПОЛЗВАНЕ НА ПРОВИЗИИТЕ

61. Провизията се използва само за покриване на разходите, за които е създадена първоначално.

62. Само разходите, които се отнасят до първоначалната провизия, се записват срещу нея. Записването на разходи срещу провизия, която първоначално е била призната за други цели, би довело до скриване на ефекта от две различни събития.

ПРИЛАГАНЕ НА ПРАВИЛАТА ЗА ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА. БЪДЕЩИ ЗАГУБИ ОТ ДЕЙНОСТТА

63. Провизии за бъдещи загуби от дейността не се признават.

64. Бъдещите загуби от дейността не отговарят на определението за задължение, дадено в параграф 10, и на общите критерии за признаване, описани в параграф 14.

65. Очакването на бъдещи загуби от дейността е индикация за това, че определени активи на дейността може да са обезценени. Предприятието прави тест за обезценка на тези активи в съответствие с изискванията на МСС 36 *Обезценка на активи*.

Обременяващи договори

66. Ако предприятието е сключило обременяващ договор, настоящите задължения според договора се признават и оценяват като провизия.

67. Много договори (например някои рутинни заявки за покупки) може да бъдат отменени, без да се плати компенсация на другата страна, и поради тази причина да не съществува задължение. Други договори установяват както права, така и задължения за всяка от договарящите се страни. Когато по силата на определени събития такъв договор стане обременяващ, той попада в обхвата на настоящия стандарт и съществува задължение, което се признава. Договори за изпълнение, които не са обременяващи, не влизат в обхвата на настоящия стандарт.

68. Настоящият стандарт определя обременяващия договор като договор, по силата на който разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи, произтичащи от договора. Неотменимите разходи по силата на договор отразяват най-малко нетната цена за излизане от договора, която е по-ниска от цената за изпълнението на задълженията по договора и която включва всички компенсации и наказателни лихви, произтичащи от неизпълнението му.

69. Преди да се създаде отделна провизия за обременяващ договор, предприятието признава всички разходи за обезценка на активи, които се отнасят до активи, свързани с договора (вж. МСС 36 *Обезценка на активи*).

▼B

Преструктуриране

70. Посочените примери се отнасят до събития, които могат да попаднат в определението за преструктуриране:

а) продажба или прекратяване на част от дейността;

б) затваряне на локални производства в държава или регион или пренасочване на бизнеса от една държава или регион в други;

в) промени в структурата на управлението, например премахване на определено ниво от управлението; и

г) фундаментални реорганизации, които имат съществен ефект върху характера и фокуса на дейността на предприятието.

71. Провизията за преструктуриране на разходи се признава само когато са изпълнени общите критерии за признаване на провизии, посочени в параграф 14. Параграфи 72—83 определят как да се прилагат общите критерии за признаване в случите на преструктуриране.

72. Конструктивно задължение за преструктуриране възниква само когато предприятието:

а) има подробен формален план за преструктуриране, в който се посочват най-малко:

i) дейността или частта от нея, която ще бъде засегната;

ii) засегнатите основни териториални поделения;

iii) териториалното поделение, дейността и приблизителният брой служители, които ще бъдат компенсирани за прекратяването на тяхната работа;

iv) разходите, които ще трябва да бъдат посрещнати;

v) кога ще бъде внедрен планът;

б) се е погрижило засегнатите да получат валидно очакване, че преструктурирането ще бъде извършено, като се започне осъществяването на този план, или е обявило основните моменти на плана за преструктурирането пред засегнатите от него.

73. Доказателство, че предприятието е започнало внедряването на план за преструктуриране, може да бъде например разглобяването на производствени мощности или продажбата на активи, или публичното обявяване на основните характеристики на плана. Публичното обявяване на подробен план за преструктуриране поражда конструктивно задължение за преструктуриране само ако е направено с достатъчно подробности (т.е. посочени са основните характеристики на плана) и по начин, който създава у заинтересованите страни, като клиенти, доставчици и служители (или техни представители), валидно очакване, че предприятието ще извърши преструктурирането.

74. За да бъде един план достатъчно основание за възникване на конструктивно задължение, когато засегнатите от него са информирани, неговото внедряване се планира да започне възможно най-скоро и да бъде завършено в предвидения срок, което би направило малко вероятна появата на значителни изменения. Ако се очаква началото на преструктурирането да се забави значително или ако преструктурирането ще отнеме неоправдано много време, няма голяма вероятност планът да създаде у заинтересованите страни реална представа за предстоящо преструктуриране, тъй като големият период от време създава предпоставки за промяна в плановете на предприятието.

▼B

75. Решението на ръководството или на съвета за преструктуриране, взето преди ►M5 края на отчетния период ◄, не е причина за появата на конструктивно задължение към ►M5 края на отчетния период ◄, освен ако преди ►M5 края на отчетния период ◄ предприятието е:

а) започнало внедряването на плана за преструктуриране; или

б) разпространило плана за преструктуриране между засегнатите от него страни по достатъчно специфичен начин, за да се създаде у тях вярно очакване за предстоящото преструктуриране.

Ако предприятието започне да внедрява план за преструктуриране или обяви основните моменти на преструктурирането пред засегнатите от него, само ►M5 след края на отчетния период ◄ се изисква оповестяване в съответствие с изискванията на МСС 10 *Събития* ►M5 *след края на отчетния период* ◄, ако преструктурирането е съществено и неоповестяването би могло да повлияе на икономическите решения на потребителите му, взети на базата на финансовите отчети.

76. Въпреки че конструктивното задължение не може да бъде породено само от решението на ръководството, задължението може да бъде в резултат на други предходни събития заедно със самото решение. Например воденето на преговори с представители на служителите за плащания при прекратяване на договори или с купувачите за продажбата на дейност може да е приключено, като остава само да бъде одобрено от съвета на директорите. След като се получи одобрението и другите страни бъдат известени за него, предприятието вече има конструктивно задължение за преструктуриране, ако са изпълнени условията по параграф 72.

77. В някои страни последната инстанция представлява съвет, в който са включени представители на интереси, различни от тези на ръководството (например служители), или може да се изисква уведомяването на такива представители, преди да бъде взето решението на съвета. Тъй като едно решение на такъв съвет включва комуникации с представителите, то може да има за резултат конструктивно задължение за преструктуриране.

78. Задължение за продажба на дейност не възниква, докато предприятието не е решило да продава, т.е. докато не съществува обвързващо споразумение за продажба.

79. Дори след като предприятието е взело публично решение за продажба на дейност, то все още не е предприело продажба, докато не бъде идентифициран купувач и не е сключено обвързващо споразумение за продажба. Преди да бъде сключено такова споразумение, предприятието е в състояние да промени решението си и в действителност ще трябва да предприеме друга линия на поведение, ако в рамките на разумен срок не може да се намери купувач. Когато продажбата на дейност се предвижда като част от преструктуриране, активите на дейността се проверяват за обезценки, както това се изисква съгласно МСС 36 *Обезценка на активи*. Когато продажбата е само част от преструктурирането, конструктивното задължение може да възникне от други части на преструктурирането, преди да се осъществи сключването на обвързващо споразумение за продажба.

80. Провизията за преструктуриране включва само непосредствените разходи, възникващи от преструктурирането, които отговарят на следните две условия:

а) да са породени по необходимост от преструктурирането; и

б) да не са свързани с продължаващата дейност на предприятието.

▼B

81. Провизията за преструктуриране не включва разходи, като:

а) преквалифициране или преместване на персонал;

б) маркетинг; или

в) инвестиции в нови системи и дистрибуторски мрежи.

Тези разходи се отнасят до бъдещо осъществяване на дейността и не са задължения за преструктуриране към ►M5 края на ◄ отчетния период. Такива разходи се признават на същата база, както ако са произлезли независимо от преструктурирането.

82. Бъдещи загуби от дейността, които могат да се предвидят по времето на преструктурирането, не се включват в провизията, освен ако не се отнасят до обременяващите договори, описани в параграф 10.

83. Според изискванията на параграф 51 печалбите по очаквано освобождаване от активи не се вземат предвид при оценката на провизии за преструктуриране дори ако продажбата на активи се предвижда като част от преструктурирането.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

84. За всеки клас провизии предприятието оповестява:

а) балансовата сума в началото и в края на периода;

б) допълнителни провизии, направени през периода, включително увеличенията в съществуващите провизии;

в) използваните суми (т.е. възникналите и отписаните разходи срещу провизии) през периода;

г) неизползвани суми, които са отменени през периода; и

д) увеличението през периода на дисконтираните суми, произлизащо от изминалото време, и ефекта от настъпили промени в дисконтовия процент.

Не се изисква сравнителна информация.

85. Предприятието оповестява следната информация за всеки клас провизии:

а) кратко описание на характера на задължението и очакваното разположение във времето на изходящите потоци икономически ползи;

б) посочване на елементите на несигурност относно разположението във времето и сумата на тези потоци; когато е необходимо да се предостави съответната информация, предприятието оповестява основните предположения, направени по отношение на бъдещи събития, във връзка с параграф 84; и

в) сумата на очакваните възстановени суми с отразяване на сумата на актива, който е бил признат за тези очаквани възстановени суми.

86. С изключение на случаите, в които вероятната необходимост от изходящи потоци от ресурси, съдържащи икономически ползи, е отдалечена във времето, предприятието оповестява кратко описание на характера на условните пасиви за всеки клас условни пасиви, а когато е практически възможно и:

а) оценка на техния финансов ефект, оценен в съответствие с изискванията на параграфи 36—52;

б) посочване на елементите на несигурност, отнасящи се до разположението във времето на потоците; и

в) вероятността да бъдат възстановени суми от трети лица.

▼B

87. Когато се определя кои провизии или условни пасиви принадлежат към един и същи клас, е необходимо да се вземе предвид дали характерът на съответните статии е достатъчно сходен, така че един самостоятелен отчет за тях да отговаря на изискванията по параграф 85, букви а) и б) и параграф 86, букви а) и б). На този принцип може да бъде необходимо като един клас провизии да се третират суми, отнасящи се до гаранции на различни продукти, но не би било правилно да се третират като отделен клас суми, които се отнасят до обикновени гаранции, и суми, които са обект на съдебни процедури.

88. Когато провизия и условно задължение възникват поради един и същи набор от обстоятелства, предприятието извършва оповестяванията, изискващи се според параграфи 84—86, по начин, показващ връзката между провизията и условното задължение.

89. Когато има вероятност от постъпването на поток икономически ползи, предприятието оповестява кратко описание на характера на условните активи към ►M5 края на отчетния период ◄ и, където е необходимо, преценка на техния финансов ефект, оценен според принципите, определени за провизии в параграфи 36—52.

90. От съществена важност е при оповестяването на условните активи да се избягва даването на заблуждаващи индикации за вероятността да бъдат реализирани приходи.

91. Когато информацията, изискваща се по параграфи 86 и 89, не е оповестена поради практическа невъзможност, този факт също се оповестява.

92. В изключително редки случаи оповестяването на цялата информация, изискваща се по параграфи 84—89, или част от нея може да доведе до сериозно предубеждение към позицията на предприятието при спорове с други страни по въпросите на провизиите, условните пасиви или условните активи. В такива случаи не е необходимо предприятието да оповестява тази информация, но оповестява най-общо същността на спора заедно с факта, че информацията не е оповестена и причините за това.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

93. Ефектът от въвеждането на настоящия стандарт на датата на влизането му в сила (или по-рано) се отчита като преизчисление на началните салда на неразпределената печалба за периода, през който стандартът първоначално влиза в сила. Предприятията се насърчават, без да се задължават, да преизчисляват началните салда на неразпределената печалба за най-ранния отчетен период и да преобразуват сравнителната информация. Ако сравнителната информация не е преизчислена, този факт се оповестява.

94. [Заличен]

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

95. Настоящият стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 юли 1999 г., то оповестява този факт.

96. [Заличен]

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 38

Нематериални активи

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да установи счетоводното третиране на нематериалните активи, които не са специално разгледани в друг стандарт. Настоящият стандарт изисква от предприятието да признае нематериален актив, единствено и само ако са изпълнени определените критерии. Стандартът определя и как да се оценява балансовата стойност на нематериалните активи и изисква определени оповестявания за тях.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт трябва да се прилага при счетоводното отчитане на нематериални активи, с изключение на:

а) нематериални активи, които попадат в обхвата на друг стандарт;

б) финансови активи, както са дефинирани в МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*;

в) признаването и оценката на активи за проучване и оценка (вж. МСФО 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси*); и

г) разходи за развойна дейност и добив на полезни изкопаеми, петрол, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.

3. Ако друг стандарт установява счетоводното отчитане на специфичен вид нематериален актив, предприятието прилага този стандарт вместо настоящия стандарт. Например стандартът не се прилага по отношение на:

а) нематериални активи, държани от предприятие за продажба в нормалния ход на дейността (вж. МСС 2 *Материални запаси* и МСС 11 *Договори за строителство*);

б) отсрочени данъчни активи (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);

в) лизингови договори, които са в рамките на обхвата на МСС 17 *Лизинг*.

г) активи, възникващи от доходи в полза на наетите лица (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица*);

д) финансови активи, както са определени в МСС 32. Признаването и оценката на някои финансови активи са обхванати от МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*, МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* и МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*;

е) положителна репутация, придобита в бизнес комбинация (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации*);

ж) отсрочени разходи по придобиването и нематериални активи, произтичащи от договорните права на застраховател съгласно застрахователни договори в рамките на обхвата на МСФО 4 Застрахователни договори. МСФО 4 излага конкретните изисквания за оповестяване на тези отсрочени разходи за придобиване, но не и за тези нематериални активи. Следователно изискванията за оповестяване в настоящия стандарт се прилагат към тези нематериални активи;

▼B

з) нетекущи нематериални активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в групата за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи*, държани за продажба, и преустановени дейности.

4. Някои нематериални активи могат да се съдържат във или на физическа субстанция като компакт диск (в случай на компютърен софтуер), правна документация (в случай на лиценз или патент) или филм. При определяне дали даден актив, който включва както материални, така и нематериални елементи, трябва да се третира съгласно МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* или като нематериален актив съгласно настоящия стандарт, предприятието използва преценка, за да оцени кой елемент е по-съществен. Например компютърният софтуер за компютърно контролирано машинно средство, което не може да работи без този специален софтуер, е неразделна част от свързания с него хардуер и се третира като имоти, машини и съоръжения. Същото се прилага и по отношение на оперативната система за компютър. Когато софтуерът не е неразделна част от свързания хардуер, компютърният софтуер се третира като нематериален актив.

5. Настоящият стандарт се прилага, освен другото, и по отношение на разходите за реклама, обучение, стартиране на бизнес и развойна дейност. Научноизследователските и развойни дейности са насочени към развитието на познанията. Следователно въпреки че тези дейности могат да доведат до актив с физическа субстанция (напр. прототип), физическият елемент на актива е вторичен спрямо неговия нематериален компонент, т.е. познанията, присъщи в него.

6. В случай на финансов лизинг основният актив може да е или материален, или нематериален. След първоначалното признаване лизингополучателят отчита счетоводно нематериален актив, държан при условията на финансов лизинг, в съответствие с настоящия стандарт. Правата съгласно лицензионни договори за обекти като игрални филми, видеозаписи, пиеси, ръкописи, патенти и авторски права, са изключени от обхвата на МСС 17 и попадат в обхвата на настоящия стандарт.

7. Изключване от обхвата на даден стандарт може да настъпи, ако дейностите или сделките са толкова специализирани, че пораждат счетоводни въпроси, към които може да е необходимо да се подходи по различен начин. Такива въпроси възникват в счетоводното отчитане на разходите за проучване или за развойни дейности и проучване на петрол, газ и рудни находища в минно-добивните индустрии, както и в случай на застрахователни договори. Следователно настоящият стандарт не се прилага към разходи за такива дейности и договори. Настоящият стандарт обаче се прилага към други използвани нематериални активи (като например компютърен софтуер) и направени разходи в миннодобивни индустрии или от застрахователи.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

8. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Активен пазар е пазар, в който съществуват всички от следните условия:

а) обектите, търгувани на пазара, са еднородни;

б) във всеки един момент могат да бъдат намерени желаещи купувачи и продавачи; и

▼B

в) цените са обществено достояние.

▼M12

_____

▼B

Амортизация е систематичното разпределение на амортизируемата сума на нематериален актив за срока на неговия полезен живот.

Актив е ресурс:

а) контролиран от предприятие в резултат на минали събития; и

б) от който се очаква да се получат бъдещи икономически ползи за предприятието.

Балансова стойност е стойността, с която активът е признат в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ след приспадане на натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка върху него.

Цената на придобиване е сумата на паричните средства или паричните еквиваленти, които са платени, или справедливата стойност на друго възнаграждение, дадено за придобиване на актив в момента на неговото придобиване или строителство или когато е приложимо, сумата, свързана с този актив в момента на първоначалното му признаване в съответствие със специфичните изисквания на други МСФО, напр. МСФО 2 *Плащане на базата на акции*.

Амортизируема сума е цената на придобиване на даден актив или друга сума, с която тази цена на придобиване е заменена, намалена с остатъчната стойност.

Развойна дейност е прилагането на изследователски открития или други познания към план или дизайн за производството на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди началото на търговско производство или ползване.

Стойност, специфична за стопанска единица, е настоящата стойност на паричните потоци, които стопанската единица (предприятието) очаква да бъдат получени от продължаващото използване на актива и от изваждането му от употреба в края на неговия полезен живот, или очаква да възникнат при възникването на пасив.

Справедлива стойност на актив е сумата, за която този актив би могъл да се размени в честна сделка между информирани и желаещи сделката страни.

Загуба от обезценка е сумата, с която балансовата стойност на даден актив превишава неговата възстановима стойност.

Нематериален актив е разграничим непаричен актив без физическа субстанция.

Парични активи са държаните парични средства и активите, които ще бъдат получени във фиксирани и определими суми парични средства.

Научноизследователска дейност е оригинално и планирано изследване, предприето с цел да се получи ново научно или техническо познание и разбиране.

Остатъчна стойност на нематериален актив е очакваната сума, която предприятието би получило в момента, ако активът се извади от употреба, след приспадането на очакваните разходи за изваждането му от употреба, ако активът вече е на възрастта и в състоянието, очаквано в края на неговия полезен живот.

▼B

Полезен живот е:

а) периодът, през който активът се очаква да бъде на разположение за ползване от предприятието;

б) броят на производствените или сходни единици, които се очаква предприятието да получи от актива.

Нематериални активи

9. Предприятието често изразходва средства или поема задължения във връзка с придобиването, развитието, поддръжката и разширяването на нематериални ресурси като научни или технически познания, дизайн и въвеждане на нови процеси или системи, лицензи, интелектуална собственост, пазарни познания, търговски марки (включително търговски наименования и издателски права). Типични примери на обекти, обхванати от тези широки определения, са компютърен софтуер, патенти, авторски права, игрални филми, клиентски листи, права за обслужване на ипотека, риболовни лицензи, вносни квоти, франчайзинги, взаимоотношения с клиенти и доставчици, лоялност на клиента, пазарен дял и маркетингови права.

10. Не всички обекти, описани в параграф 9 отговарят на определението за нематериален актив, т.е. разграничимост, контрол над ресурса и съществуване на бъдещи икономически ползи. Ако позиция в обхвата на настоящия стандарт не отговаря на определението за нематериален актив, разходът за придобиването на нематериалния актив или вътрешното му създаване се признава като разход в момента, в който е направен. Ако позиция обаче е придобита в бизнес комбинация, тя формира част от положителната репутация, призната на датата на придобиването (вж. параграф 68).

Разграничимост

▼M12

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.

▼B

Контрол

13. Предприятие контролира актив, ако разполага с правомощието да получи бъдещи икономически ползи, произтичащи от основния ресурс, и да ограничи достъпа на другите лица до тези ползи. Капацитетът на предприятието да контролира бъдещите икономически ползи от нематериален актив обичайно би произтичал от законовите права, които могат да бъдат упражнени според закона. В отсъствието на законови права е по-трудно да се упражни контрол. Правната упражнимост на правата обаче не е необходимо условие за контрол, защото предприятието може да е в състояние да контролира бъдещите икономически ползи по някакъв друг начин.

14. Пазарните и техническите познания могат да доведат до бъдещи икономически ползи. Предприятие контролира тези ползи, ако например познанието е защитено от законови права като авторски права, произтичащи от търговски договор (когато е позволено) или от правното задължение на служителите да поддържат конфиденциалност.

15. Предприятие може да разполага с екип от опитни служители и може да е в състояние да идентифицира увеличаващите се умения на персонала, водещи до бъдещи икономически ползи от обучението. Предприятието може също да очаква, че персоналът ще продължи да предоставя своите умения на предприятието. Дадено предприятие обаче обикновено разполага с недостатъчен контрол над очакваните икономически ползи, произтичащи от екип от опитни служители и от обучение, за да могат тези обекти да отговорят на определението на нематериален актив. Поради сходни причини, специфичното управление или техническият талант не е вероятно да отговорят на определението за нематериален актив, освен ако не са защитени от законови права за използването им и за придобиването на бъдещите икономически ползи, очаквани от тях, и отговарят и на останалите изисквания на определението.

16. Предприятие може да разполага с портфейл от клиенти или пазарен дял и да очаква, че поради неговите усилия в изграждането на отношения с клиентите и лоялност, клиентите ще продължат да търгуват с него. В отсъствието на законови права за защита обаче или на други начини за контрол върху взаимоотношенията с клиентите или лоялността на клиентите на предприятието, предприятието обичайно разполага с недостатъчен контрол над очакваните икономически ползи от взаимоотношенията с клиентите и лоялността на тези обекти (напр. портфейл от клиенти, пазарен дял, взаимоотношения с клиентите и лоялност на клиентите), за да отговори на определението на нематериални активи. При отсъствието на законови права за защита на взаимоотношенията с клиентите, сделки за размяна на същите или на сходни недоговорни взаимоотношения с клиенти (различни от част от бизнес комбинация), осигуряват доказателства, че предприятието въпреки това е в състояние да контролира очакваните бъдещи икономически ползи, произтичащи от взаимоотношенията с клиентите. Тъй като тези сделки за размяна също предоставят доказателства, че взаимоотношенията с клиентите са отделими, тези взаимоотношения с клиентите отговарят на определението на нематериален актив.

Бъдещи икономически ползи

17. Бъдещите икономически ползи, произтичащи от нематериален актив, могат да включват приходи от продажбата на продукти или услуги, икономия на разходи или други ползи, произтичащи от използването на актива от предприятието. Например използването на интелектуална собственост в процеса на производство може да намали бъдещите производствени разходи, вместо да увеличи бъдещите приходи.

▼B

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

18. Признаването на позиция като нематериален актив изисква от предприятието да демонстрира, че тя отговаря на:

а) определението на нематериален актив (вж. параграфи 8—17); и

б) критериите за признаване (вж. параграфи 21—23).

Това изискване се прилага към разходите, които са направени първоначално при придобиването или вътрешното създаване на нематериален актив, и тези, направени впоследствие за разширяването му, замяната на част от него, или поддръжката му.

19. Параграфи 25—32 разглеждат прилагането на критерии за признаване на отделно придобити нематериални активи, а параграфи 33—43 разглеждат тяхното прилагане към нематериалните активи, придобити в бизнес комбинация. Параграф 44 разглежда първоначалната оценка на нематериалните активи, придобити чрез правителствена помощ, параграфи 45—47 — придобити чрез размени на нематериални активи, а параграфи 48—50 разглеждат третирането на вътрешно създадената положителна репутация. Параграфи 51—67 разглеждат първоначалното признаване и оценка на вътрешно създадените нематериални активи.

20. Характерът на нематериалните активи е такъв, че в много случаи няма добавки към този актив или резервни части за него. Съответно, повечето последващи разходи е вероятно да поддържат очакваните бъдещи икономически ползи, присъщи на съществуващ нематериален актив, вместо да отговорят на определението на нематериален актив и критериите за признаване в настоящия стандарт. В допълнение, често е трудно последващите разходи да бъдат причислени към конкретен нематериален актив, вместо към дейността като цяло. Следователно само в редки случаи последващите разходи — разходи, направени след първоначалното признаване на придобит нематериален актив, или след завършването на вътрешно създаден нематериален актив — ще бъдат признати в балансовата стойност на актива. В съответствие с параграф 63, последващите разходи за търговски марки, рубрики, издателски права, клиентски листи и обекти, сходни в същността си (независимо дали са придобити отвън, или вътрешно създадени) се признават винаги в печалбата или загубата в момента, в който са направени. Това е така, защото тези разходи не могат да бъдат разграничени от разходите за развитие на дейността като цяло.

21. Един нематериален актив следва да се признае, ако и само ако:

а) е вероятно, че предприятието ще получи очакваните бъдещи икономически ползи, които са свързани с актива;

б) стойността на актива може да бъде определена надеждно.

22. Дадено предприятие трябва да оцени вероятността от очакваните бъдещи икономически ползи, като използва разумни и аргументирани предположения на ръководството, които представляват най-добрата приблизителна оценка на системата от икономически условия, които ще съществуват в течение на полезния живот на актива.

23. Предприятието прилага преценка, за да оцени степента на сигурност, свързана с потока от бъдещи икономически ползи, които произтичат от използването на актива на базата на доказателствата, които са на разположение при първоначалното признаване, придавайки по-голяма тежест на външните доказателства.

▼B

24. Нематериален актив трябва да се оцени първоначално по цена на придобиване.

Отделно придобиване

▼M12

25. Обичайно цената, която предприятието плаща за отделното придобиване на нематериален актив отразява очакванията относно вероятността, че то ще получи очакваните икономически ползи, въплътени 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.

▼B

26. В допълнение, цената на придобиване на отделно придобит нематериален актив обикновено може да бъде надеждно определена. Това е особено важно, когато възнаграждението за покупката е под формата на парични средства или други парични активи.

27. Цената на придобиване на отделно придобит нематериален актив се състои от:

а) покупната цена, включително вносните мита и невъзстановимите данъци върху покупката, след приспадане на търговските отстъпки и рабати; и

б) всякакви свързани разходи за подготовката на актива за неговото очаквано използване.

28. Примери за преки разходи са:

а) разходи за доходи на наети лица (както са определени в МСС 19, възникващи директно от привеждането на актива в работно състояние;

б) професионални възнаграждения, произтичащи директно от привеждането на актива в работно състояние; и

в) разходи за тестване, когато активът функционира нормално.

29. Примери на разходи, които не са част от цената на придобиване на нематериален актив, са:

а) разходи за въвеждането на нов продукт или услуга (включително разходите за реклама и промоционални дейности);

б) разходи за осъществяването на бизнес на ново място или с нова група клиенти (включително разходите за обучение на персонала), и

в) административни и други общопроизводствени разходи.

30. Признаването на разходите в балансовата стойност на нематериален актив се преустановява, когато активът е в състояние, в което може да функционира по начина, очакван от ръководството. Следователно разходите, направени при използването или преместването на нематериален актив, не се включват в балансовата стойност на този актив. Например следните разходи не са включени в балансовата стойност на нематериален актив:

а) разходи, направени в момента, в който актив, можещ да функционира по начина, очакван от ръководството, все още не е въведен в експлоатация; и

б) първоначалните оперативни загуби, като например такива направени по време на създаването на търсене на продукцията на актива.

▼B

31. Някои операции възникват във връзка с разработването на нематериален актив, но не са необходими за привеждането му в състояние, необходимо за да може да работи по начина, очакван от ръководството. Тези случайни операции могат да възникнат преди или по време на развойните дейности. Тъй като случайните операции не са необходими за привеждането на актива в състояние, необходимо за да може да работи по начина, очакван от ръководството, приходите и свързаните с това разходи за случайните операции се признават незабавно в печалбата или загубата и се включват в съответните класификации на приходи и разходи.

▼M1

32. Ако плащането за нематериален актив е отсрочено извън обичайните кредитни срокове, неговата стойност е равностойна на паричната цена. Разликата между тази сума и общата сума на плащанията се отчита като разход за лихви в течение на периода на кредита, освен ако не се капитализира в съответствие с МСС 23 *Разходи по заеми*.

▼B

Придобиване като част от бизнес комбинация

▼M12

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, въплътени 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 отделим 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 но 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.

▼B

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

▼M12

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.

▼M22

36. Нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, би могъл да е отделим, но само заедно със свързан договор, определим актив или пасив. В такива случаи придобиващият признава нематериалния актив отделно от репутацията, но съвместно със свързания елемент.

37. Придобиващият може да признае група от допълнителни нематериални активи като един актив при условие, че отделните активи в групата имат сходен полезен живот. Например термините „търговско наименование“ и „наименование на марка“ често се използват като синоними за търговски марки и други марки. Те обаче са общи маркетингови термини, които обичайно се използват за препращане към група от допълнителни активи като търговска марка (или марка за услуга) и свързаното с нея търговско наименование, формули, рецептури и технологична експертиза.

▼M12

_____

▼B

39. Котираните пазарни цени на активен пазар предоставят най-надеждната оценка на справедливата стойност на нематериален актив (вж. също параграф 78). Обикновено подходящата пазарна цена е текущата предлагана цена. Ако няма текущи предлагани цени, цената на последната сходна сделка може да осигури база, на която да се изготви приблизителна оценка на справедливата стойност, при условие че не са били налице съществени промени в икономическите обстоятелства между датата на сделката и датата, на която е изготвена приблизителна оценка на справедливата стойност на актива.

▼M22

40. Ако не съществува активен пазар за нематериален актив, неговата справедлива стойност е сумата, която предприятието би платило за актива на датата на придобиването в честна сделка между независими информирани и желаещи сделката страни, на базата на най-добрата налична информация. При определянето на тази сума предприятието взема под внимание изхода от последните сделки за сходни активи. Например предприятието може да прибегне до множители, отразяващи текущи пазарни транзакции, към факторите, от които зависи доходоносността на даден актив (приходи, оперативна печалба или печалба преди плащане на лихви, данъци и амортизационни отчисления).

41. Предприятията, които участват в покупката и продажбата на нематериални активи, може да са си разработили техники за изготвяне на приблизителна оценка на справедливите стойности по косвен начин. Тези техники могат да се използват за първоначална оценка на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, ако тяхната цел е да се оцени справедливата стойност и ако отразяват настоящи сделки и практики в индустрията, към която принадлежи активът. Тези техники, например, включват:

а) дисконтиране на очаквани бъдещи нетни парични потоци от актива; или

▼M22

б) оценка на избегнатите от предприятието разходи чрез притежаването на нематериален актив и без той да трябва да бъде:

i) лицензиран от друга страна в честна сделка между добре информирани и желаещи осъществяването ѝ страни (като при подхода „освобождаване от възнаграждения за ползване на права“ при използването на дисконтирани нетни парични потоци); или

ii) пресъздаден или заменен (както е при разходния подход).

▼B

Последващи разходи по придобит незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност

42. Разходи за научноизследователска и развойна дейност, които:

а) са свързани с незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност, придобит отделно или в бизнес комбинация и признат като нематериален актив; и

б) са направени след придобиването на този проект;

се отчитат счетоводно в съответствие с параграфи 54—62.

43. Прилагането на изискванията в параграфи 54—62 означава, че последващите разходи за незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност, придобит отделно в бизнес комбинация и признат като нематериален актив, са:

а) признати като разход в момента, в който са направени, ако са разходи за научноизследователска дейност;

б) признати като разход в момента, в който са направени, ако са разходи за развойна дейност, които не отговарят на критериите за признаване като нематериален актив в параграф 57; и

в) добавени към балансовата стойност на придобития незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност, ако това са разходи за развойна дейност, които отговарят на критериите за признаване в параграф 57.

Придобиване чрез правителствена помощ

44. В някои случаи, нематериален актив може да бъде придобит безвъзмездно или срещу номинално възнаграждение, чрез правителствена помощ. Това може да се случи, когато правителство прехвърля или разпределя нематериални активи към предприятието, като например права за ползване на летища, лицензи за работа на радио или телевизионни станции, лицензи за внос или квоти, или права на достъп до други ограничени ресурси. В съответствие с МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ* предприятието може да избере да признае първоначално по справедлива стойност както нематериалния актив, така и дарението. Ако предприятието избере да не признава актива първоначално по справедлива стойност, то го признава първоначално по номинална стойност (другото третиране, допустимо съгласно МСС 20) заедно с всякакви разходи, които могат да бъдат отнесени директно към подготвянето на актива за неговото използване по предназначение.

▼B

Размяна на активи

45. Един или повече нематериални активи могат да бъдат придобити в замяна на непаричен(ни) актив(и), или комбинация от парични и непарични активи. Обсъждането по-долу се отнася до размяна на един непаричен актив за друг, но се прилага и по отношение на всички размени, описани в предходното изречение. Цената на придобиване на такъв нематериален актив се определя по справедлива стойност, освен ако: а) разменната дейност няма търговска същност, или б) справедливата стойност нито на получения актив, нито на дадения актив, може да бъде определена надеждно. Придобитият актив се определя по този начин, дори ако предприятието не може незабавно да отпише дадения актив. Ако придобитият актив не е оценен по справедлива стойност, неговата цена на придобиване се определя по балансовата стойност на дадения актив.

46. Предприятието определя дали разменната сделка има търговска същност, като взема под внимание обхвата, в който се очаква нейните бъдещи парични потоци да се променят в резултат от сделката. Разменната сделка има търговска същност, ако:

а) конфигурацията (т.е. рискът, времето на възникване и сумата) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърления актив; или

б) специфичната за предприятието стойност на частта от операциите на предприятието, повлияни от промените в сделката като резултат от размяната; и

в) разликата между а) и б) е съществена по отношение на справедливата стойност на разменените активи.

За целите на определянето дали дадена разменна сделка има търговска същност, специфичната за предприятието стойност на частта от операциите на предприятието, повлияна от сделката, следва да отрази паричните потоци след данъчно облагане. Резултатът от тези анализи може да е ясен, без да се налага предприятието да извършва детайлни изчисления.

47. Параграф 21, буква б) определя, че условие за признаването на нематериален актив е цената на придобиване на актива да може да бъде надеждно определена. Справедливата стойност на нематериален актив, за който не съществуват съпоставими пазарни сделки, се определя надеждно, ако: а) променливостта в обхвата на разумните приблизителни оценки на справедливата стойност не е съществена за този актив, или б) вероятностите на различните приблизителни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно оценени и използвани при изготвянето на приблизителна стойност на справедливата стойност. Ако предприятието е в състояние да определи надеждно справедливата стойност или на получения актив, или на дадения актив, тогава справедливата стойност на дадения актив се използва за определяне на цената на придобиване, освен ако справедливата стойност на получения актив не е по-очевидно доказателство.

Вътрешно създадена положителна репутация

48. Вътрешно създадената положителна репутация не трябва да се признава като актив.

▼B

49. В някои случаи за създаването на бъдещи икономически ползи се правят разходи, но това не води до създаване на нематериален актив, който да отговаря на критериите за признаване в стандарта. Този разход често се описва като допринасящ за вътрешно създадената положителна репутация. Вътрешно създадената положителна репутация не се признава като актив, тъй като тя не е разграничим ресурс (т.е. тя не е отделима, нито възниква от договорни или други законови права), контролиран от предприятието, който може да бъде надеждно определен.

50. Разликите между пазарната стойност на предприятието и балансовата стойност на неговите разграничими нетни активи във всеки един момент може да обхващат редица фактори, които оказват влияние върху стойността на предприятието. Тези разлики обаче не представляват стойността на нематериалните активи, контролирани от предприятието.

Вътрешно създадени нематериални активи

51. Понякога е трудно да се определи дали вътрешно създаден нематериален актив отговаря на критериите за признаване поради проблемите, свързани с:

а) идентифицирането дали и кога е налице разграничим актив, който ще генерира очаквани бъдещи икономически ползи; и

б) надеждното определяне на себестойността на актива. В някои случаи, разходите за вътрешно създаване на нематериален актив не могат да бъдат разграничени от разходите за поддържане или разширяване на вътрешно създадената репутация на предприятието или за осъществяването на ежедневните операции.

Ето защо, в допълнение към спазването на общите изисквания за признаване и първоначална оценка на нематериален актив, предприятието прилага изискванията и насоките, включени в параграфи 52—67, по отношение на всички вътрешно създадени нематериални активи.

52. За да оцени дали вътрешно създаден нематериален актив отговаря на критериите за признаване, предприятието класифицира създаването на актив във:

а) фазата на научноизследователска дейност; и

б) фазата на развойна дейност.

Въпреки че термините „научноизследователска“ и „развойна“ са дефинирани, термините „фаза на научноизследователската дейност“ и „фаза на развойната дейност“ имат по-широко значение за целите на настоящия стандарт.

53. Ако дадено предприятие не може да разграничи фазата на научноизследователската дейност от фазата на развойната дейност на вътрешен проект за създаване на нематериален актив, предприятието третира разходите по този проект все едно, че те са били направени само във фазата на научноизследователската дейност.

Фаза на научноизследователска дейност

54. Никой нематериален актив, който е резултат на научноизследователска дейност (или от фаза на научноизследователска дейност на вътрешен проект), не трябва да бъде признат. Разходите за научноизследователска дейност (или за фаза на научноизследователска дейност на вътрешен проект) следва да бъдат признати като разход в момента, в който са направени.

55. Във фазата на научноизследователската дейност на вътрешен проект предприятието не може да покаже, че съществува нематериален актив, който ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Следователно разходът се признава като разход в момента, в който е направен.

▼B

56. Примери на научноизследователски дейности са:

а) дейности, чиято цел е получаването на нови познания;

б) търсенето, оценката и окончателният избор на приложения на научноизследователските открития или други познания;

в) търсенето на алтернативи за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги; и

г) формулата, дизайна, оценката и окончателният избор на възможни алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

Фаза на развойна дейност

57. Нематериален актив, възникващ от развойната дейност (или от фазата на развойната дейност на вътрешен проект), трябва да се признава, единствено и само ако предприятието може да докаже следното:

а) техническата изпълнимост на завършването на нематериален актив, така че той да бъде на разположение за ползване или продажба;

б) намерението да завърши нематериалния актив и да го използва или продаде;

в) неговата способност да използва или продаде нематериалния актив;

г) как нематериалният актив ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Наред с всичко останало, предприятието може да докаже съществуването на пазар за продукцията на нематериалния актив или за самия нематериален актив, или ако той ще се използва вътрешно, полезността на нематериалния актив;

д) наличието на адекватни технически, финансови и други ресурси за приключване на развойната дейност и за ползването или продажбата на нематериалния актив;

е) неговата способност за надеждно определяне на разходите, отнасящи се до нематериалния актив по време на неговото разработване.

58. Във фазата на научноизследователската дейност на вътрешен проект, предприятието може в някои случаи да идентифицира нематериален актив и да покаже, че активът ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Това е така, защото фазата на развойна дейност на проекта продължава след фазата на научноизследователската дейност.

59. Примери на научноизследователски дейности са:

а) дизайнът, изграждането и тестването на прототипи и модели преди производството или преди използването;

б) дизайнът на инструменти, матрици, шаблони и матрични плочи, свързани с нови технологии;

в) дизайнът, изграждането и функционирането на пилотни съоръжения, които не са в мащаб, икономически приемлив като търговско производство; и

г) дизайнът, изграждането и тестването на избрани алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

60. За да покаже как нематериален актив ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи, предприятието оценява бъдещите икономически ползи, които ще бъдат получени от актива, като използва принципите в МСС 36 *Обезценка на активи*. Ако активът ще генерира икономически ползи само в комбинация с други активи, предприятието прилага концепцията за единиците, генериращи парични потоци в МСС 36.

▼B

61. Наличието на ресурси за завършването, използването и получаването на ползи от нематериален актив, може да се докаже чрез бизнес план, например, посочващ техническите, финансовите и другите необходими ресурси, както и способността на предприятието да осигури тези ресурси. В някои случаи, предприятието представя наличието на външни финанси чрез получаването на доказателства от кредитора за неговото желание да финансира плана.

62. По методите за определяне на себестойността на предприятието често могат да се определят надеждно разходите за вътрешно създадения нематериален актив, като заплата и други разходи, направени за осигуряването на авторски права или лицензи, или за разработването на компютърен софтуер.

63. Вътрешносъздадени търговски марки, рубрики, издателски права, клиентски листи и обекти, сходни по съдържание, не трябва да бъдат признавани като нематериални активи.

64. Разходите за вътрешносъздадени търговски марки, рубрики, издателски права, клиентски листи и обекти, сходни по съдържание, не могат да бъдат разграничени от разхода за развитие на дейността като цяло. Следователно тези обекти не се признават като нематериални активи.

Себестойност на вътрешно създаден нематериален актив

65. Себестойността на вътрешно създаден нематериален актив, за целите на параграф 24, е сумата от разходите, направени от датата, в която нематериалният актив за първи път е отговорил на критериите за признаване по параграфи 21, 22 и 57. Параграф 71 забранява възстановяването на разходи, признати преди това като разход.

66. Себестойността на вътрешно създаден нематериален актив включва всички пряко свързани разходи, необходими за създаването, производството и подготовката на актив, за да бъде приведен в състояние да функционира по начина, очакван от ръководството. Примери за пряко свързани разходи, са:

а) разходи за материали и услуги, използвани или консумирани при създаването на нематериален актив;

б) разходи за доходи на наетите лица (както са дефинирани в МСС 19 *Доходи на наети лица*), произтичащи от създаването на нематериален актив;

в) такси за регистриране на законови права; и

г) амортизация на патенти и лицензи, които са използвани за създаване на нематериалния актив.

МСС 23 определя критерии за признаване на лихви като елемент от себестойността на вътрешно създаден нематериален актив.

67. Следните не са компоненти на себестойността на вътрешно създаден нематериален актив:

а) разходи по продажбата, административни и други общопроизводствени разходи, освен ако тези разходи не могат да бъдат пряко свързани с подготовката на актива за ползване;

б) идентифицирана неефикасност и първоначални оперативни загуби, възникнали преди активът да достигне до планирания капацитет; и

▼B

в) разходи за персонал по обучението за работа с актива.

Примери, илюстриращи параграф 65

Предприятие разработва нов производствен процес. През 2005 г. направените разходи са в размер на 1 000 ВЕ ([a]), от които 900 ВЕ са направени преди 1 декември 20Х5 г., а 100 ВЕ са направени между 1 *декември* 20Х5 г. и 31 декември 20Х5 г. Предприятието е в състояние да покаже, че на 1 декември 20Х5 г. производственият процес отговаря на критериите за признаване като нематериален актив. Възстановимата стойност на ноу-хау, включено в процеса (включително бъдещи парични изходящи потоци за приключване на процеса преди да стане на разположение за ползване), е определена на 500 ВЕ.

В края на 20Х5 г. производственият процес е признат като нематериален актив по себестойност в размер на 100 ВЕ (разходи, направени от датата, когато критериите за признаване са били изпълнени, т.е. 1 декември 20Х5 г.) Разходът в размер на 900 ВЕ, направени преди 1 декември 20Х5 г., е признат като разход, тъй като критериите за признаване не са изпълнени до 1 декември 20Х5 г. Тези разходи не формират част от себестойността на производствения процес, признат в ►M5 *отчета за финансовото състояние* ◄.

През 20Х6 г. направените разходи са в размер на 2 000 ВЕ. В края на 20Х6 г. възстановимата стойност на ноу-хау, въплътено в процеса (включително бъдещи парични изходящи потоци за приключване на процеса преди да стане на разположение за ползване), е определена на 1 900 ВЕ.

В края на 20Х6 г. себестойността на производствения процес е 2 100 ВЕ (разходи в размер на 100 ВЕ, признати в края на 20Х5 г. плюс разходи в размер на 2 000 ВЕ, признати в 20Х6 г.). Предприятието признава загуба от обезценка в размер на 200 ВЕ за коригиране на балансовата стойност на процеса преди загубата от обезценка (2 100 ВЕ) до неговата възстановима стойност (1 900 ВЕ). Тази загуба от обезценка ще се обърне в последващ период, ако изискванията за обратно проявление на загубата от обезценка в МСС 36, са изпълнени.

([a]) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „валутни единици“.

ПРИЗНАВАНЕ НА РАЗХОД

▼M12

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).

▼M8

69. В някои случаи разходите са направени, за да осигурят бъдещи икономически ползи на предприятието, но не е придобит или създаден никакъв нематериален актив или друг актив, който може да бъде признат. В случая на доставка на стоки предприятието признава такъв разход, когато получи право на достъп до стоките. В случая на доставка на услуги предприятието признава такъв разход, когато получи услугите. Например, освен когато формира част от стойността на бизнес комбинация, разходите по научноизследователската дейност са признати като разход в момента, в който са направени (вж. параграф 54). Други примери на разходи, които са признати като разход в момента, в който са направени, са:

▼B

а) разходи по стартиращи дейности (т.е. първоначални разходи), освен ако тези разходи не са включени в стойността на обект от имоти, машини и съоръжения в съответствие с МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*. Първоначалните разходи могат да се състоят от разходи за учредяване като например, законови и административни разходи, направени при създаването на юридическо лице, разходите за откриване на нови възможности или бизнес (т.е. разходи преди откриването) или разходи за започването на нови дейности или пускането на нови продукти или процеси (т.е. разходи преди пускане в експлоатация);

б) разходи за дейности по обучението;

▼M8

в) Разходи за дейности по реклама и промоция (включително поръчки по каталог по пощата);

▼B

г) разходи за преместване или реорганизация на част или на цялото предприятие.

▼M8

69А. Предприятието има право на достъп до стоките, когато ги притежава. По аналогичен начин, то има право на достъп до стоките, когато те са били произведени от доставчика в съответствие с условията и сроковете на договора за доставка и предприятието може да изисква доставката им срещу заплащане. Услугите се получават, в момента на тяхното извършване от доставчика в съответствие с договора за предоставянето им на предприятието, а не когато предприятието ги използва, за да предоставя други услуги, например да достави реклама на клиенти.

70. Параграф 68 не изключва възможността предприятието да признае предплащането като актив, когато плащането за стоките е извършено, преди предприятието да получи правото на достъп до стоките. По аналогичен начин, параграф 68 не изключва възможността предприятието да признае предплащането като актив, когато плащането за услугите е извършено, преди предприятието да получи тези услуги.

▼B

Минали разходи не следва да бъдат признавани като актив

71. Разходите за нематериален обект, които са били признати първоначално като разход, не трябва да бъдат признавани като част от стойността на нематериален актив на по-късна дата.

▼B

ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

72. Предприятието избира или модела на цената на придобиване в параграф 74 или модела на преоценената стойност в параграф 75 като своя счетоводна политика. Ако нематериален актив е отчетен чрез използването на модела на преоценената стойност, всички останали активи в тази група също трябва да бъдат отчетени чрез използването на същия модел, освен ако не съществува активен пазар за тези активи.

73. Група нематериални активи е групирането на активи със сходен характер и използване в дейността на предприятието. Позициите в рамките на група нематериални активи се преоценяват едновременно, за да се избегне селективната преоценка на активите и отчитането на суми във финансовия отчет, представляващи комбинация от разходи и оценки към различни дати.

Модел на цената на придобиване

74. След първоначалното признаване на нематериален актив той трябва да се отчита по неговата цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и всякакви натрупани загуби от обезценка.

Модел на преоценената стойност

75. След първоначалното признаване, нематериален актив трябва да се отчита по преоценена стойност, която е неговата справедлива стойност на датата на преоценката, намалена с всякаква натрупана впоследствие амортизация и всякакви натрупани впоследствие загуби от преоценка. За целите на преоценките съгласно настоящия стандарт справедливата стойност трябва да се определи чрез препратка към активен пазар. Преоценките трябва да се правят толкова регулярно, че на ►**M5** края на отчетния период ◄ балансовата стойност на актива да не се различава съществено от неговата справедлива стойност.

76. Моделът на преоценената стойност не позволява:

а) преоценката на нематериални активи, които не са били признати преди това като активи; или

б) първоначалното признаване на нематериалните активи по суми, различни от цената на придобиване.

77. Моделът на преоценената стойност се прилага, след като даден актив е бил признат първоначално по цена на придобиване. Ако само част от стойността на даден нематериален актив обаче е призната като актив, тъй като активът не е отговарял на критериите за признаване до определен момент в процеса (вж. параграф 65), моделът на преоценената стойност може да бъде приложен по отношение на целия този актив. Също така, моделът на преоценената стойност може да бъде приложен към нематериален актив, който е получен чрез правителствено дарение и е признат по номинална стойност (вж. параграф 44).

78. Не е обичайно за нематериален актив да съществува активен пазар с характеристиките, описани в параграф 8, въпреки че може да се случи. Например в някои юрисдикции може да съществува активен пазар за свободно прехвърляеми лицензи за таксиметрова дейност или производствени квоти. Активен пазар обаче не може да съществува за търговски марки, рубрики за вестници, издателски права за музика и филми, патенти или търговски марки, тъй като всеки такъв актив е уникален. Също така, въпреки че нематериалните активи се купуват и продават, договорите се договарят между отделните купувачи и продавачи и сделките са относително редки. Поради тези причини цената, платена за един актив, може да не осигурява достатъчни доказателства за справедливата стойност на друг актив. Нещо повече, цените често не са обществено достъпни.

▼B

79. Честотата на преоценките зависи от променливостта на справедливите стойности на нематериалните активи, които се преоценяват. Ако справедливата стойност на преоценен актив се различава съществено от неговата балансова стойност е необходима допълнителна преоценка. Някои нематериални активи могат да претърпят съществени и непостоянни движения в справедливата стойност, като по този начин ще възникне необходимост от годишна преоценка. Такива чести преоценки не са необходими за нематериални активи с несъществени движения в справедливата стойност.

80. Ако нематериален актив се преоцени, всякаква натрупана амортизация на датата на преоценката или се:

а) преизчислява пропорционално с промяната на брутната балансова стойност на актива, така че балансовата стойност на актива след преоценката да бъде равна на неговата преоценена стойност; или се

б) елиминира срещу брутната балансова стойност на актива и преизчислената нетна сума, до преоценената стойност на актива.

81. Ако нематериален актив в група преоценени нематериални активи не може да бъде преоценен, тъй като не съществува активен пазар за този актив, активът трябва да се отчита по неговата цена на придобиване, намалена с всяка натрупана амортизация и загуби от обезценка.

82. Ако справедливата стойност на преоценен нематериален актив не може да бъде определена чрез препращане към активен пазар, балансовата стойност на актива трябва да бъде неговата преоценена стойност на датата на последната преоценка чрез препратка към активен пазар, намалена с всякаква натрупана впоследствие амортизация и всякакви натрупани впоследствие загуби.

83. Фактът, че вече не съществува активен пазар за даден преоценен нематериален актив, може да показва, че активът може да е обезценен и че трябва да бъде тестван в съответствие с МСС 36.

84. Ако справедливата стойност на актива може да се определи чрез препратка към активен пазар на дата на последваща оценка, моделът на преоценената стойност трябва да се прилага от тази дата.

►M5 85. Когато балансовата сума на един актив се увеличава в резултат на преоценка, увеличението се признава в друг всеобхватен доход и се натрупва в собствен капитал в статията „Резерв от преоценки“. ◄ Увеличението обаче трябва да бъде признато в печалбата или загубата до степента, в която то води до обратно проявление на намаление при преоценката на същия актив, признато преди това в печалбата или загубата.

86. Ако балансовата стойност на нематериален актив бъде намалена в резултат от преоценка, намалението трябва да се признае в печалбата или загубата. ►M5 Намалението обаче се признава в друг всеобхватен доход до степента на съществуващо кредитно салдо в резерва от преоценка по отношение на този актив. Намалението, признато в друг всеобхватен доход, намалява сумата, натрупана в собствен капитал в статията „Резерв от преоценки“. ◄

▼B

87. Натрупаният преоценъчен резерв, включен в собствения капитал, може да се прехвърли директно в неразпределената печалба, когато резервът бъде реализиран. Целият резерв може да се реализира при изваждането от употреба или освобождаването от актива. Някои от преоценъчните резерви могат да бъдат реализирани при използването на актива от предприятието, в този случай, сумата му е разликата между амортизацията, базирана върху преоценената балансова стойност на актива и амортизацията, която би била призната на базата на историческата цена на актива. Прехвърлянето от преоценъчния резерв към неразпределената печалба не се прави ►M5 през печалбата или загубата ◄.

ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

88. Предприятието оценява дали полезният живот на нематериален актив е ограничен или неограничен и ако е ограничен, оценява продължителността на броя на производствените или сходни единици, съставляващи този полезен живот. Даден нематериален актив се разглежда като имащ неограничен полезен живот, когато на базата на анализ на съответните фактори, не съществува предвидимо ограничение за периода, през който се очаква активът да генерира нетни парични потоци за предприятието.

89. Счетоводното отчитане на нематериален актив се базира на неговия полезен живот. Нематериален актив с ограничен полезен живот се амортизира (вж. параграфи 97—106), а нематериален актив с неограничен полезен живот не се амортизира (вж. параграфи 107—110). Примерите, придружаващи настоящия стандарт, илюстрират определянето на полезния живот на различни нематериални активи и последващото счетоводно отчитане на тези активи на базата на определените полезни животи.

90. При определянето на полезния живот на нематериален актив под внимание се вземат много фактори, включително:

а) очакваното използване на актива от предприятието и дали активът би могъл да се управлява ефективно от друг управленски екип;

б) типичните продуктови цикли на живот за актива и публичната информация за приблизителните оценки на полезните животи на сходни активи, които се използват по подобен начин;

в) технически, технологични, търговски или други видове морално остаряване;

г) стабилността на индустрията, в която функционира активът, и промените в пазарното търсене за продукти и услуги, получени от актива;

д) очакваните действия от конкуренти или потенциални конкуренти;

е) нивото на разходите за поддръжка, необходими за получаването на очакваните бъдещи икономически ползи от актива и способността и намеренията на предприятието да достигне това ниво;

ж) периодът на контрол над актива и законовите или сходни ограничения върху използването на актива като например дати на изтичане на срока на съответния лизинг; и

з) дали полезният живот на актива зависи от полезния живот на други активи на предприятието.

▼B

91. Терминът „неограничен“ не означава „безкраен“. Полезният живот на един нематериален актив отразява само това ниво на бъдещите разходи за поддръжка, необходими за поддържане на актива според неговия стандарт за работа, оценено в момента на изготвяне на приблизителната оценка на полезния живот на актива, както и способността и намерението на предприятието да достигне това ниво. Заключението, че полезният живот на нематериален актив е неограничен, не трябва да зависи от планираните бъдещи разходи, превишаващи тези, които са необходими за поддръжката на актива на стандартното ниво на изпълнение.

92. Като се има предвид историята на бързите промени в технологиите, компютърният софтуер и много други, нематериалните активи са податливи на технологично морално остаряване. Следователно е вероятно техният полезен живот да е кратък.

93. Полезният живот на нематериален актив може да е много дълъг или дори неограничен. Несигурността оправдава изготвянето на приблизителна оценка на полезния живот на нематериален актив на база предпазливост, но не оправдава избора на живот, който е нереалистично кратък.

▼M12

94. Полезният 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, полезният живот включва периода(ите) за подновяване само, ако са налице доказателства в подкрепа на подновяването от предприятието без съществени разходи. Полезният 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.

▼B

95. Съществуват както икономически, така и законови фактори, оказващи влияние върху полезния живот на нематериален актив. Икономическите фактори определят периода, през който предприятието ще получава бъдещи икономически ползи. Законовите фактори могат да ограничат периода, през който предприятието контролира достъпа до тези ползи. Полезният живот е по-краткият от двата периода, определени от тези фактори.

96. Съществуването на следните фактори, наред с останалите, показва, че предприятието би могло да поднови договорните или други законови права без съществени разходи.

а) съществуват доказателства, по възможност базирани на опит, че договорните или другите законови права ще бъдат подновени. Ако подновяването зависи от съгласието на трета страна, това включва доказателства, че третата страна ще даде своето съгласие;

б) съществуват доказателства, че всякакви условия, необходими за получаване на подновяването, ще бъдат изпълнени; и

в) разходите за подновяването не са съществени за предприятието, ако бъдат съпоставени с бъдещите икономически ползи, които се очаква да бъдат получени от предприятието от подновяването.

Ако разходите за подновяването са съществени при съпоставянето им с бъдещите икономически ползи, които се очаква да бъдат получени от предприятието от подновяването, разходите за подновяването представляват, по своята същност, разходи за придобиването на нов нематериален актив на датата на подновяването.

▼B

НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С ОГРАНИЧЕН ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

Амортизационен период и метод на амортизация

97. Амортизируемата сума на нематериален актив с ограничен полезен живот се разпределя на систематична база за периода на неговия полезен живот. Начисляването на амортизацията започва, когато активът е на разположение за ползване, т.е. когато той е на мястото и в състоянието, необходимо за да работи по начин, очакван от ръководството. Амортизацията се прекратява на по-ранната от: датата, на която активът е класифициран като държан за продажба (или включен в групата за освобождаване, която е държана за продажба) в съответствие с МСФО 5, и датата, на която е отписан активът. Използваният метод на амортизация отразява модела, при който бъдещите икономически ползи от актива се очаква да бъдат потребени от предприятието. Ако този модел не може да бъде определен надеждно, се използва линейният метод. Разходът за амортизация за всеки период се признава в печалбата или загубата, освен ако този или друг стандарт не позволява или не изисква той да бъде включен в балансовата стойност на друг актив.

▼M8

98. За да се разпредели амортизуемата сума на актив на систематична база за срока на неговия полезен живот, може да се използват разнообразни методи на аморти-зация. Тези методи включват линейния метод, метода на намаляващия остатък и метода на производствената единица. Използваният метод се избира на базата на очаквания модел на потребление на очакваните бъдещи икономически ползи, при-същи на актива и се прилага последователно в отделните периоди, освен ако няма промяна в очаквания модел на потребление на тези бъдещи икономически ползи.

▼B

99. Амортизацията обичайно се признава в печалбата или загубата. Понякога обаче бъдещите икономически ползи, присъщи на даден актив, се включват в производството на други активи. В този случай разходът за амортизация включва част от стойността на другия актив и се включва в неговата балансова стойност. Например амортизацията на нематериални активи, използвани в производствения процес, се включва в балансовата стойност на материалните запаси (вж. МСС 2 *Материални запаси*).

Остатъчна стойност

100. Остатъчната стойност на нематериален актив с ограничен полезен живот се счита за нула, освен ако:

а) има поето задължение от трета страна за закупуване на актива в края на неговия полезен живот; или

б) има активен пазар за този актив и:

i) остатъчната стойност може да бъде определена чрез препратка към този пазар; и

ii) е вероятно, че този пазар ще съществува в края на полезния живот на актива.

101. Амортизируемата сума на актив с ограничен полезен живот се определя след приспадането на неговата остатъчна стойност. Остатъчна стойност, различна от нула, показва, че предприятието очаква да се разпореди с нематериалния актив преди края на неговия икономически живот.

▼B

102. Приблизителната оценка на остатъчната стойност на актива се базира на възстановимата сума от изваждането на актива от употреба, като се прилагат цените, преобладаващи на датата на приблизителната оценка за продажбата на сходен актив, който е достигнал края на своя полезен живот и е функционирал при условия, сходни на тези, при които ще бъде използван активът. Остатъчната стойност се преглежда най-малко в края на всяка финансова година. Промяната в остатъчната стойност на актив се отчита счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки.

103. Остатъчната стойност на нематериален актив може да се увеличи до сума, равна на или по-голяма от балансовата стойност на актива. Ако това стане, разходът за амортизация на актива е нула, освен ако и докато неговата остатъчна стойност не се намали впоследствие под балансовата стойност на актива.

Преглед на амортизационния период и метода на амортизация

104. Амортизационният период и методът на амортизация за нематериален актив с ограничен полезен живот трябва да се преглеждат най-малко в края на всяка финансова година. Ако очакваният полезен живот на актива е различен от предходните приблизителни оценки, амортизационният период трябва да се промени съответно. Ако има промяна в очаквания модел на потребление на бъдещите икономически ползи, присъщи на актива, методът на амортизация трябва да се промени, за да отрази променения модел. Тези промени трябва да се осчетоводят като промени в счетоводните приблизителни оценки в съответствие с МСС 8.

105. По време на живота на нематериален актив, може да стане очевидно, че приблизителната оценка на неговия полезен живот е неподходяща. Например признаването на загуба от обезценка може да показва, че трябва да се промени амортизационният период.

106. С течение на времето моделът на бъдещите икономически ползи, които се очаква предприятието да получи от нематериален актив, може да се промени. Например може да стане очевидно, че е подходящ методът на намаляващия остатък на амортизация, а не линейният метод. Друг пример е, ако използването на права, представлявани от лиценз, бъдат отсрочени в зависимост от действието на други компоненти на бизнес плана. В този случай икономическите ползи, които произтичат от актива, могат да бъдат получени през по-късни периоди.

НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С НЕОГРАНИЧЕН ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

107. Нематериален актив с неограничен полезен живот не се амортизира.

108. В съответствие с МСС 36, от предприятието се изисква да тества за обезценка нематериален актив с неограничен полезен живот чрез сравняването на неговата възстановима стойност с балансовата му стойност.

а) ежегодно; и

б) когато съществува индикация, че нематериалният актив може да е обезценен.

▼B

Преглед на оценката на полезния живот

109. Полезният живот на нематериален актив, който не се амортизира, се преглежда всеки период, за да се определи дали събития и обстоятелства продължават да подкрепят оценката на неопределения полезен живот за този актив. Ако те не продължават, промяната в оценката на полезния живот от неограничен на ограничен се отразява счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка, в съответствие с МСС 8.

110. В съответствие с МСС 36, повторната оценка на полезния живот на нематериален актив като ограничена, вместо като неограничена, е индикатор, че активът може да е обезценен. В резултат на това, предприятието тества актива за обезценка, като съпоставя неговата възстановима стойност, определена в съответствие с МСС 36, с балансовата му стойност и признава всяко превишение на балансовата стойност над възстановимата стойност като загуба от обезценка.

ВЪЗСТАНОВИМОСТ НА БАЛАНСОВАТА СТОЙНОСТ — ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА

111. За да се определи дали нематериален актив е обезценен, предприятието прилага МСС 36. Настоящият стандарт обяснява кога и как дадено предприятие преглежда балансовата стойност на своите активи, как определя възстановимата стойност на даден актив и кога признава или обръща загубите от обезценка.

ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА И ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ АКТИВИ

112. Нематериален актив се отписва:

а) при изваждането му от употреба; или

б) когато не се очакват бъдещи икономически ползи от неговото използване или изваждането му от употреба.

113. Печалбата или загубата, произтичащи от отписването на нематериален актив, се определят като разлика между нетните приходи от изваждането му от употреба, ако има такива, и балансовата стойност на актива. Тя се признава в печалбата или загубата, при изваждането на актива от употреба (освен ако МСС 17 не изисква друго при продажба и обратен лизинг). Печалбите не се класифицират като приходи.

114. Изваждането от употреба на нематериален актив може да настъпи по различни начини (напр. чрез встъпването във финансов лизинг или чрез дарение). При определянето на датата на изваждането на актива от употреба, предприятието прилага критериите в МСС 18 Приходи за признаване на приходи от продажбата на стоки. МСС се прилага към изваждане от употреба чрез продажба и обратен лизинг.

115. Ако в съответствие с принципа за признаване в параграф 21, дадено предприятие признае разходите за замяна на част от нематериален актив в балансовата стойност на актив, след това то отписва балансовата стойност на заменената част. Ако не е практично за дадено предприятие да определи балансовата стойност на заменената част, то може да използва разходът за замяната като индикация за стойността на заменената част в момента на нейното придобиване или вътрешно създаване.

▼M12

115A. 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.

▼B

116. Възнаграждението, което ще се получи при освобождаването от нематериален актив, се признава първоначално по неговата справедлива стойност. Ако плащането за нематериалния актив бъде отсрочено, полученото възнаграждение се признава първоначално по паричен еквивалент на цената. Разликата между номиналната стойност на възнаграждението и паричния еквивалент на цената се признава като приход от лихви в съответствие с МСС 18, отразяваща ефективната доходност от вземането.

117. Амортизацията на нематериален актив с ограничен полезен живот не се прекратява, когато нематериалният актив вече не се използва, освен ако активът е бил амортизиран напълно или ако е класифициран като държан за продажба (или включен в групата за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Общи

118. Предприятието оповестява следното за всяка група нематериални активи, разграничавайки ги на вътрешно създадени нематериални активи и други нематериални активи:

а) дали полезните животи са неограничени или ограничени и, ако са ограничени, прилаганите полезни животи или амортизационни норми;

б) използваните методи за амортизация на нематериални активи с ограничен полезен живот;

в) брутната балансова стойност и всяка натрупана амортизация (взети в заедно с натрупаните загуби от обезценка) в началото и в края на периода;

г) позицията(ите) в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄, в която(ито) се включва амортизацията на нематериалните активи;

д) равнение на балансовата стойност в началото и в края на периода, посочващо:

i) допълнения, посочени отделно от тези от вътрешна развойна дейност, тези, придобити отделно, и тези, придобити чрез бизнес комбинации;

ii) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в групата за освобождаване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5 и други изваждания от употреба;

iii) увеличения или намаления през периода, произтичащи от преоценки съгласно параграфи 75, 85 и 86 и от загуби от обезценка, признати или възстановени ►**M5** в друг всеобхватен доход ◄ в съответствие с МСС 36 (ако има такива);

iv) загуби от обезценка, признати в печалбата или загубата през периода в съответствие с МСС 36 (ако има такива);

v) загуби от обезценка, възстановени в печалбата или загубата през периода в съответствие с МСС 36 (ако има такива);

vi) всякаква амортизация, призната през периода;

▼B

vii) нетните курсови разлики, възникващи при преизчисляването на финансовите отчети във валутата на представянето, както и при преизчисляването на чуждестранна операция във валутата на представянето на предприятието; и

viii) други промени в балансовата стойност през периода.

119. Група нематериални активи е групирането на активи със сходен характер и използване в дейността на предприятието. Примерите на отделни групи могат да включват:

а) имена на търговски марки;

б) рубрики и издателски права;

в) компютърен софтуер;

г) лицензи и франчайзи;

д) авторски права, патенти и други права на индустриална собственост, услуги и оперативни права;

е) рецептури, формули, модели, дизайни и прототипи; и

ж) нематериални активи в процес на развитие.

Групите, посочени по-горе, се разделят (обединяват) в по-малки (по-големи) групи, ако това води до по-уместна информация за ползвателите на финансовите отчети.

120. Предприятието оповестява информация за обезценени нематериални активи в съответствие с МСС 36 в допълнение към информацията, изисквана по параграф 118, буква д), подточки iii)—v).

121. МСС 8 изисква от предприятието да оповести характера и сумата на промяната в счетоводна приблизителна оценка, която има съществен ефект в текущия период или се очаква да има съществен ефект в последващи периоди. Такива оповестявания могат да възникнат от промени в:

а) оценката на полезния живот на нематериален актив;

б) метода на амортизация; или

в) остатъчните стойности.

122. Предприятието оповестява и:

а) за нематериален актив, оценен като имащ неограничен полезен живот, балансовата стойност на този актив и причините, аргументиращи оценката на неограничения полезен живот. Като се имат предвид тези причини, предприятието трябва да опише фактора(ите), който(ито) оказва(т) съществено влияние при определянето, че активът има неограничен полезен живот;

б) описанието, балансовата стойност и остатъчния амортизационен период на всякакъв индивидуален нематериален актив, който е съществен за финансовите отчети на предприятието;

в) за нематериални активи, придобити чрез правителствено дарение и признати първоначално по справедлива стойност (вж. параграф 44):

i) справедливата стойност, призната първоначално за тези активи;

▼B

ii) тяхната балансова стойност; и

iii) дали са оценени след признаване по модела на цената на придобиване или модела на преоценената стойност;

г) съществуването и балансовите стойности на нематериалните активи, чиято собственост е ограничена и балансовите стойности на нематериалните активи, заложени като обезпечение за задълженията;

д) сумата на договорните поети задължения за придобиването на нематериални активи.

123. Когато дадено предприятие описва фактора(ите), който(ито) оказва(т) съществено влияние при определянето, че полезният живот на нематериален актив е неопределен, предприятието взема под внимание списъка от фактори в параграф 90.

Нематериални активи, оценени след признаване при използване на модела на преоценъчната стойност

124. Ако нематериалните активи са отчетени по преоценени стойности, предприятието оповестява следното:

а) по група нематериални активи:

i) датата на влизане в сила на преоценката;

ii) балансовата стойност на преоценени нематериални активи; и

iii) балансовата стойност, която би била призната, ако преоценената група нематериални активи е била определена след признаването, като се използва модела на цената на придобиване в параграф 74;

б) сумата на преоценъчния резерв, който е свързан с нематериалните активи в началото и в края на периода, посочваща промените през периода и всякакви ограничения за разпределението на остатъка сред акционерите; и

в) методите и съществените предположения, прилагани при изготвянето на приблизителна оценка на справедливите стойности на активите.

125. Може да е необходимо да се обединят групите на преоценените активи в по-големи групи за целите на оповестяването. Групите обаче не се обединяват, ако това би довело до комбинация от групи нематериални активи, които включват суми, оценени и по модела на цената на придобиване, и по модела на преоценената стойност.

Разходи за научноизследователска и развойна дейност

126. Предприятието трябва да оповести общата сума на разходите за научноизследователска и развойна дейност, признати като разход през периода.

127. Разходите за научноизследователска и развойна дейност се състоят от всички разходи, които са директно свързани с научноизследователската и развойната дейности (вж. параграфи 66 и 67 за насоки за типа разход, който трябва да се включи за целите на изискването за оповестяване в параграф 126).

Друга информация

128. Предприятието се насърчава, но не е задължено, да оповестява следната информация:

а) описание на всеки напълно амортизиран нематериален актив, който все още е в употреба; и

▼B

б) кратко описание на съществени нематериални активи, контролирани от предприятието, но непризнати като активи, тъй като те не отговарят на критериите за признаване в настоящия стандарт или тъй като те са придобити или създадени преди варианта на МСС 38 *Нематериални активи*, издаден през 1998 г., да е бил в сила.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

▼M12

_____

130. Предприятието прилага този стандарт:

▼B

а) към счетоводното отчитане на нематериални активи, придобити в бизнес комбинации, за които датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.; и

б) към счетоводното отчитане на всички останали нематериални активи за бъдещи периоди от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г. Следователно предприятието не коригира балансовата стойност на нематериалните активи, признати към тази дата. Предприятието обаче към тази дата прилага настоящия стандарт, за да извърши повторна оценка на полезните животи на тези признати нематериални активи. Ако в резултат от тази повторна оценка предприятието промени своята оценка на полезния живот на даден актив, тази промяна се отразява счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8.

130А. Предприятието прилага измененията в параграф 2 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. Ако предприятието приложи МСФО 6 за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M5

130Б. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя параграфи 85, 86 и 118 д)iii). Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M22

130В. МСФО 3 (преработен 2008 г.) измени параграфи 12, 33–35, 68, 69, 94 и 130, заличи параграфи 38 и 129 и добави параграф 115А. Параграфи 36 и 37 бяха изменени от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. 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 по-ранен период, то прилага тези изменения и за по-ранния период, като оповестява този факт.

▼M8

130Г. Параграфи 69, 70 и 98 са изменени и параграф 69А е добавен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M22

130Д. Параграфи 40 и 41 бяха изменени от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼B

Размяна на сходни активи

131. Изискването по параграф 129 и параграф 130, буква б) настоящият стандарт да бъде прилаган за бъдещи периоди означава, че ако размяната на активи е била оценена преди датата на влизане в сила на настоящия стандарт на базата на балансовата стойност на дадения актив, предприятието не преизчислява балансовата стойност на придобития актив, за да отрази неговата справедлива стойност на датата на придобиване.

По-ранно прилагане

132. Предприятията, за които се прилага параграф 130, се насърчават да прилагат изискванията на настоящия стандарт преди датите на влизане в сила, посочени в параграф 130. Ако дадено предприятие обаче приложи настоящия стандарт преди тези дати на влизане в сила, в същото време то прилага и МСФО 3 и МСС 36 (както е преработен през 2004 г.).

ОТМЯНА НА МСС 38 (ИЗДАДЕН ПРЕЗ 1998 Г.)

133. Настоящият стандарт заменя МСС *Нематериални активи* (издаден през 1998 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 39

Финансови инструменти: признаване и оценяване

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да установи принципите за признаване и оценяване на финансови активи, финансови пасиви и договори за покупка или продажба на нефинансови позиции. Изискванията за представяне на информацията за финансовите инструменти са изложени в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне.* Изискванията за оповестяване на информацията за финансовите инструменти са изложени в МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване.*

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:

а) тези дялове в дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия, които се отчитат счетоводно съгласно МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети,* МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* или МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*. Предприятията обаче прилагат настоящия стандарт по отношение на дялове в дъщерни предприятия, асоциирани предприятия или съвместни предприятия, които съгласно МСС 27, МСС 28 или МСС 31 се отчитат счетоводно съгласно настоящия стандарт. Предприятията прилагат настоящия стандарт и за деривативите за участие в дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия, освен ако деривативите не отговарят на определението в МСС 32 за инструмент на собствения капитал на предприятието;

б) лизингови права и задължения, за които се прилага МСС 17 *Лизинг*. Уточнения:

i) лизингови вземания, признати от лизингодателя, са обект на условията за отписване и обезценка на настоящия стандарт (вж. параграфи 15—37, 58, 59, 63—65 и допълнение А, параграфи НП36—НП52 и НП84—НП93);

ii) задължения по финансов лизинг, признати от лизингополучател, са обект на условията за отписване на настоящия стандарт (вж. параграфи 39—42 и допълнение А, параграфи НП57—НП63); и

iii) деривативи, внедрени в лизингови договори, са обект на условията, касаещи внедрените деривативи, на настоящия стандарт (вж. параграфи 10—13 и допълнение А, параграфи НП27—НП33);

в) права и задължения на работодатели по планове за доходи на наети лица, към които се прилага МСС 19 *Доходи на наети лица*;

▼M6

г) Финансови инструменти, емитирани от предприятието, които отговарят на дефиницията на инструмент на собствения капитал в МСС 32 (включително опции и варианти) или които се изисква да се класифицират като инструменти на собствения капитал съгласно параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32. Притежателят на такива инструменти на собствения капитал обаче трябва да прилага настоящия стандарт към тези инструменти, освен ако те не отговарят на изключението в (а)-горе;

▼B

д) правата и задълженията, възникващи съгласно: i) договорите за застраховка, така както са определени в МСФО 4 *Застрахователни договори,* различни от правата и задълженията на емитента, възникващи съгласно застрахователен договор, който отговаря на определението за договор за финансова гаранция в параграф 9, или ii) договор, който попада в обхвата на МСФО 4, след като той съдържа негарантиран доход. Стандартът обаче се прилага за деривативи, които са внедрени в подобен договор, когато дериватівът сам по себе си не е договор от обхвата на МСФО 4 (вж. параграфи 10—13 и допълнение А, параграфи НП23—НП33). Нещо повече, ако емитента на договори за финансовата гаранция преди е заявил изрично, че счита такива договори за застрахователни договори и е използвал отчитане, приложимо за застрахователни договори, емитентът може да избере да прилага или настоящия стандарт, или МСФО 4 за такива договори за финансова гаранция (вж. параграфи НП4 и НП4А). Емитентът може да направи този избор за всеки отделен договор, но изборът за всеки договор е неотменим;

▼M12

_____

▼M22

ж) всеки форуърден договор между купувач и акционер продавач за покупка или продажба на придобито предприятие, с който би се постигнала бизнес комбинация на бъдеща дата на придобиване; Срокът на форуърдния договор не следва да надвишава разумен период, който е обичаен за получаването на необходимите разрешения и приключването на сделката;

▼B

з) Кредитни ангажименти, различни от описаните в параграф 4. Емитентът на кредитен ангажимент прилага МСС 37 към кредитни ангажименти, които не попадат в обхвата на настоящия стандарт. Всички кредитни ангажименти обаче са обект на условията за отписване на настоящия стандарт (вж. параграфи 15—42 и допълнение А, параграфи НП36—НП63);

и) финансови инструменти, договори и задължения по сделки с плащане на базата на акции, за които се прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*, с изключение на договори, попадащи в обхвата на параграфи 5—7 от настоящия стандарт, за които се прилага стандартът;

й) права за плащания за компенсиране на предприятие за разходите, които предприятието трябва да направи, за да уреди пасив, който признава като провизия съгласно МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, или за който в по-ранен период е бил признат за провизия съгласно МСС 37.

3. [Заличен]

4. Следните кредитни ангажименти са в обхвата на настоящия стандарт:

а) кредитни ангажименти, които предприятието посочва като финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата. Предприятие, което има практика от миналото да продава активите, възникнали в резултат на кредитните му ангажименти малко след възникването на тези кредитни ангажименти, прилага настоящия стандарт към всички кредитни ангажименти от същата група.

▼B

б) кредитни ангажименти, които могат да бъдат уреждани нетно в парични средства или чрез прехвърлянето или издаването на друг финансов инструмент. Тези кредитни ангажименти са деривативи. Кредитен ангажимент не се счита за уреден нетно просто защото кредитът е изплатен на вноски (например, ипотечен кредит за строителство, който е изплатен на вноски съобразно етапа на строителството).

в) ангажименти за предоставяне на кредит с лихвен процент, по-нисък от пазарния лихвен процент. Параграф 47, буква г) уточнява последващото оценяване на пасивите, възникващи от тези кредитни ангажименти.

5. Настоящият стандарт се прилага към тези договори за покупка или продажба на нефинансова позиция, които могат да бъдат уредени нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, все едно че договорите са финансови инструменти, с изключение на договорите, които са сключени и продължават да бъдат държани за целите на получаване или предоставяне на нефинансова позиция по отношение на очакваните от предприятието ограничения във връзка с дадена покупка, продажба или ползване.

6. Съществуват различни начини, по които договор за покупка или продажба на нефинансова позиция може да бъде уреден в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти. Те включват:

а) когато условията на договора позволяват на всяка една от страните да го уреди нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти;

б) когато възможността да се извърши нетно уреждане в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти не е изрично посочена в условията на договора, но предприятието има практика на уреждане на сходни договори нетно в парични средства или с друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти (независимо дали с контрагент, чрез сключване на компенсационни договори или чрез продажба на договора преди неговото изпълнение или изтичане);

в) когато за сходни договори, предприятието обичайно поема доставката на базовия инструмент и продажбата му в рамките на кратък период от време след доставката, за да генерира печалба от краткосрочни колебания в цената или дилърския марж; и

г) когато нефинансова позиция, която е предмет на договора, е лесно обратима в парични средства.

Договор, по отношение на който се прилага буква б) или в), не е сключен за целите на получаването или доставката на нефинансова позиция във връзка с очаквана покупка, продажба или изисквания за ползване на предприятието и съответно е в обхвата на настоящия стандарт. Други договори, към които се прилага параграф 5, се преценяват, за да се определи дали те са сключени и продължават да се държат за целите на получаването или доставката на нефинансова позиция по отношение на очакваните от предприятието изисквания във връзка с дадена покупка, продажба или ползване и съответно дали са в обхвата на настоящия стандарт.

▼B

7. Издадена опция за покупка или продажба на нефинансова позиция, която може да бъде уредена нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти в съответствие с параграф 6, буква а) или г) е в обхвата на настоящия стандарт. Такъв договор не може да се сключи за целите на получаването или доставката на нефинансова позиция във връзка с очаквана покупка, продажба или изисквания за ползване на предприятието.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

8. Понятията, дефинирани в МСС 32, се използват в настоящия стандарт според значението, уточнено в параграф 11 от МСС 32. МСС 32 дефинира следните понятия:

— финансов инструмент

— финансов актив

— финансов пасив

— инструмент на собствения капитал

и дава насоки за прилагането на тези определения.

▼M8

9. В стандарта са използвани следните термини със съответните значения:

▼B

Определение за дериватив

Дериватив е финансов инструмент или друг договор от обхвата на настоящия стандарт (вж. параграфи 2—7), който притежава всяка една от следните три характеристики:

а) стойността му се променя вследствие на промени в даден лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, валутен курс, индекс на цени или проценти, кредитен рейтинг или кредитен индекс, както и други променливи, при условие при нефинансова променлива, че променливата не се отнася конкретно за страна по договора (наричана понякога „основна“ променлива);

б) не изисква първоначална нетна инвестиция или изисква първоначална нетна инвестиция, която е по-малка от необходимата за други видове договори, за които се очаква да реагират по подобен начин на промените в пазарните фактори; и

в) се урежда на бъдеща дата.

Определения за четири категории финансови инструменти

Финансов актив или финансов пасив, отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата, е финансов актив или финансов пасив, който отговаря на едно от следните условия:

▼M8

а) Класифициран е като държан за търгуване. Финансов актив или финансов пасив е класифициран като държан за търгуване, когато:

i) е придобит или възникнал главно с цел да бъде продаден или закупен обратно в близко бъдеще;

▼M8

ii) при първоначално признаване е част от портфейл от разграничими финансови инструменти, които се управляват заедно и за които съществуват доказателства за скорошен действителен модел на краткосрочна печалба; или

iii) е деривати (с изключение на деривати, който представлява договор за финансова гаранция или е определен като такъв и който е ефективен хеджиращ инструмент.

▼B

б) При първоначалното му признаване се определя от предприятието за отчитане по справедлива стойност в печалбата или загубата. Предприятието може да използва това определяне само когато е позволено съгласно параграф 11А или когато това действие ще доведе до по-уместна информация, тъй като или:

i) елиминира или значително намалява несъответствието от оценяването или признаването (понякога наричано „счетоводно несъответствие“), което иначе би възникнало от оценяването на активите или пасивите или от признаването на печалбите и загубите от тях на различни бази; или

ii) група финансови активи, финансови пасиви или и двете се управлява, а нейната резултатност се оценява по справедлива стойност, в съответствие с документирано управление на риска или инвестиционната стратегия, като информацията за групата се предоставя за вътрешно ползване на тази база на ключовия ръководен персонал на предприятието (както е определено в МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* (в редакцията му от 2003 г.), например съвета на директорите и главния изпълнителен директор на предприятието.

В МСФО 7, параграфи 9—11 и Б4 се поставя изискване предприятието да оповестява финансовите активи и финансовите пасиви, които е определило като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, включително за това как е удовлетворило тези условия. За инструменти, които отговарят на изискванията съгласно подточка ii) по-горе, това оповестяване включва разказно описание за това как определянето по справедлива стойност в печалбата или загубата съответства на документираното управление на риска или инвестиционната стратегия на предприятието.

Инвестициите в инструменти на собствения капитал, които нямат котирана пазарна цена на активен пазар и чиято справедлива стойност не може да бъде надеждно оценена (вж. параграф 46, буква в) и допълнение А, параграфи НП80 и НП81) не се определят като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата.

Следва да бъде отбелязано, че параграфи 48, 48А, 49 и допълнение А, параграфи НП69—НП82, които определят изискванията за установяване на надеждно оценяване на справедливата стойност на финансов актив или финансов пасив, се прилагат еднакво към всички позиции, които се оценяват по справедлива стойност, независимо дали чрез определяне или по друг начин, или чиято справедлива стойност се оповестява).

▼B

Инвестициите, държани до падеж, са недеривативни финансови активи с фиксирани или определяеми плащания и фиксиран падеж, които предприятието има положително намерение и възможност да задържи до падежа (вж. допълнение А, параграфи НП16—НП25) с изключение на:

а) тези, които предприятието определя при първоначалното признаване като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата;

б) тези, които предприятието определя като на разположение за продажба; и

в) тези, които отговарят на определението за кредити и вземания.

Предприятието не може да класифицира финансови активи като държани до падеж, ако през текущата финансова година или през последните две предходни финансови години е продало или прекласифицирало повече от незначителна част от инвестициите, държани до падеж, преди да е настъпил техният падеж (повече от незначителен по отношение на общата сума на инвестициите, държани до падеж) с изключение на продажбите или на прекласификациите, които:

i) са толкова близо до падежа или датата на изкупуване на финансовия актив (например по-малко от три месеца до падежа), че промените в пазарния процент или лихва няма да имат значителен ефект върху справедливата стойност на финансовия актив;

ii) се случват, след като предприятието е събрало в значителна степен първоначалната главница на всички финансови активи посредством насрочени плащания или предплащания; или

iii) се отнасят за изолирано събитие, което е извън контрола на предприятието, не е повторяемо събитие и предприятието не е имало разумни причини да го очаква.

Кредитите и вземанията са недеривативни финансови активи с фиксирани или определяеми плащания, които не се котират на активен пазар, с изключение на:

а) тези, които предприятието възнамерява да продаде незабавно или в близко бъдеще, които ще бъдат класифицирани като държани за търгуване и тези, които предприятието определя при първоначалното признаване като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата;

б) тези, които предприятието определя като на разположение за продажба при първоначалното признаване; или

в) тези, при които държателят може да няма възможност да възстанови в значителна степен цялата си първоначална инвестиция, с изключение на случаите, при които причината е влошаване на кредитното качество и които се класифицират като на разположение за продажба.

Участие, придобито в пул от активи, които не са кредити и вземания (например участие във взаимен фонд или друг подобен фонд), не е кредит или вземане.

Финансовите активи на разположение за продажба са тези недеривативни финансови активи, които са определени като на разположение за продажба или не са класифицирани като: а) кредити и вземания; б) инвестиции, държани до падеж; или в) финансови активи, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата.

▼B

Определение на договор за финансова гаранция

Договор за финансова гаранция е договор, който изисква емитентът да извърши определени плащания, за да възстанови на притежателя загубата, която той понася, поради това, че определен длъжник няма възможност да направи плащане, когато то е дължимо в съответствие с първоначалните или модифицираните условия на дългов инструмент.

Определения, отнасящи се до признаването и оценяването

Амортизираната стойност на финансов актив или финансов пасив е стойността, по която са оценяват финансовите активи и финансовите пасиви при първоначалното им признаване, минус погашенията на главницата, плюс или минус натрупаната амортизация на разликата между тази първоначална стойност и стойността на падежа, изчислявана по метода на ефективния лихвен процент, и минус всяко намаление (пряко или посредством коректива сметка) вследствие на обезценка и несъбираемост.

Методът на ефективния лихвен процент е метод за изчисляване на амортизираната стойност на финансовите активи и финансовите пасиви (или на група от финансови активи или финансови пасиви) и за разпределянето на лихвения приход или лихвения разход през съответния период. *Ефективният лихвен процент* е лихвата, която точно дисконтира очакваните бъдещи парични плащания или постъпления за периода на очаквания живот на финансовия инструмент или, когато е подходящо за по-къс период, до балансовата стойност на финансовия актив или на финансовия пасив. При изчисляване на ефективния лихвен процент, предприятието оценява паричните потоци, като взема предвид всички договорни условия на финансовия инструмент (например предплащане, кол-опции и другите подобни опции), но не взема предвид бъдещи загуби по кредити. Изчисляването включва всички такси и други възнаграждения, платени или получени от контрагентите, които са неразделна част от ефективния лихвен процент (вж. МСС 18 *Приходи*), разходите по сделката и всички други премии и отбиви. Предполага се, че паричните потоци и очакваният живот на групата от подобни финансови инструменти могат да се оценят надеждно. В редките случаи обаче, когато не е възможно паричните потоци или очакваният живот на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти) да се оценят надеждно, предприятието използва договорните парични потоци през пълния договорен срок на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти).

Отписване е премахването на вече признати финансови активи или финансови пасиви от ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄ на предприятието.

Справедлива стойност е сумата, срещу която даден актив може да бъде разменен или пасив уреден между осведомени, желаещи сделката страни в честна сделка помежду им ([1]).

Редовна покупка или продажба е покупката или продажбата на финансов актив по договор, чийто условия изискват прехвърляне на актива през период от време, установен обикновено със законодателство или конвенция, действащи на съответния пазар.

([1]) Параграфи 48, 49 и НП69—НП82 от допълнение А съдържат изисквания за определяне на справедливата стойност на финансов актив или финансов пасив.

▼B

Разходите по сделката са допълнителните разходи, пряко свързани с придобиването, издаването или изваждането от употреба на финансови активи или финансови пасиви (вж. допълнение А, параграф НП13). Допълнителният разход е този, който не би възникнал, ако предприятието не е придобило, издало или извадило от употреба финансовия инструмент.

Определения, свързани с отчитане на хеджирането

Неотменим ангажимент е обвързващо споразумение за размяната на определено количество ресурси, на определена цена на определена дата или дати в бъдеще.

Прогнозна сделка е недоговорена, но очаквана бъдеща сделка.

Хеджиращ инструмент е определен деривати или (само по отношение на хеджирането на валутен риск) определен недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив, чиято справедлива стойност или парични потоци се очаква да компенсират промените в справедливата стойност или паричните потоци на определена хеджирана позиция (параграфи 72—77 и допълнение А, параграфи НП94—НП97 съдържат подробности за определението за хеджиращ инструмент).

Хеджирана позиция е актив, пасив, неотменим ангажимент, много вероятна прогнозна сделка или нетна инвестиция в чуждестранна дейност, която: а) излага предприятието на риск от промени в справедливата стойност или бъдещите парични потоци, и б) е определена като хеджирана (параграфи 78—84 и допълнение А, параграфи НП98—НП101 съдържат подробности за определението за хеджирана позиция).

Ефективност на хеджирането е степента, до която промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които се дължат на хеджирания риск, се компенсират от промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджиращия инструмент (вж. допълнение А, параграфи НП105 —НП113).

ВНЕДРЕНИ ДЕРИВАТИВИ

10. Внедреният деривати е компонент на хибриден (комбиниран) инструмент, който включва също и недеривативен основен договор — ефектът е в това, че някои от паричните потоци на комбинирания инструмент варират подобно на тези на самостоятелен деривати. Внедреният деривати става причина някои или всички парични потоци, които зависят от договора, да се променят в зависимост от промени в конкретен лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, валутен курс, индекси на цени или проценти, кредитен рейтинг или кредитен индекс или други променливи, посочени по отношение на нефинансови променливи, когато променливата не се отнася конкретно за страна по договора. Деривати, който съпътства финансов инструмент, но е прехвърляем по договор, независимо от инструмента, или има контрагент, различен от този в инструмента, не е внедрен деривати, а е отделен финансов инструмент.

11. Внедреният деривати се отделя от основния договор и се отчита като деривати по настоящия стандарт, когато и само когато:

а) икономическите характеристики и рискове на внедрения деривати не са тясно свързани с икономическите характеристики и рискове на основния договор (вж. допълнение А, параграфи НП30 и НП33);

▼B

б) отделен инструмент със същите условия като на внедрения договор би отговорил на определението за деривати; и

в) хибридният (комбиниран) инструмент не се оценява по справедлива стойност с признаване на промените в справедливата стойност в печалбата или загубата (т.е. деривати, който е внедрен във финансов актив или финансов пасив, отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата, не се отделя).

Ако внедрен деривати се отдели, основният договор се отчита по настоящия стандарт, ако е финансов инструмент, и в съответствие с други подходящи стандарти, ако не е финансов инструмент. Настоящият стандарт не определя дали внедрените деривативи се представят отделно във финансовите отчети.

11А. Независимо от параграф 11, ако един договор съдържа един или повече внедрени деривативи, предприятието може да определи целия хибриден (комбиниран) договор като финансов актив или финансов пасив, отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата, освен ако:

а) внедреният деривати/внедрените деривативи не модифицира(т) съществено паричните потоци, които иначе биха били изискани по договора; или

б) е ясно с малко анализ или без анализ, когато за подобен хибриден (комбиниран) инструмент се преценява първоначално, че разделянето на внедрения(те) деривати(и) е забранено, като например опция за предплащане, внедрена в заем, която позволява на притежателя да предплати заема приблизително по неговата амортизирана стойност.

▼M20

12. В случай че настоящият стандарт изисква от предприятието да отдели внедрените деривативи от своя основен договор, но няма възможност да оцени поотделно внедрените деривативи при тяхното придобиване или в края на следващ период на финансово отчитане, то определя целия хибриден (комбиниран) договор като финансов актив или финансов пасив по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата. По подобен начин, ако предприятието не може да оцени поотделно внедрения деривати, който ще трябва да бъде отделен при прекласифициране на хибриден (комбиниран) договор извън справедливата стойност чрез категорията печалба или загуба, такава прекласификация се забранява. При тези обстоятелства хибридният (комбиниран) договор продължава да бъде класифициран изцяло по справедлива стойност в печалбата или загубата.

▼B

13. Ако предприятието няма възможност надеждно да определи справедливата стойност на внедрения деривати на базата на договорните условия (например поради това, че внедреният деривати се базира на некотиран инструмент на собствения капитал), справедливата стойност на внедрения деривати е разликата между справедливата стойност на хибридния (комбиниран) инструмент и справедливата стойност на основния договор, ако могат да бъдат определени по настоящия стандарт. Ако предприятието няма възможност да определи справедливата стойност на внедрения деривати, като използва този метод, се прилага параграф 12 и хибридният (комбиниран) инструмент се определя като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата.

ПРИЗНАВАНЕ И ОТПИСВАНЕ

Първоначално признаване

14. Предприятието признава финансов актив или финансов пасив ►M5 в отчета за финансовото състояние ◄, когато и само когато предприятието става страна по договорните условия на инструмента (вж. параграф 38 във връзка с редовните покупки на финансови активи.)

▼B

Отписване на финансов актив

15. При консолидиране на финансовите отчети параграфи 16—23 и допълнение А, параграфи НП34—НП52 се прилагат на консолидирано ниво. Следователно предприятието първо консолидира всички дъщерни предприятия в съответствие с МСС 27 и ПКР-12 *Консолидация — предприятия със специално предназначение* и после прилага параграфи 16—23 и допълнение А, параграфи НП34—НП52 към резултатната група.

16. Преди да се прецени дали и до каква степен отписването е подходящо по параграфи 17—23, предприятието определя дали тези параграфи се прилагат към част от финансов актив (или към част от група от подобни финансови активи) или към финансов актив (или група от подобни финансови активи) в неговата цялост, както следва.

a) Параграфи 17—23 се прилагат към част от финансов актив (или част от група от подобни финансови активи), когато и само когато частта, разглеждана с цел отписване, отговаря на едно от следните три условия:

i) Частта се състои само от конкретно разграничими парични потоци от финансовия актив (или от група от подобни финансови активи). Например, когато предприятието встъпи в разчленяване на лихвения процент, поради което контрагентът получава право на паричните потоци от лихвите, но не и на паричните потоци от главницата на дългов инструмент, към паричните потоци от лихвите се прилагат параграфи 17—23.

ii) Частта се състои само от напълно пропорционален (*pro rata*) дял от парични потоци от финансовия актив (или от група от подобни финансови активи). Например, ако предприятието сключи споразумение, при което контрагентът получава право на 90-процентен дял от всички парични потоци на дълго-вия инструмент, параграфи 17—23 се прилагат за 90 % от тези парични потоци. Ако има повече от един контрагент, не се изисква от всеки контрагент да притежава пропорционален дял от паричните потоци, стига прехвърлящото предприятие да притежава напълно пропорционален дял.

iii) Частта се състои само от напълно пропорционален (*pro rata*) дял от конкретно разграничими парични потоци от финансовия актив (или от група от подобни финансови активи). Например, ако предприятието сключи споразумение, при което контрагентът получава право на 90-процентен дял от паричните потоци от лихвите на финансов актив, параграфи 17—23 се прилагат за 90 % от тези парични потоци. Ако има повече от един контрагент, не се изисква от всеки контрагент да притежава пропорционален дял от конкретно разграничимите парични потоци, стига прехвърлящото предприятие да притежава напълно пропорционален дял.

▼B

б) Във всички останали случаи параграфи 17—23 се прилагат към финансовия актив в неговата цялост (или към група от подобни финансови активи в тяхната цялост). Например, ако предприятието прехвърли: 1. правата за първите или последните 90 процента от паричните вземания по финансов актив (или група от финансови активи); или 2. правата за 90 процента от паричните потоци от група от вземания, но осигурява гаранция за компенсиране на купувача за кредитните загуби до 8 процента от сумата на главницата на вземанията, параграфи 17—23 се прилагат за финансовия актив (или за група от финансови активи) в неговата цялост.

В параграфи 17—26 понятието „финансов актив“ се отнася или за част от финансов актив (или за част от група от подобни финансови активи), както е посочен в буква а) по–горе, или в противен случай за финансов актив (или група от подобни финансови активи) в неговата цялост.

17. Предприятието отписва финансов актив, когато и само когато:

а) договорните права върху паричните потоци от финансовия актив са изтекли; или

б) прехвърля финансовия актив, както е посочено в параграфи 18 и 19, а трансферът отговаря на условията за отписване в съответствие с параграф 20.

(вж. параграф 38 за редовни продажби на финансови активи.)

18. Предприятието прехвърля финансов актив, когато и само когато е изпълнено някое от следните условия:

а) прехвърлени са договорните права за получаване на парични потоци от финансовия актив; или

б) са запазени договорните права за получаване на паричните потоци от финансовия актив, но е поето договорно задължение за плащане на парични потоци на един или повече получатели в споразумение, което отговаря на условията в параграф 19.

19. Когато предприятието запазва договорните права за получаване на парични потоци от финансов актив („първоначалния актив“), но поема договорно задължение за плащане на тези парични потоци на едно или повече предприятия („крайни получатели“), предприятието третира сделката като прехвърляне на финансов актив, когато и само когато е изпълнено всяко от следните три условия.

а) Предприятието няма задължение да плаща суми на крайните получатели, освен ако не събира еквивалентни суми от първоначалния актив. Отпускането на краткосрочни аванси от предприятието с правото на пълно възстановяване на сумата, дадена назаем, плюс натрупаната лихва по пазарни проценти не нарушава това изискване;

б) На предприятието се забранява от условията на договора за прехвърляне да продава или залага първоначалния актив, освен ако той не е ценна книга, пред крайните получатели срещу задължението да им плаща парични средства;

▼B

в) Предприятието има задължение да върне всички парични потоци, които събира от името на крайните получатели без съществено отлагане. В допълнение, предприятието не е упълномощено да реинвестира тези парични потоци, освен за инвестиции в парични средства или парични еквивалентни (дефинирани в МСС 7 *Отчети за паричните потоци*) по време на късия период на уреждане от датата на събиране до датата на изискванията превод на сумата на крайните получатели, а лихвата, спечелена от такива инвестиции, се прехвърля на крайните получатели.

20. Когато предприятието прехвърли финансов актив (вж. параграф 18), то оценява степента, до която ще запази рисковете и ползите от собствеността върху финансовия актив. В този случай:

а) ако предприятието прехвърли в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, предприятието отписва финансовия актив и признава отделно като активи или пасиви всички права и задължения, създадени или запазени при трансфера;

б) ако предприятието запази в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, предприятието продължава да признава финансовия актив;

в) ако предприятието нито прехвърля, нито запазва в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, предприятието определя дали е запазило контрол върху финансовия актив. В този случай:

i) ако предприятието не е запазило контрол, то отписва финансовия актив и признава отделно като активи или пасиви всички права и задължения, създадени при трансфера.

ii) ако предприятието е запазило контрол, то продължава да признава финансовия актив до степента на продължаващото му участие във финансовия актив (вж. параграф 30).

21. Прехвърлянето на рисковете и ползите (вж. параграф 20) се оценява чрез сравняване на изложеността на предприятието, преди и след прехвърлянето, към промените в стойността и времето на реализиране на нетните парични потоци от прехвърления актив. Предприятието е запазило в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, ако изложеността му към промените в настоящата стойност на бъдещите нетни парични потоци от финансовия актив не се променя съществено в резултат на прехвърлянето (например от това, че предприятието е продало финансов актив, който е обект на споразумение за обратно изкупуване по фиксирана цена или по продажна цена, плюс доход за кредитора). Предприятието е прехвърлило в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността върху финансов актив, ако изложеността към такъв тип променливост вече не е значителна по отношение на общата променливост в настоящата стойност на бъдещите нетни парични потоци, свързани с финансовия актив (например защото предприятието е продало финансов актив, който е обект само на опция за обратно изкупуване по справедливата стойност в момента на обратното изкупуване или е прехвърлило напълно пропорционален дял от паричните потоци от по-голям финансов актив в споразумение, като подучастие в кредит, което отговаря на условията по параграф 19).

▼B

22. Често е очевидно дали предприятието е прехвърлило или запазило в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността и дали има нужда да се извършват изчисления. В други случаи ще бъде необходимо да се изчислят и сравнят експозициите на предприятието към променливостта в справедливата стойност на бъдещите нетни парични потоци преди и след прехвърлянето. Изчисляването и сравняването се правят, като за дисконтов процент се използва подходящ текущ пазарен лихвен процент. Взема се предвид цялата променливост на нетните парични потоци, като по-голяма тежест се придава на резултатите, за които има по-голяма вероятност да се случат.

23. Възможността на предприятието, получило актива, да продаде актива, определя дали прехвърлящото предприятие е запазило контрола (вж. параграф 20, буква в) върху прехвърления актив. Ако предприятието, към което е прехвърлен активът, има практическата възможност да продаде актива на несвързано лице в неговата цялост и е в състояние да упражни възможността едностранно и без необходимост да налага допълнителни ограничения върху прехвърлянето, предприятието не е запазило контрол. Във всички останали случаи предприятието запазва контрол.

Прехвърляния, които отговарят на условията за отписване (вж. параграф 20, буква а) и буква в), подточка i)

24. Ако предприятието е прехвърлило финансов актив в трансфер, който отговаря на условията за отписване в неговата цялост и запазва правото да обслужва финансовия актив срещу възнаграждение, предприятието признава или актив от обслужването, или пасив от обслужването във връзка с договора за предоставяне на услуга. Ако не се очаква възнаграждението, което предстои да бъде получено, да компенсира адекватно предприятието за предоставените услуги, се признава по справедлива стойност пасив от обслужването за обслужващото задължение. Ако се очаква възнаграждението, което ще бъде получено, да е повече от адекватна компенсация за обслужването, се признава актив от обслужването за правото на обслужване по сума, определена на базата на разпределението на балансовата стойност на по-големия финансов актив в съответствие с параграф 27.

25. Ако в резултат на трансфера се отпише финансов актив в неговата цялост, но трансферът доведе до това предприятието да получи нов финансов актив или да поеме нов финансов пасив или пасив за обслужване, предприятието признава по справедлива стойност новия финансов актив, финансов пасив или пасив за обслужването.

26. При отписването на финансовия актив в неговата цялост разликата между:

а) неговата балансова стойност; и

б) сумата на: 1. полученото възнаграждение (включващо всички получени нови активи, минус всички поети нови пасиви), и 2. всички натрупани печалби или загуби, които са били ►**M5** признати в друг всеобхватен доход ◄ (вж. параграф 55, буква б).

се признава в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄.

27. Ако прехвърленият актив е част от по-голям финансов актив (например, когато предприятието прехвърля лихвени парични потоци, които са част от дългов инструмент, вж. параграф 16, буква а), и прехвърлена част отговаря на условията за отписване в нейната цялост, предишната балансова стойност на по-големия финансов актив се разпределя между частта, която продължава да се признава и частта, която е отписана, на базата

▼B

на относителната справедлива стойност на тези части от датата на трансфера. За тази цел запазеният актив от обслужването се третира като част, която продължава да се признава. Разликата между:

а) балансовата стойност, разпределена към частта, която е отписана и

б) сумата на: 1. полученото възнаграждение за отписаната част (включващо всички получени нови активи минус всички поети нови пасиви), и 2. всички натрупани печалби или загуби, разпределени към тази част и ►M5 признати в друг всеобхватен доход ◄ (вж. параграф 55, буква б)

се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Натрупаната печалба или загуба, която е ►M5 призната в друг всеобхватен доход ◄, се разпределя между частта, която продължава да се признава, и частта, която е отписана, на базата на относителните справедливи стойности на тези две части.

28. Когато предприятието разпредели предишната балансова стойност на по-големия финансов актив между частта, която продължава да се признава, и частта, която е отписана, трябва да се определи справедливата стойност на частта, която продължава да се признава. Когато предприятието има опит от миналото в продажбата на части, подобни на частта, която продължава да се признава, или когато съществуват други пазарни сделки за такива части, скорошните цени на действителните сделки предоставят най-добрата оценка на справедливата стойност. Когато няма пазарни котировки или скорошни пазарни сделки за доказване на справедливата стойност на частта, която продължава да се признава, за най-добра оценка се приема справедливата стойност на разликата между справедливата стойност на по-големия финансов актив като цяло и на възнаграждението, получено от получателя на трансфера, за частта, която е отписана.

Прехвърляния, които не отговарят на условията за отписване (вж. параграф 20, буква б)

29. Ако прехвърлянето не води до отписване, защото предприятието е запазило в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, предприятието продължава да признава прехвърления актив в неговата цялост и признава финансов пасив за полученото възнаграждение. В следващи периоди предприятието признава приходите от прехвърления актив и извършените разходи за финансовия пасив.

Продължаващо участие в прехвърлени активи (вж. параграф 20, буква в), подточка ii)

30. Ако предприятието нито прехвърля, нито запазва в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, а запазва контрол върху прехвърления актив, предприятието продължава да признава прехвърления актив до степента на продължаващото си участие. Степента на продължаващото участие на предприятието в прехвърления актив е степента, до която то е изложено към промените в стойността на прехвърления актив. Например:

а) когато продължаващото участие на предприятието приема формата на гаранции за прехвърления актив, степента на продължаващото участие на предприятието е по-ниската от следните: 1. стойността на актива, и 2. максималната стойност на полученото възнаграждение, което може да се наложи да бъде възстановено от предприятието („сумата на гаранцията“);

▼B

б) когато продължаващото участие на предприятието приеме формата на издадена или закупена опция (или и на двете) за прехвърления актив, степента на продължаващата намеса на предприятието е стойността на прехвърления актив, който може да бъде закупен от предприятието. В случаите обаче на издадена пут-опция за актив, който се оценява по справедлива стойност, степента на продължаващото участие на предприятието е ограничена до по-ниската стойност между справедливата стойност на прехвърления актив и цената на упражняване на опцията (вж. параграф НП48);

в) когато продължаващото участие на предприятието приема формата на опция, уреждана в парични средства, или която има подобно условие, касаещо прехвърления актив, степента на продължаващото участие се измерва по същия начин като начина, произхождащ от опциите, неуреждани в парични средства, както е описано в буква б) по-горе.

31. Когато предприятието продължава да признава актив до степента на продължаващото си участие, предприятието признава и свързания с това пасив. Независимо от другите изисквания за оценяване в настоящия стандарт, прехвърленият актив и свързаният пасив се оценяват на база, която отразява правата и задълженията, запазени от предприятието. Свързаният пасив се оценява по такъв начин, че балансовата стойност на прехвърления актив и свързания пасив е:

а) амортизираната стойност на правата и задълженията, запазени от предприятието, ако прехвърленият актив се оценява по амортизирана стойност; или

б) равна на справедливата стойност на правата и задълженията, запазени от предприятието, при самостоятелното им оценяване, ако прехвърленият актив се оценява по справедлива стойност.

32. Предприятието продължава да признава приходите от прехвърления актив до степента на продължаващото си участие и признава разходите, извършени по свързания с това пасив.

33. За целите на последващата оценка, признатите промени в справедливата стойност на прехвърления актив и свързания пасив се отчитат последователно един на друг според параграф 55 и не могат да се компенсират.

34. Ако продължаващото участие на предприятието е само върху част от финансовия актив (например, когато предприятието запазва опция за обратно изкупуване на част от прехвърления актив или запазва остатъчно участие, което не води до запазване в значителна степен на всички рискове и ползи от собствеността и предприятието запазва контрол), предприятието разпределя предишната балансова стойност на финансовия актив между частта, която продължава да признава при продължаващото участие, и частта, която вече не признава, на базата на относителните справедливи стойности на тези части на датата на трансфера. За тази цел се прилагат изискванията на параграф 28. Разликата между:

а) балансовата стойност, разпределена към частта, която вече не се признава; и

▼B

б) сумата на: i) полученото възнаграждение за частта, която вече не се признава, и ii) всички натрупани печалби или загуби, разпределени към тази част и ►M5 признати в друг всеобхватен доход ◄ (вж. параграф 55, буква б)

се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Натрупаната печалба или загуба, която е ►M5 призната в друг всеобхватен доход ◄, се разпределя между частта, която продължава да се признава, и частта, която е отписана, на базата на относителните справедливи стойности на тези две части.

35. Ако прехвърленият актив се оценява по амортизирана стойност, възможността в настоящия стандарт за определяне на финансов пасив като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата не важи по отношение на свързания пасив.

Всички прехвърляния

36. Ако прехвърленият пасив продължава да се признава, активът и свързаният пасив не могат да се компенсират. По подобен начин предприятието не може да компенсира приходите от прехвърления актив с извършените разходи по свързания пасив (вж. МСС 32, параграф 42).

37. Ако прехвърлящото предприятие осигури непарично обезпечение (например дългов или инструмент на собствения капитал) на предприятието, получило обезпечението, отчитането на обезпечението от страна на прехвърлящия и получаващия зависи от това дали получаващият има правото да продаде или заложи обезпечението и от това дали прехвърлящото предприятие е в неизпълнение на договора. Прехвърлящото и получаващото предприятие отчитат обезпечението по следния начин:

а) Ако получаващото предприятие има правото по договор или по обичаен начин да продаде или заложи обезпечението повторно, прехвърлящото предприятие прекласифицира актива в ►M5 отчета за финансовото си състояние ◄ (например като актив, отдаден на заем, заложен инструмент на собствения капитал или вземане по споразумение за обратно изкупуване), отделно от останалите активи.

б) Ако получаващото предприятие продаде заложеното в негова полза обезпечение, предприятието признава постъпленията от продажбата и пасив, оценен по справедлива стойност на задължението да върне обезпечението.

в) Ако прехвърлящото предприятие не изпълни условията по договора и вече няма право да изкупи обезпечението, предприятието отписва обезпечението, а получаващото предприятие признава обезпечението като свой актив, първоначално оценен по справедлива стойност или, ако вече е продало обезпечението, задължението за връщане на обезпечението се отписва.

г) Освен в случаите по буква в) прехвърлящото предприятие продължава да отчита обезпечението като свой актив, а получаващото предприятие не признава обезпечението като свой актив.

Стандартизирана покупка или продажба на финансов актив

38. Стандартизирана покупка или продажба на финансови активи се признава и отписва според случая, като се използва отчитане на база датата на търгуване или на база датата на уреждане (вж. допълнение А, параграфи НП53—НП56).

Отписване на финансов пасив

39. Предприятието премахва финансов пасив (или част от финансовия пасив) от своя ►M5 отчет за финансовото състояние ◄, когато и само когато той е погасен — т.е. когато задължението, определено в договора, е отпаднало, анулирано или срокът му е изтекъл.

▼B

40. Размяна между съществуващ заемополучател и заемодател на дългови инструменти със съществено различни условия се отчита като прекратяване на първоначалния финансов пасив и признаване на нов финансов пасив. По подобен начин, същественото модифициране на условията на съществуващ финансов пасив или на част от него (независимо дали се дължи на финансовите трудности на длъжника) се отчита като прекратяване на първоначалния финансов пасив и признаване на нов финансов пасив.

41. Разликата между балансовата стойност на финансов пасив (или на част от финансов пасив), който е прекратен или прехвърлен на трета страна, и платеното възнаграждение, включително прехвърлените и поети непарични активи и пасиви, се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

42. Ако предприятието изкупи обратно част от финансов пасив, то разпределя предишната балансова стойност на финансовия пасив между частта, която продължава да се признава, и частта, която се отписва, на базата на относителните справедливи стойности на тези части на датата на обратното изкупуване. Разликата между: а) балансовата стойност, разпределена към отписаната част, и б) платеното възнаграждение, включително всички прехвърлени или поети непарични активи и пасиви, се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ по отношение на отписаната част.

ОЦЕНЯВАНЕ

Първоначална оценка на финансови активи и финансови пасиви

43. При първоначалното признаване на финансов актив или финансов пасив, предприятието ги признава по справедливата им стойност, плюс, в случай на финансови активи или финансови пасиви, които не се отчитат по справедлива стойност в печалбата или загубата, разходите по сделката, които се отнасят пряко към придобиването или издаването на финансовия актив или финансовия пасив.

44. Когато предприятието прилага отчитане на база датата на уреждане за актив, който впоследствие се оценява по цена на придобиване или по амортизирана стойност, активът първоначално се признава по справедливата му стойност на датата на сделката (вж. допълнение А, параграфи НП53—НП56).

Последваща оценка на финансови активи

45. За целите на оценяването на финансовите активи след първоначалното признаване, настоящият стандарт класифицира финансовите активи в следните четири категории, определени в параграф 9:

а) финансови активи, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата;

б) инвестиции, държани до падеж;

в) кредити и вземания; и

г) финансови активи на разположение за продажба.

▼B

Тези категории важат за оценяването и признаването на печалбите и загубите в настоящия стандарт. Предприятието може да използва други описания на тези категории или други категоризации, когато представя информация ►M5 във ◄ финансовите отчети. Предприятието оповестява в бележките към отчетите информацията, изисквана по МСФО 7.

46. След първоначалното признаване предприятието оценява финансовите активи, включително деривативите, които са активи, по тяхната справедлива стойност, без да се приспадат разходите по сделката, които биха се извършили при продажба или друг вид изваждане от употреба, с изключение на следните видове активи:

а) кредити и вземания, определени в параграф 9, които се оценяват по амортизирана стойност с използването на метода на ефективния лихвен процент;

б) инвестиции, държани до падеж, определени в параграф 9, които се оценяват по амортизирана стойност с използването на метода на ефективния лихвен процент; и

в) инвестиции в инструменти на собствения капитал, които нямат котирана пазарна цена на активен пазар и чиято справедлива стойност не може да се оцени надеждно, както и деривативи, които са обвързани с некотирани инструменти на собствения капитал или трябва да се уредят чрез прехвърлянето на такива некотирани инструменти на собствения капитал, които се оценяват по цена на придобиване (вж. допълнение А, параграфи НП80 и НП81).

Финансовите активи, които се определят като хеджирани позиции, са обект на оценяване според изискванията за отчитане на хеджирането в параграфи 89—102. Всички финансови активи с изключение на тези, които се оценяват по справедлива стойност в печалбата или загубата, са обект на преглед за обезценка в съответствие с параграфи 58—70 и допълнение А, параграфи НП84—НП93.

Последваща оценка на финансови пасиви

47. След първоначалното признаване предприятието оценява всички финансови пасиви по амортизирана стойност с използването на метода на ефективния лихвен процент, с изключение на:

а) финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата. Такива пасиви, включително деривативите, които са пасиви, се оценяват по справедлива стойност, с изключение на пасивите — деривативи, които са обвързани с некотиран инструмент на собствения капитал и трябва да се уредят чрез прехвърлянето на некотиран инструмент на собствения капитал, чиято справедлива стойност не може да се оцени надеждно, които се отчитат по цена на придобиване;

б) финансови пасиви, възникнали когато прехвърлянето на финансов актив не отговаря на условията за отписване или прилага подходът на продължаващото участие. Параграфи 29 и 31 се прилагат към оценяването на такива финансови пасиви.

в) договори за финансова гаранция, както са дефинирани в параграф 9. След първоначалното признаване емитентът на такъв договор трябва (освен когато се прилага параграф 47, буква а) или б) да го оценява по по-високата от:

i) стойността, определена в съответствие с МСС 37; и

ii) първоначално признатата стойност (вж. параграф 43) минус, когато е подходящо, натрупаната амортизация, призната в съответствие с МСС 18.

▼B

г) ангажименти за предоставяне на кредит с лихвен процент, по-нисък от пазарния лихвен процент. След първоначалното признаване емитентът на такъв ангажимент го оценява (освен когато се прилага параграф 47, буква а) по по-високата от:

i) стойността, определена в съответствие с МСС 37; и

ii) първоначално признатата стойност (вж. параграф 43) минус, когато е подходящо, натрупаната амортизация, призната в съответствие с МСС 18.

Финансови пасиви, които се определят като хеджирани позиции, подлежат на оценяване според изискванията за отчитане на хеджирането в параграфи 89—102.

Съображения при определяне на справедливата стойност

48. При определяне на справедливата стойност на финансов актив или финансов пасив за целите на прилагането на настоящия стандарт, МСС 32 или МСФО 7, предприятието прилага параграфи НП69—НП82 от допълнение А.

48А. Най-доброто доказателство за справедливата стойност са котираните цени на активен пазар. Ако пазарът за даден финансов инструмент не е активен, предприятието установява справедливата стойност като използва техника за оценяване. Целта на използването на техника за оценяване е да се установи каква би била цената на сделката на датата на оценяването при честна размяна, мотивирана от нормални бизнес съображения. Техниките за оценяване включват използване на скорошни справедливи пазарни сделки между информирани и желаещи страни, ако има такива, справка за текущата справедлива стойност на друг инструмент, който е в значителна степен същият, анализ на дисконтираните парични потоци и модели за оценка на опции. Ако има техника за оценяване, обикновено използвана от пазарните участници за оценяване на инструмента и тази техника е демонстрирала, че осигурява надеждни оценки на цени, получени при действителни пазарни сделки, предприятието използва тази техника. Избраната техника за оценяване използва в максимална степен пазарните данни и разчита колкото е възможно по-малко на данните, специфични за предприятието. Тя включва всички фактори, които биха взели предвид пазарните участници при определяне на цената и съответства на приетите икономически методологии за оценяване на финансовите инструменти. Периодично предприятието пренастройва и проверява валидността на техниката за оценяване с помощта на цени от наблюдавани текущи пазарни сделки със същия инструмент (т.е. без модифициране или препакетиране) или на базата на наблюдавана налична пазарна информация.

49. Справедливата стойност на финансов пасив с характеристика „на виждане“ (например депозит на виждане) не е по-малка от сумата, платима при поискване, която се дисконтира от първата дата, на която може да се поиска изплащане на сумата.

Прекласифициране

50. Предприятието:

а) не прекласифицира деривативи извън категорията на финансовите активи/пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, докато те се държат или емитират;

б) не може да прекласифицира финансов инструмент извън категорията на финансовите активи/пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, ако при първоначалното признаване той е бил определен от предприятието в печалбата или загубата по справедлива стойност; и

▼B

в) може, ако финансовият актив вече не се държи с цел продажба или обратно изкупуване в близко бъдеще (независимо от това, че финансовият актив може да е бил придобит или поет главно с цел продажба или обратно изкупуване в близко бъдеще), да прекласифицира този финансов актив извън категорията на финансовите активи/пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, ако са изпълнени условията по параграф 50Б или 50Г.

Предприятието не прекласифицира финансови инструменти в категорията на финансовите активи/пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, след първоначалното признаване.

▼M8

50А. Следните промени в обстоятелствата не представляват прекласифициране за целите на параграф 50:

а) деривати, който е определен в миналото като такъв и е ефективен хеджиращ инструмент в хеджиране на парични потоци или хеджиране на нетна инвестиция, вече не отговаря на условията за такъв;

б) даден деривати става определен и ефективен хеджиращ инструмент в хеджиране на парични потоци или хеджиране на нетна инвестиция;

в) финансови активи се прекласифицират, когато застрахователно дружество промени счетоводната си политика в съответствие с параграф 45 на МСФО 4.

▼B

50Б. Финансов актив, за който се прилага параграф 50, буква в) (с изключение на финансови активи от типа, посочен в параграф 50Г), може да се прекласифицира извън категорията на финансовите активи/пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, само в редки случаи.

50В. Ако в съответствие с параграф 50Б предприятието прекласифицира даден финансов актив извън категорията на финансовите активи/пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, финансовият актив се прекласифицира по неговата справедлива стойност на датата на прекласификацията. Всички печалби или загуби, които вече са признати в печалбата или загубата, не се коригират с обратен знак. Справедливата стойност на финансовия актив на датата на прекласификация става неговата нова или амортизирана стойност, както е приложимо.

50Г. Финансов актив, към който се прилага параграф 50, буква в), който би бил в съответствие с определението за кредити и вземания (ако не се е изисквало той да бъде класифициран при първоначалното признаване като държан за търгуване), може да се прекласифицира извън категорията на финансовите активи/-пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, ако предприятието има намерение и е в състояние да задържи финансовия актив в обозримо бъдеще или до падежа.

50Д. Финансов актив, класифициран като такъв на разположение за продажба, който би бил в съответствие с определението за кредити и вземания (ако не е бил определен като актив на разположение за продажба) може да бъде прекласифициран извън категорията на финансовите активи/пасиви на разположение за продажба, ако предприятието има намерение и е в състояние да задържи финансовия актив в обозримо бъдеще или до падежа.

▼B

50Е. Ако предприятието прекласифицира финансов актив извън категорията на финансовите активи/пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, в съответствие с параграф 50Г или извън категорията на финансовите активи/пасиви на разположение за продажба в съответствие с параграф 50Д, то прекласифицира финансовия актив по неговата справедлива стойност на датата на прекласификацията. За финансов актив, прекласифициран в съответствие с параграф 50Г, всички печалби или загуби, които вече са признати в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, не се коригират с обратен знак. Справедливата стойност на финансовия актив на датата на прекласификацията става неговата нова или амортизирана стойност, както е приложимо. За финансов актив, прекласифициран извън категорията на финансовите активи/пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с параграф 50Д, всички предходни печалби или загуби от този актив, които са били признати в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 55, буква б), се осчетоводяват в съответствие с параграф 54.

51. Ако в резултат на промени в намерението или възможността вече не е подходящо да се класифицира инвестиция като държана до падеж, тя се прекласифицира като на разположение за продажба и се преоценява по справедлива стойност, а разликата между балансовата стойност и справедливата стойност се отчита в съответствие с параграф 55, буква б).

52. Когато продажбите или прекласификацията на по-голяма от незначителна сума от държани до падеж инвестиции не отговарят на нито едно от условията на параграф 9, всички оставащи инвестиции, държани до падеж, се прекласифицират като на разположение за продажба. При такава прекласификация разликата между балансовата стойност и справедливата стойност се отчита в съответствие с параграф 55, буква б).

53. Ако се появи надеждна оценка за финансов актив или финансов пасив, за който предварително не е била налице такава оценка, а се изисква активът или пасивът да се оцени по справедлива стойност, ако има надеждна оценка (вж. параграф 46, буква в) и параграф 47), активът или пасивът се преоценява по справедлива стойност, като разликата между балансовата стойност и справедливата стойност се отчита в съответствие с параграф 55.

54. Ако в резултат на промени в намерението или възможността или в редките случаи, когато повече няма надеждна оценка на справедливата стойност (вж. параграф 46, буква в) и параграф 47) или защото са изтекли „двете предходни финансови години“, описани в параграф 9, става подходящо да се отчитат финансови активи и финансови пасиви по цена на придобиване или по амортизирана стойност, а не по справедлива стойност, като справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив на тази дата в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ става новата цена на придобиване или амортизирана стойност там, където е възможно. ►M5 Всяка предишна печалбата или загубата от този актив, която е била призната в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 55б), се отчита, както следва: ◄

а) В случаите на финансови активи с фиксиран падеж печалбата или загубата от актива се амортизира през ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ за оставащия период на държаната до падеж инвестиция с използване на метода на ефективния лихвен процент. Всяка разлика между новата амортизирана стойност и стойността на падежа също се амортизира през оставащия живот на финансовия актив с използването на метода на ефективния лихвен процент, подобно на амортизирането на премия и отбив. ►M5 Ако финансовият актив впоследствие бъде обезценен, всяка печалбата или загубата, която е била призната в друг всеобхватен доход, се прекласифицира от собствен капитал в печалбата или загубата в съответствие с параграф 67. ◄

▼M5

б) В случай на финансов актив, който няма фиксиран падеж, печалбата или загубата се признава в печалбата или загубата, когато финансовият актив бъде продаден или изваден от употреба по друг начин. Ако финансовият актив впоследствие бъде обезценен, всяка предишна печалбата или загубата, която е била призната в друг всеобхватен доход, се прекласифицира от собствен капитал в печалбата или загубата в съответствие с параграф 67.

▼B

Печалби и загуби

55. Печалба или загуба, която възниква от промяна на справедливата стойност на финансов актив или финансов пасив, който не е част от хеджиращо взаимоотношение (вж. параграфи 89—102), се признава по следния начин.

а) Печалба или загуба от финансов актив или финансов пасив, класифициран като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата, се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

▼M5

б) Печалбата или загубата от наличен за продажба финансов актив се признава в друг всеобхватен доход, с изключение на загубите от обезценка (вж. параграфи 67—70) и печалбите и загубите от обменните курсове (вж. Приложение А, параграф НП83) до момента на отписване на финансовия актив. В този момент натрупаната печалбата или загубата, призната преди в друг всеобхватен доход, се прекласифицира от собствен капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)). Обаче, …

▼B

56. За финансовите активи и пасиви, които се отчитат по амортизирана стойност (вж. параграфи 46 и 47), печалбата или загубата от актива се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, когато финансовият актив или финансовият пасив се отписва или обезценява и чрез процеса на амортизиране. За финансовите активи или финансови пасиви, които са хеджирани позиции (вж. параграфи 78—84 и допълнение А, параграфи НП98 —НП101), счетоводното отчитане на печалбата или загубата от актива се извършва съгласно параграфи 89—102.

57. Ако предприятие признае финансови активи, като използва счетоводно отчитане на база датата на уреждане (вж. параграф 38 и допълнение А, параграфи НП53 и НП56), промените в справедливата стойност на актива, който ще бъде получен, през периода между датата на търгуване (сделка) и датата на уреждане не се признават по отношение на активи, които се отчитат по цена на придобиване или амортизирана стойност (с изключение на загубите от обезценка). За активите, които обаче се отчитат по справедлива стойност, промяната в справедливата стойност се признава в печалбата или загубата или ►M5 в друг всеобхватен доход ◄ според параграф 55.

▼B

Обезценка и несъбираемост на финансови активи

58. Предприятието преценява на всяка балансова дата дали са налице обективни доказателства за обезценката на финансов актив или на група от финансови активи. Ако съществуват такива доказателства, предприятието прилага параграф 63 (за финансови активи, отчитани по амортизирана стойност), параграф 66 (за финансови активи, отчитани по цена на придобиване) или параграф 67 (за финансови активи на разположение за продажба), за да определи сумата на загубата от обезценка.

59. Финансов актив или група от финансови активи се считат за обезценени и са възникнали загуби от обезценка, когато и само когато са налице обективни доказателства за обезценка, произхождащи от едно или повече събития, които са настъпили след първоначалното признаване на актива (събитие „загуба“) и когато това събитие загуба (или събития) има ефект върху очакваните бъдещи парични потоци от финансовия актив или от групата финансови активи, които могат да се оценят надеждно. Може да не е възможно да се идентифицира единично, самостоятелно събитие, което е причинило обезценката. По-скоро обезценката може да е причинена от комбинирания ефект на няколко събития. Загубите, които се очакват в резултат на бъдещите събития, независимо от тяхната вероятност, не се признават. Обективните доказателства за обезценката на финансов актив или на група от финансови активи включват налични данни, които са предоставени на вниманието на държателя на финансовия актив и касаят следните събития на загуба:

а) значително финансово затруднение на емитента или на длъжника;

б) нарушаване на договор като неизпълнение на условия или просрочие в плащането на лихвата или на главницата;

в) когато заемодателят по икономически или правни причини, свързани с финансовото затруднение на длъжника, прави отстъпка на длъжника, каквато заемодателят не би обсъждал при други обстоятелства;

г) става вероятно, че длъжникът ще бъде обявен в несъстоятелност или ще подлежи на друго финансово оздравяване;

д) изчезване на активен пазар за този финансов актив заради финансови затруднения; или

е) налични данни, показващи измерим спад в очакваните бъдещи парични потоци от група финансови активи след първоначалното признаване на тези активи, въпреки че спадът не може още да бъде свързан с отделни финансови активи в групата, включително:

i) неблагоприятни промени в платежния статут на длъжници в групата (например нараснал брой на забавени плащания или нараснал брой на длъжници по заеми с кредитни карти, които са достигнали своя кредитен лимит и плащат минимална месечна сума); или

▼B

ii) национални или местни икономически условия, които са в зависимост от неизпълнение на условия по активите в групата (например увеличение в нивото на безработицата в географския район на длъжниците, спад в цените на имотите, подлежащи на ипотекиране в съответните райони, спад в цените на нефта за заеми на нефтопроизводители или неблагоприятни промени в условията на икономическия сектор, които оказват влияние върху длъжниците в групата).

60. Изчезването на активен пазар, заради това, че финансовите инструменти на предприятието вече не се търгуват публично, не е доказателство за обезценка. Понижаването на кредитния рейтинг на предприятието не е само по себе си доказателство за обезценка, въпреки че може да бъде доказателство за обезценка, когато се разглежда заедно с друга налична информация. Спад в справедливата стойност на финансов актив под неговата цена на придобиване или амортизирана стойност невинаги е доказателство за обезценка (например спад на справедливата стойност на една инвестиция в дългов инструмент, причинен от увеличение на безрисковия лихвен процент).

61. Освен видовете събития по параграф 59 обективно доказателство за обезценка на инвестиция в инструмент на собствения капитал включва информация за значителни промени с неблагоприятен ефект, настъпили в технологичната, пазарната, икономическата или правната среда, в която функционира емитентът и показват, че цената на придобиване на инвестицията в капиталовия инструмент не може да се възстанови. Значителен или продължителен спад в справедливата стойност на инвестиция в инструмент на собствения капитал под нейната цена на придобиване също е обективно доказателство за обезценка.

62. В някои случаи наличните данни, необходими за да се изчисли сумата на загубата от обезценка на финансов актив, могат да бъдат ограничени или вече не напълно подходящи за текущите условия. Например такъв може да бъде случаят, когато длъжник има финансови затруднения и са налице малко исторически данни, свързани с подобни длъжници. В тези случаи предприятието използва преценка от опита си, за да изчисли сумата на загубата от обезценка. По подобен начин предприятието използва преценка от опита си, за да коригира наличните данни за група финансови активи, за да отрази настоящите условия (вж. параграф НП89). Използването на разумни преценки е съществена част от изготвянето на финансовите отчети и не поставя под въпрос тяхната надеждност.

Финансови активи, отчитани по амортизирана стойност

63. Ако има обективни доказателства, че е възникнала загуба от обезценка от кредити и вземания или от инвестиции, държани до падеж, отчитани по амортизирана стойност, сумата на загубата се оценява като разлика между балансовата стойност на актива и настоящата стойност на очакваните бъдещи парични потоци (с изключение на бъдещите кредитни загуби, които не са възникнали), дисконтирани с първоначалния ефективен лихвен процент за финансовия актив (т.е. ефективният лихвен процент, изчислен при първоначалното признаване). Балансовата стойност на актива се намалява или директно, или чрез корективна сметка. Сумата на загубата се признава в печалбата или загубата.

▼B

64. Предприятието първо преценява дали съществува обективно доказателство за обезценка отделно за финансови активи, които са индивидуално значими, и отделно или заедно за финансови активи, които не са индивидуално значими (вж. параграф 59). Ако предприятието определи, че няма обективно доказателство за обезценка за отделно оценен финансов актив, без значение дали е значим или не, предприятието включва актива в група от финансови активи с подобни характеристики на кредитния риск и определя обезценката им заедно. Активи, които се оценяват за обезценка отделно и при които се признава или продължава да се признава загуба от обезценка, не участват в колективната оценка на обезценката.

65. Ако в следващ период сумата на загубата от обезценка намалее и спадът може по обективен начин да се свърже със събитие, което възниква, след като обезценката е призната (например подобрение в кредитния рейтинг на длъжника), преди това признатите загуби от обезценка се възстановяват или директно, или чрез коригиране на коректива сметка. Възстановяването не води до балансова стойност на финансовия актив, която да надвишава онази амортизирана стойност, която би била на датата на възстановяването, ако не е била призната загуба от обезценка. Възстановената сума се признава в печалбата или загубата.

Финансови активи, отчитани по цена на придобиване

66. Ако има обективни доказателства, че е възникнала загуба от обезценка на некотиран инструмент на собствения капитал, който не се отчита по справедлива стойност, защото справедливата му стойност не може да се оцени надеждно, или на деривативен актив, който е обвързан с некотиран инструмент на собствения капитал и трябва да се уреди чрез прехвърлянето на този некотиран инструмент на собствения капитал, сумата на загубата от обезценка се оценява като разликата между балансовата стойност на финансовия актив и настоящата стойност на очакваните бъдещи парични потоци, дисконтирани с текущия пазарен процент на възвръщаемост за подобен финансов актив (вж. параграф 46, буква в) и допълнение А, параграфи НП80 и НП81). Такива загуби от обезценка не подлежат на възстановяване.

Финансови активи на разположение за продажба

67. Когато спад в справедливата стойност на финансов актив на разположение за продажба е ►**M5** признат в друг всеобхватен доход ◄ и има обективни доказателства, че активът е обезценен (вж. параграф 59), натрупаната загуба, която е ►**M5** призната в друг всеобхватен доход ◄, се изважда от капитала и се признава в печалбата или загубата дори ако финансовият актив не е отписан.

68. Сумата на натрупаната загуба, ►**M5** прекласифицирана от собствен капитал в печалбата или загубата ◄ по параграф 67, е разликата между цената на придобиване (нетно от погашения на главницата и амортизация) и текущата справедлива стойност, минус загубата от обезценка на финансовия актив, призната преди това в печалбата или загубата.

69. Загуби от обезценка, признати в печалбата или загубата, за инвестиция в инструмент на собствения капитал, класифициран като на разположение за продажба, не се възстановяват в печалбата или загубата.

▼B

70. Ако в последващ период справедливата стойност на дългов инструмент, класифициран като на разположение за продажба, нарасне и нарастването може обективно да се свърже със събитие, настъпило след признаването на загубата от обезценка в печалбата или загубата, загубата от обезценка се възстановява, а възстановената сума се признава в печалбата или загубата.

ХЕДЖИРАНЕ

71. Ако е определено хеджиращо взаимоотношение между хеджиращ инструмент и хеджирана позиция, както е описано в параграфи 85—88 и допълнение А, параграфи НП102—НП104, отчитането на печалбата или загубата от хеджиращия инструмент и хеджираната позиция се извършва съгласно параграфи 89—102.

Хеджиращи инструменти

Инструменти, отговарящи на изискванията

72. Настоящият стандарт не ограничава условията, при които дериватив може да бъде определен като хеджиращ инструмент, стига да са спазени условията на параграф 88, с изключение на някои издадени опции (вж. допълнение А, параграф НП94). Въпреки това недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив може да бъде определен като хеджиращ инструмент само при хеджиране на валутен риск.

▼M8

73. За целите на отчитане на хеджирането само инструменти, които съдържат контрагент, който е външно лице по отношение на отчитащото се предприятие (т.е. външно лице за групата, сегмента или отделното предприятие, което се отчита) може да бъде определен като хеджиращ инструмент. Въпреки че отделните предприятия в консолидираната група или подразделения на предприятието могат да сключват сделки с цел хеджиране с други предприятия в групата или подразделения на предприятието, вътрешно груповите сделки се елиминират при консолидацията. Следователно такива сделки с цел хеджиране не отговарят на условията за отчитане на хеджирането в консолидираните финансови отчети на групата. Те обаче могат да отговарят на условията за отчитане на хеджирането в индивидуалните или отделни финансови отчети на отделните предприятия в групата, при положение че са външни лица по отношение на отделното предприятие, което се отчита.

▼B

Определяне на хеджиращи инструменти

74. Обикновено има само един измерител на справедлива стойност на хеджиращ инструмент в неговата цялост, а факторите, пораждащи промени в справедливата стойност, са взаимно зависими. По този начин едно хеджиращо взаимоотношение се определя от предприятието по отношение на хеджиращ инструмент в неговата цялост. Единствените позволени изключения са:

а) отделяне на вътрешната стойност и времевата стойност на опционен договор и определяне като хеджиращ инструмент само на промяната във вътрешната стойност на опцията, като се изключи промяната във времевата стойност; и

б) отделяне на лихвения елемент и спот цената на форуърден договор.

▼B

Тези изключения са позволени, защото вътрешната стойност на опцията и премията на форуърда могат като цяло да бъдат оценени поотделно. Динамична стратегия на хеджиране, която оценява както вътрешната стойност, така и времевата стойност на опционен договор, може да отговори на изискванията за отчитане на хеджирането.

75. Пропорционална част от целия хеджиращ инструмент, например 50 % от фиктивната стойност, може да се определи като хеджиращ инструмент в хеджиращо взаимоотношение. Въпреки това хеджиращото взаимоотношение не може да се определи само за част от времевия период, през който хеджиращият инструмент остава в обращение.

76. Самостоятелен хеджиращ инструмент може да се определи за хеджиране на повече от един вид риск, при положение че: а) хеджираните рискове могат ясно да се идентифицират; б) ефективността на хеджирането може да бъде демонстрирана; и в) възможно е да се гарантира наличието на специфично определяне на хеджиращия инструмент и на различните рискови позиции.

77. Два или повече деривата или пропорционални части от тях (или в случай на хеджиране на валутен риск, два или повече недериватива или пропорционални части от тях, или комбинация от деривативи и недеривативи или на пропорционални части от тях), може да се разглеждат в комбинация и съвместно да се определят като хеджиращ инструмент, включително когато риск(ове), възникващ(и) от някои деривативи компенсира(т) тези, които произхождат от други. Въпреки това лихвен диапазон или друг деривативен инструмент, който комбинира издадена опция и закупена опция, не отговаря на условията за хеджиращ инструмент, ако е по същество нетна издадена опция (за която се получава нетна премия). По подобен начин, два или повече инструмента (или пропорционални части от тях) могат да бъдат определени като хеджиращ инструмент, само ако никой от тях не е продадена опция или нетна продадена опция.

Хеджирани позиции

Позиции, отговарящи на изискванията

78. Хеджирана позиция може да бъде признат актив или пасив, непризнат неотменим ангажимент, много вероятна прогнозна сделка или нетна инвестиция в чуждестранна дейност. Хеджираната позиция може да бъде: а) самостоятелен актив, пасив, неотменим ангажимент, много вероятна прогнозна сделка или нетна инвестиция в чуждестранна дейност, б) група от активи, пасиви, неотменими ангажименти, много вероятни прогнозни сделки или нетни инвестиции в чуждестранна дейност с подобни рискови характеристики, или в) само при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск, част от портфейла с финансови активи или финансови пасиви, които притежават риска, който се хеджира.

79. За разлика от кредитите и вземанията, инвестициите, държаните до падеж, не могат да бъдат хеджирана позиция по отношение на лихвен риск или на риск от предплата, защото определянето на инвестиция като държана до падеж изисква да е налице намерение инвестицията да се държи до падежа, без да се вземат предвид промените в справедливата стойност или паричните потоци на тази инвестиция, които се дължат на промени в лихвените проценти. Въпреки това, инвестиция, държана до падеж, може да бъде хеджирана позиция по отношение на рисковете от промени във валутните курсове и кредитния риск.

▼B

►M22 80. За целите на отчитане на хеджирането, само активи, пасиви, неотменими ангажименти или много вероятни прогнозни сделки, в които участва външно лице за предприятието, могат да бъдат определяни като хеджирани позиции. От това следва, че счетоводно отчитане на хеджирането може да бъде приложено и за трансакции между предприятия в същата група единствено в индивидуалните или отделните финансови отчети на тези предприятия, но не и в консолидираните финансови отчети на групата. Като изключение ◄ правят случаите, при които валутният риск на вътрешна за групата парична позиция (например задължение/вземане между две дъщерни предприятия) може да отговори на условията да бъде хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети, ако води излагане на риск от печалба или загуба от сделки с валута, който не се елиминира напълно при консолидация в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*. В съответствие с МСС 21, печалбата и загубата от валутния обменен курс по вътрешно групови парични позиции не се елиминират напълно при консолидация, когато вътрешно груповата парична позиция е от сделка между две предприятия от групата, които функционират с различни валути. В допълнение, рискът на чуждестранната валута на много вероятна прогнозна вътрешно групова сделка може да се квалифицира като хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети, при условие че сделката е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на предприятието, сключващо тази сделка, и риска на чуждестранната валута ще повлияе консолидираната печалба или загуба.

Определяне на финансови позиции като хеджирани позиции

81. Ако хеджираната позиция е финансов актив или финансов пасив, тя може да бъде хеджирана позиция по отношение на рисковете, свързани само с част от нейните парични потоци или справедлива стойност (например един или повече избрани договорни парични потоци или части от тях или процент от справедливата стойност) при положение, че ефективността може да се оценява. Например разграничима и поотделно оценима част от лихвена експозиция на лихвоносен актив или лихвоносен пасив може да бъде определена като хеджиран риск (например безрисков лихвен процент или компонент на стандартен лихвен процент от цялата изложеност на риск на хеджирания финансов инструмент).

81A. При хеджиране на справедливата стойност на изложеността на лихвен риск на портфейл от финансови активи или финансови пасиви (и само при такова хеджиране) хеджираната част може да се определи по отношение на сума от дадена валута (например сума в долари, евро, лири стерлинги или рандове), а не като отделни активи (или пасиви). Въпреки че портфейлът може за целите на управлението на риска да съдържа активи и пасиви, определената сума е сума от активи или сума от пасиви. Определянето на нетна сума, включваща активи и пасиви, не се позволява. Предприятието може да хеджира част от лихвения риск, свързан с тази определена сума. Например в случай на хеджиране на портфейл, който съдържа активи, които могат да бъдат предплатени, предприятието може да хеджира промяната в справедливата стойност, която се дължи на промяна в хеджиран лихвен процент, на базата на очакваните, а не на договорните дати на преоценка. […]

▼B

82. Ако хеджираната позиция е нефинансов актив или нефинансов пасив, тя се определя като хеджирана позиция: а) за валутни рискове, или б) в своята цялост за всички рискове заради трудността да се изолира и измери съответната част от паричните потоци или промените в справедливата стойност, дължащи се на специфични рискове извън валутните рискове.

Определяне на групи от позиции като хеджирани позиции

83. Подобни активи или подобни пасиви се агрегират и хеджират като група само ако отделните активи или отделните пасиви в групата споделят рисковата експозиция, която се определя като хеджирана. Освен това промяната в справедливата стойност, която се дължи на хеджирания риск, за всяка отделна позиция в групата се очаква да е приблизително пропорционална част от цялата промяна в справедливата стойност, породена от хеджирания риск в групата от позиции.

84. Тъй като предприятието оценява ефективността на хеджирането, като сравнява промяната в справедливата стойност или паричния поток на хеджиращия инструмент (или на група от подобни хеджиращи инструменти) и на хеджираната позиция (или група от подобни хеджирани позиции), като сравнява хеджиращия инструмент с цялата нетна позиция (например нетната позиция от всички активи с фиксирана цена и всички пасиви с фиксирана цена, които имат подобни падежи), а не с конкретна хеджирана позиция, предприятието не отговаря на условията за отчитане на хеджирането.

Отчитане на хеджирането

85. Отчитането на хеджирането признава ефектите от компенсирането върху печалбата или загубата на промените в справедливите стойности на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция.

86. Хеджиращите взаимоотношения са следните три вида:

а) *хеджиране на справедливата стойност*: хеджиране на изложеността на риск от промени в справедливата стойност на признат актив или пасив или на непризнат неотменим ангажимент, или на определена част от такъв актив, пасив или неотменим ангажимент, която се дължи на конкретен риск и може да окаже влияние върху печалбата или загубата;

б) *хеджиране на паричен поток*: хеджиране на изложеността на риск от променливост на паричните потоци, която: 1. се дължи на конкретен риск, свързан с признат актив или пасив (например всички или някои бъдещи лихвени плащания по дълг с променлив лихвен процент), или на много вероятна прогнозна сделка, и 2. може да окаже влияние върху печалбата или загубата;

в) *хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност*, както е дефинирана в МСС 21.

87. Хеджиране на валутния риск на неотменим ангажимент може да се отчете като хеджиране на справедлива стойност или като хеджиране на паричен поток.

▼B

88. Хеджиращо взаимоотношение отговаря на условията за отчитане на хеджиране съгласно параграфи 89—102, когато и само когато са изпълнени всички от следните условия:

а) При започване на хеджирането се извършва формално определяне и документиране на хеджиращото взаимоотношение и на целта и стратегията за управлението на риска, за да се предприеме хеджиране в предприятието. Тази документация включва определяне на хеджиращия инструмент, хеджираната позиция или сделка, същността на хеджирания риск и начините, които предприятието ще използва за оценка на ефективността на хеджиращия инструмент при компенсиране на експозицията към промени в справедливата стойност на хеджираната позиция или на паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск.

б) Хеджирането се очаква да бъде високоефективно (вж. допълнение А, параграфи НП105—НП113) при постигане на компенсиращи се промени в справедливата стойност или паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск, в съответствие с първоначално документираната стратегия за управление на риска за това конкретно хеджиращо взаимоотношение.

в) При хеджиране на парични потоци прогнозната сделка, която е обект на хеджирането, трябва да е много вероятна и да представлява експозиция към промените в паричните потоци, които в крайна сметка оказват влияние върху печалбата или загубата.

г) Ефективността на хеджирането може да се оценява надеждно, т.е. справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които се дължат на хеджирания риск, и справедливата стойност на хеджиращия инструмент могат да бъдат оценени надеждно (вж. параграфи 46 и 47 и допълнение А, параграфи НП80 и НП81 за насоките за определяне на справедливата стойност).

д) Хеджирането се оценява постоянно и фактически се определя като високоефективно в рамките на отчетните периоди, за които е определено хеджирането.

Хеджиране на справедлива стойност

89. Ако през периода хеджирането на справедлива стойност отговаря на условията в параграф 88, то се отчита по следния начин:

а) печалбата или загубата от преоценката на хеджиращия инструмент по справедлива стойност (за деривативен хеджиращ инструмент) или на валутния компонент на балансовата му стойност, оценена в съответствие с МСС 21 (за недеривативен хеджиращ инструмент), се признава в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄; и

б) печалбата или загубата от хеджираната позиция, която се дължи на хеджирания риск, коригира балансовата стойност на хеджираната позиция и се признава в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄. Това важи дори ако хеджираната позиция при други обстоятелства се оценява по цена на придобиване. Признаването на печалбата или загубата, която се дължи на хеджирания риск в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄ важи, ако хеджираната позиция е финансов актив на разположение за продажба.

▼B

89А. При хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция, която е част от портфейл с финансови активи или финансови пасиви (и само при такова хеджиране), изискването на параграф 89, буква б) може да се изпълни, като печалбата или загубата, която се дължи на хеджираната позиция, се представи по някой от следните начини:

а) на самостоятелен отделен ред в активите, за тези времеви периоди на преоценка, в които хеджираната позиция е актив; или

б) на самостоятелен отделен ред в пасивите, за тези времеви периоди на преоценка, в които хеджираната позиция е пасив.

Отделните редове, посочени в букви а) и б) по-горе, се представят до финансовите активи или финансовите пасиви. Сумите, включени на тези редове, се изваждат от ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄, когато активите или пасивите, за които се отнасят, бъдат отписани.

90. Ако само конкретни рискове, които се отнасят за хеджирана позиция, бъдат хеджирани, признатите промени в справедливата стойност на хеджираната позиция, които не са свързани с хеджирания риск, се признават, както е посочено в параграф 55.

91. В бъдеще предприятието прекратява отчитането на хеджирането, описано в параграф 89, ако:

а) хеджиращият инструмент е с изтекъл срок или е продаден, прекратен или упражнен (за тази цел замяната или удължаването на хеджиращия инструмент с друг хеджиращ инструмент представлява достигане на крайна дата на валидност или прекратяване, ако тази замяна или удължаване е част от документираната стратегия на предприятието за хеджиране);

б) хеджирането повече не отговаря на критериите за отчитане на хеджирането в параграф 88; или

в) предприятието отменя определеното хеджиране.

92. Всяка корекция, произхождаща от параграф 89, буква б), на балансовата стойност на хеджирания финансов инструмент, за която се използва методът на ефективния лихвен процент (или в случай на хеджиране на портфейл срещу лихвен риск, корекция на отделния ред в ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄, описан в параграф 89А) се амортизира чрез ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄. Амортизирането може да започне веднага при наличие на корекцията и може да започне не покъсно от момента на прекратяване на корекцията на хеджираната позиция вследствие на промени в справедливата стойност, които се дължат на хеджирания риск. Корекцията се базира на преизчислен ефективен лихвен процент от датата, на която започва амортизацията. Въпреки това, ако в случай на хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция в портфейл с финансови активи или финансови пасиви (и само при такова хеджиране) не е практично да се използва преизчислен ефективен лихвен процент за амортизацията, корекцията се амортизира с използване на метода на линейната амортизация. Корекцията се амортизира напълно до падежа на финансовия инструмент или, в случай на хеджиране на портфейл срещу лихвен риск, при изтичане на срока на съответните времеви периоди на преоценка.

93. Когато непризнат неотменим ангажимент е определен като хеджирана позиция, последващата кумулативна промяна в справедливата стойност на неотменимия ангажимент, която се дължи на хеджирания риск, се признава като актив или пасив с признаване на съответна печалба или загуба в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄ (вж. параграф 89, буква б). Промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент също се признават в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄.

▼B

94. Когато предприятието поеме неотменим ангажимент, за да придобие актив или за да поеме пасив, който е хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност, първоначалната балансова стойност на актива или пасива, която се формира в резултат на изпълняването на неотменимия ангажимент от страна на предприятието, се коригира, за да се включи кумулативната промяна в справедливата стойност на неотменимия ангажимент, която се дължи на признатия в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ хеджиран риск.

Хеджиране на паричен поток

95. Ако хеджирането на паричен поток отговаря на условията в параграф 88 през периода, то се отчита по следния начин:

а) частта от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, която се определя като ефективно хеджиране (вж. параграф 88), се ►M5 признава в друг всеобхватен доход ◄; и

б) неефективната част от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

96. По-конкретно хеджирането на паричен поток се отчита по следния начин:

а) отделният компонент на собствения капитал, свързан с хеджираната позиция, се коригира, за да стане по-малката от следните (като абсолютна стойност):

i) кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент от началото на хеджирането; и

ii) кумулативната промяна в справедливата стойност (настояща стойност) на очакваните бъдещи парични потоци от хеджираната позиция от началото на хеджирането;

б) останалата печалба или загуба от хеджиращия инструмент или от определен компонент от него (който не представлява ефективно хеджиране) се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄;

в) ако документираната стратегия на предприятието за управление на риска, касаеща конкретно хеджиращо взаимоотношение, изключва от оценката на ефективността на хеджирането специфичен компонент от печалбата или загубата или свързани парични потоци от хеджиращия инструмент (вж. параграфи 74 и 75 и параграф 88, буква а), този изключен компонент на печалба или загуба се признава в съответствие с параграф 55.

▼M22

97. Ако хеджирането на прогнозна сделка впоследствие води до признаване на финансов актив или финансов пасив, свързаните печалби или загуби, които са били признати в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 95, се прекласифицират от собствен капитал в печалбата или загубата като корекция за прекласифициране (вж. МСС 1, както е преработен през 2007 г.) в същия период или периоди, през които хеджираните прогнозни парични потоци оказват влияние върху печалбата или загубата (например в периоди, в които са признати лихвени приходи или лихвени разходи). Ако обаче предприятието очаква, че цялата загуба или част от нея, призната в друг всеобхватен доход, няма да бъде възстановена в един или повече бъдещи периоди, то прекласифицира в печалбата или загубата като корекция от прекласификация сумата, която не се очаква да бъде възстановена.

▼B

98. Ако хеджирането на прогнозна сделка впоследствие води до признаване на нефинансов актив или на нефинансов пасив или прогнозна сделка за нефинансов актив или нефинансов пасив става неотменим ангажимент, за който се прилага отчитане на хеджирането по справедлива стойност, предприятието приема а) или б) по-долу:

►M5 а) Прекласифицира свързаните печалби или загуби, които са били признати в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 95 в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1 (преработен 2007 г.)) в същия период или периоди, през който придобитият актив или поетият пасив оказват влияние върху печалбата или загубата (като например в периодите, когато са признати амортизационен разход или себестойност на продажбите. Ако обаче предприятието очаква, че цялата или част от печалбата, призната в друг всеобхватен доход, няма да бъде възстановена в един или повече бъдещи периоди, то прекласифицира от собствен капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация сумата, която не се очаква да бъде възстановена.

б) Изважда свързаните печалби и загуби, които са били признати в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 95 ◄, и ги включва в първоначалната цена на придобиване или в друга балансова стойност на актива или пасива.

99. Предприятието приема или а), или б) от параграф 98 като своя счетоводна политика и я прилага по отношение на всяко хеджиране, за което важи параграф 98.

▼M22

100. При хеджиране на парични потоци, различни от регулираните от параграфи 97 и 98 случаи, сумите, които са били признати в друг всеобхватен доход, се прекласифицират от собствен капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1, както е преработен през 2007 г.) в същия период или периоди, през който хеджираните прогнозни парични потоци оказват влияние на печалбата или загубата (например, когато се осъществява прогнозната продажба).

▼B

101. При всеки един от следните случаи предприятието прекратява бъдещото отчитане на хеджирането, посочено в параграфи 95—100:

а) Хеджиращият инструмент стига до крайна дата на валидност или е продаден, прекратен или упражнен (за тази цел замяната или удължаването на хеджиращ инструмент с друг хеджиращ инструмент не е изтичане на валидността или прекратяване, ако тази замяна или удължаване е част от документираната стратегия за хеджиране на предприятието). В този случай кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която остава ►M5 призната в друг всеобхватен доход ◄ от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), ►M5 е била призната в друг всеобхватен доход ◄ до осъществяване на прогнозната сделка. Когато сделката се осъществи, се прилагат параграфи 97, 98 или 100.

б) Хеджирането повече не отговаря на критериите за отчитане на хеджирането по параграф 88. В този случай кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която остава ►M5 призната в друг всеобхватен доход ◄ от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), ►M5 остава отделно в собствения капитал ◄ до осъществяване на прогнозната сделка. Когато сделката се осъществи, се прилагат параграфи 97, 98 или 100.

▼B

в) Не се очаква повече да бъде осъществена прогнозната сделка и тогава кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била ►M5 призната в друг всеобхватен доход ◄ от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Прогнозна сделка, която вече не е много вероятна (вж. параграф 88, буква в), може все още да се осъществи.

г) Предприятието отменя определянето на хеджирането. При хеджиране на прогнозна сделка кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била ►M5 призната в друг всеобхватен доход ◄ от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), остава отделно ►M5 призната в друг всеобхватен доход ◄ до осъществяването на прогнозната сделка или до установяване, че сделката повече не се очаква. Когато сделката се осъществи, се прилагат параграфи 97, 98 и 100. Ако повече не се очаква осъществяване на сделката, кумулативната печалба или загуба, която е била призната директно в собствения капитал, се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

Хеджиране на нетна инвестиция

102. Хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност, включително хеджиране на парична позиция, която се отчита като част от нетната инвестиция (вж. МСС 21), се отчита подобно на хеджирането на паричен поток:

▼M5

а) частта от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, която се определя като ефективно хеджиране (вж. параграф 88) се признава в друг всеобхватен доход; и

б) неефективната част се признава в печалбата или загубата.

▼M11

Печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, свързана с ефективната част на хеджирането, която е била призната в друг всеобхватен доход, се прекласифицира от собствен капитал в печалба или загуба като корекция от прекласификация (вж. МСС 1 (преработен 2007 г.)) в съответствие с параграфи 48—49 от МСС 21 при освобождаване или частично освобождаване от чуждестранна дейност.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

103. Предприятието прилага настоящия стандарт (включително поправките, издадени през март 2004 г.) към годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Предприятието не прилага настоящия стандарт (включително поправките, издадени през март 2004 г.) към годишните периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., освен ако не прилага и МСС 32 (издаден през декември 2003 г.). Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

103А. Предприятието прилага поправката на параграф 2, буква й) за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. Ако предприятието прилага КРМСФО 5 *Права на участие във фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда* за по-ранен период, поправката се прилага за този по-ранен период.

▼B

103Б. *Договори за финансова гаранция* (изменения на МСС 39 и МСФО 4), издаден през август 2005 г., измени параграф 2, букви д) и з), параграфи 4, 47 и НП4, добави параграф НП4А, добави ново определение за договори за финансова гаранция в параграф 9 и заличи параграф 3. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага тези промени за по-ранен период, то оповестява този факт и същевременно прилага свързаните изменения на МСС 32 [1] и МСФО 4.

▼M5

103В. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се изменят параграфи 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95а), 97, 98, 100, 102, 105, 108, НП4Г, НП4Еr)i), НП56, НП67, НП83 и НП99Б. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M12

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.

▼M11

103Д. МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграф 102. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период.

▼M6

103Е. Предприятието прилага изменението в параграф 2 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага *Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация* (Изменения на МСС 32 и МСС 1), издадени през февруари 2008 г., за по-ранен период, изменението в параграф 2 също трябва да се прилага за този по-ранен период.

▼M14

_____

▼M15

103Ж. Предприятието прилага параграфи НП99БА, НП99Д, НП99Е, НП110А и НП110Б със задна дата за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г., в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага *Хеджирани позиции, отговарящи на условията* (Изменение на МСС 39) за периоди, започващи преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт.

[1] Когато предприятието прилага МСФО 7, позоваването на МСС 32 се заменя с позоваване на МСФО 7.

▼**M14**

1033. С *Прекласификация на финансови активи* (изменения на МСС 39 и МСФО 7) от октомври 2008 г. се изменят параграф 50 и НП8 и се добавят параграфи 50Б—50Е. Предприятията прилагат тези изменения от или след 1 юли 2008 г. Предприятията не прекласифицират финансовите активи в съответствие с параграфи 50Б, 50Г или 50Д преди 1 юли 2008 г. Всяка прекласификация на финансов актив, направена на или след 1 ноември 2008 г., влиза в сила едва от датата, на която е направена прекласификацията. Всяка прекласификация на финансов актив в съответствие с параграфи 50Б, 50Г или 50Д не се прилага със задна дата преди 1 юли 2008 г.

103И. С*Прекласификация на финансови активи — дата на влизане в сила и преходни разпоредби* (изменения на МСС 39 и МСФО 7) от ноември 2008 г. се изменя параграф 1033. Предприятията прилагат посоченото изменение от или след 1 юли 2008 г.

▼**M20**

103Й. Предприятието прилага параграф 12, изменен от *Внедрени деривативи* (изменения на КРМСФО Разяснение 9 и МСС 39) от март 2009 г., за годишните периоди, приключващи на или след 30 юни 2009 г.

▼**M22**

103К. Параграфи 2, буква ж), 97, 100 и НП30, буква ж) бяха изменени от издадените през април 2009 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага измененията на параграф 2, буква ж), 97 и 100 за бъдещи периоди по отношение на всички неизтекли договори за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 г. Предприятието прилага измененията на параграф НП30, буква ж) за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**B**

104. Настоящият стандарт се прилага с обратна сила, освен в случаите, посочени в параграфи 105—108. Началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния период и всички сравнителни суми се коригират, все едно че настоящият стандарт винаги е бил използван, освен ако коригирането на информацията е практически неприложимо. Ако е практически неприложимо да се коригира информацията, предприятието оповестява факта и посочва степента, до която информация е коригирана.

105. Когато настоящият стандарт се прилага за първи път, предприятието може да определи вече признат финансов актив на разположение за продажба. ►**M5** За всички тези финансови активи предприятието признава всички кумулативни промени в справедливата стойност в отделен компонент на собствения капитал до последващо отписване или обезценка, когато предприятието прекласифицира тази кумулативна печалбата или загубата от собствен капитал в печалбата или загубата като корекция от обезценка (вж. МСС 1 (преработен 2007 г.)). Предприятието ◄ извършва също и следното:

а) коригира финансовия актив като извършва ново определяне в сравнителните финансови отчети; и

б) оповестява справедливата стойност на финансовите активи, определени за всяка категория, и класификацията и балансовата стойност от предходни финансови отчети.

▼B

105А. Предприятието прилага параграфи 11А, 48А, НП4Б—НП4К, НП33А и НП33Б, както и измененията от 2005 г. в параграфи 9, 12 и 13 за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава.

105Б. Предприятие, което прилага за първи път параграфи 11А, 48А, НП4Б—НП4К, НП33А и НП33Б, както и измененията от 2005 г. в параграфи 9, 12 и 13 за своя годишен период, започващ преди 1 януари 2006 г.:

а) има право, когато тези нови и изменени параграфи се прилагат за първи път, да определи като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата всеки вече признат финансов актив или финансов пасив, който тогава отговаря на изискванията за такова определяне. Когато годишният период започва преди 1 септември 2005 г., такива определяния не е задължително да бъдат завършени до 1 септември 2005 г. и може също да включват финансови активи и финансови пасиви, признати между началото на този годишен период и 1 септември 2005 г. Независимо от параграф 91 всички финансови активи и финансови пасиви, които се определят за отчитане по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с настоящата буква, които преди това са били определени като хеджирана позиция при отчитане на хеджиращи взаимоотношения по справедлива стойност, се отписват от тези взаимоотношения в момента, в който се определят за отчитане по справедлива стойност в печалбата или загубата.

б) оповестява справедливата стойност на всеки финансов актив или финансов пасив, определен в съответствие с буква а) към датата на определянето, както и неговата класификация и балансова стойност от предишните финансови отчети.

в) отписва всеки финансов актив или финансов пасив, който вече е бил определен като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата, ако той не отговаря на изискванията за такова определяне в съответствие с новите и изменени параграфи. Когато финансов актив или финансов пасив ще бъде оценяван по амортизирана стойност след отписването, за дата на отписването се счита датата на първоначалното признаване.

г) оповестява справедливата стойност на всички финансови активи или финансови пасиви, които са отписани съгласно буква в) към датата на отписване, както и техните нови класификации.

105В. Предприятие, което прилага за първи път параграфи 11А, 48А, НП4Б—НП4К, НП33А и НП33Б, както и измененията от 2005 г. в параграфи 9, 12 и 13 за своя годишен период, започващ на или след 1 януари 2006 г.:

а) прекласифицира всеки финансов актив или финансов пасив, определен преди това като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата, само ако той не отговаря на изискванията за такова определяне в съответствие с тези нови и изменени параграфи. Когато финансов актив или финансов пасив ще бъде оценяван по амортизирана стойност след прекласифицирането, за дата на прекласифицирането се счита датата на първоначалното признаване.

б) не може да определя като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата вече признати финансови активи или финансови пасиви.

в) оповестява справедливата стойност на всички финансови активи или финансови пасиви, прекласифицирани съгласно буква а) към датата на отписването, и техните нови класификации.

▼B

105Г. Предприятието преизчислява своите сравнителни финансови отчети, като използва новите определяния, изложени в параграфи 105Б или 105В, при условие че, в случай на финансов актив, финансов пасив или група финансови активи, финансови пасиви или и двете, които са определени като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, тези позиции или групи биха отговорили на критериите по параграф 9, буква б), подточки i) и ii) или параграф 11А в началото на сравнителния период, или ако са придобити след началото на сравнителния период, биха отговорили на критериите по параграф 9, буква б), подточки i) и ii) или параграф 11А към датата на първоначалното признаване.

106. Освен в случаите, посочени в параграф 107, предприятието прилага изискванията за отписване в параграфи 15—37 и допълнение А, съответно параграфи НП36—НП52 в перспектива. В същото време, ако предприятието е отписало финансови активи според МСС 39 (променен през 2000 г.) в резултат на сделка, осъществена преди 1 януари 2004 г., и тези активи не биха били отписани според настоящия стандарт, предприятието не признава тези активи.

107. Независимо от параграф 106 предприятието може да приложи изискванията за отписване по параграфи 15—37 и допълнение А, параграфи НП36—НП52 с обратна сила от дата, избрана от предприятието, при положение че информацията, необходима за прилагане на МСС 39 за отписване на активи и пасиви в резултат на сделки в миналото, е била получена в момента на първоначалното отчитане на тези сделки.

107А. Независимо от параграф 104 предприятието може да приложи изискванията от последното изречение на параграф НП76 и параграф НП76А по един от следните начини:

а) прилагане за бъдещи периоди за сделки, започнати след 25 октомври 2002 г.; или

б) прилагане за бъдещи периоди за сделки, започнати след 1 януари 2004 г.

▼M5

108. Предприятието не коригира балансовата стойност на нефинансови активи и нефинансови пасиви, за да изключи печалбите и загубите, свързани с хеджирането на парични потоци, които са включени в балансовата стойност преди началото на финансовата година, в която е приложен за първи път настоящият стандарт. В началото на финансовия период, в който за първи път е приложен настоящият стандарт, всички суми, признати извън печалбата или загубата (в друг всеобхватен доход или директно в собствен капитал) за хеджиране на неотменим ангажимент, което по настоящия стандарт се отчита като хеджиране на справедлива стойност, се прекласифицират като актив или пасив, с изключение на хеджиране на валутен риск, което продължава да се третира като хеджиране на паричен поток.

▼B

108А. Предприятието прилага последното изречение на параграф 80 и параграфи НП99А и НП99Б за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятието е посочило като хеджирана позиция външна прогнозна сделка, която:

а) е деноминирана във функционалната валута на предприятието, сключващо сделката;

▼B

б) поражда експозиция, която ще има ефект върху консолидираната печалба или загуба (тоест, е деноминирана във валута, различна от валутата на представяне на групата) и

в) щеше да отговори на критериите за отчитане на хеджиране, ако не беше деноминирана във функционалната валута на предприятието, което я е сключило,

то може да прилага отчитане на хеджиране в консолидираните финансови отчети в периода(ите) преди датата на прилагане на последното изречение от параграф 80 и параграфи НП99А и НП99Б.

108Б. Предприятието не прилага параграф НП99Б към сравнителната информация, отнасяща се за периодите преди датата на прилагане на последното изречение от параграф 80 и параграф НП99А.

▼M22

108В. Параграфи 9, 73 и НП8 бяха изменени, а параграф 50А – добавен от издадените през май 2008 г. Подобрения на МСФО. Параграф 80 беше изменен от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Предприятието прилага измененията на параграфи 9 и 50А от датата и по начина, по който е приложило измененията от 2005 г., посочени в параграф 105А. Разрешава се по-ранно прилагане на всички изменения. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼B

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

109. Настоящият стандарт заменя МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване,* променен през октомври 2000 г.

110. Настоящият стандарт и съпътстващите го насоки за прилагане заменят насоките за прилагане, издадени от Комитета за насоките за прилагане на МСС 39, основан от предишния КМСС.

Допълнение А

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение е неделима част от стандарта.

ОБХВАТ (параграфи 2—7)

НП1. Някои договори изискват плащане на базата на климатични, геологически или други физически променливи. (Тези, които са базирани на климатични променливи, понякога се наричат „климатични деривативи“.) Ако договорите не попадат в обхвата на МСФО 4, те попадат в обхвата на настоящия стандарт.

НП2. Настоящият стандарт не променя изискванията, свързани с плановете за доходи на персонала, които се подчиняват на МСС 26 *Счетоводство и отчитане на планове за пенсионно осигуряване* и със споразуменията за възнаграждение за права, свързани с обема на продажбите или приходите от услуги, които се отчитат според МСС 18.

▼B

НП3. Понякога предприятието прави инвестиция, която възприема като „стратегическа инвестиция“ в инструменти на собствения капитал, издадени от друго предприятие, като цели да установи и поддържа дългосрочно взаимоотношение с предприятието, в което е направена инвестицията. Инвестиращото предприятие използва МСС 28, за да определи дали счетоводният метод на собствения капитал е подходящ за отчитане инвестицията. По подобен начин инвестиращото предприятие използва МСС 31, за да определи дали за тази инвестиция е подходяща пропорционалната консолидация или методът на собствения капитал. Ако нито методът на собствения капитал, нито методът на пропорционалната консолидация е подходящ, предприятието прилага настоящият стандарт към стратегическата инвестиция.

НП3А. Настоящият стандарт се прилага към финансовите активи и финансовите пасиви на застрахователите, с изключение на правата и задълженията, изключени по параграф 2, буква д), заради възникването им по договори от обхвата на МСФО 4.

НП4. Договори за финансова гаранция могат да приемат различни правни форми, например финансова гаранция, някои видове акредитиви, договор за неизпълнение на условия по кредитен договор или застрахователен договор. Тяхното счетоводно третиране не зависи от правната им форма. Следват примери за подходящо третиране (вж. параграф 2, буква д):

а) Въпреки че договорът за финансова гаранция отговаря на определението за застрахователен договор, в МСФО 4, ако прехвърленият риск е значителен, емитентът прилага настоящият стандарт. Въпреки това, ако емитентът изрично е заявил преди това, че счита такива договори за застрахователни договори и е използвал счетоводно отчитане, приложимо към застрахователните договори, емитентът може да избере да прилага или настоящия стандарт, или МСФО 4 за такива договори за финансова гаранция. Ако се прилага настоящият стандарт, параграф 43 изисква емитентът да признае договора за финансова гаранция първоначално по справедлива стойност. Ако договорът за финансова гаранция е издаден на несвързано лице в самостоятелна честна сделка между несвързани лица, неговата справедлива стойност в началото вероятно е равна на получената премия, освен ако има доказателства за обратното. Впоследствие, освен ако договорът за финансова гаранция при възникването е бил определен за отчитане по справедлива стойност в печалбата или загубата, или освен, когато се прилагат параграфи 29—37 и НП47—НП52 (когато прехвърлянето на финансов актив не отговаря на изискванията за отписване или се прилага подходът на продължаващо участие), емитентът го оценява по по-високата от следните стойности:

i) стойността, определена в съответствие с МСС 37; и

ii) стойността, която е първоначално призната, минус, когато е подходящо, натрупаната амортизация, призната в съответствие с МСС 18 (вж. параграф 47, буква в).

б) Някои гаранции, свързани с кредити, не изискват като предварително условие за плащане притежателят да е изложен на риск и да е понесъл загуба от невъзможността на длъжника да направи плащанията върху гарантирания актив, когато са дължими. Пример за подобна гаранция е тази, която изисква плащания в отговор на промени в уточнен кредитен рейтинг или кредитен индекс. Такива гаранции не са договори за финансова гаранция, както е определено в настоящия стандарт, и не са застрахователни договори, както е определено в МСФО 4. Такива гаранции са деривативи и емитентът прилага към тях настоящия стандарт.

▼B

в) Ако договор за финансова гаранция е издаден във връзка с продажба на стоки, емитентът прилага МСС 18, при определянето на това, кога да признае прихода от гаранцията и от продажбата на стоки.

НП4А. Твърденията, че емитентът разглежда договори като застрахователни договори, обичайно се откриват в комуникациите на емитента с клиентите и регулаторните органи, договорите, бизнес документацията и финансовите отчети. Нещо повече, застрахователните договори често са подчинени на счетоводни изисквания, които са различни от изискванията за други типове сделки, като например, договори, издадени от банки или търговски компании. В такива случаи финансовите отчети на емитента обикновено включват изявление, че емитентът е използвал тези счетоводни изисквания.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ (параграфи 8 и 9)

Определяне по справедлива стойност в печалбата или загубата

НП4Б. Параграф 9 от настоящия стандарт позволява на предприятието да определи даден финансов актив, финансов пасив или група финансови инструменти (финансови активи, финансови пасиви или и двете) като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, при условие че това действие доведе до получаване на по-уместна информация.

НП4В. Решението на предприятието да определи даден финансов актив или финансов пасив като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата е подобно на избора на счетоводна политика (въпреки че, за разлика от избора на счетоводна политика, не се изисква то да бъде прилагано последователно към всички подобни сделки). Когато предприятието има такъв избор, параграф 14, буква б) от МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки изисква избраната политика да има като резултат във финансовите отчети предоставяне на надеждна и по-уместна информация относно ефектите от сделките, другите събития и условия върху финансовото състояние, финансовото представяне или паричните потоци на предприятието. В случаите когато се прави определяне по справедлива стойност в печалбата или загубата, параграф 9 излага двете обстоятелства, кога ще бъде спазено изискването за по-уместна информация. Следователно, за да избере такова определяне в съответствие с параграф 9, предприятието е необходимо да докаже, че то попада в рамките на едното (или двете) от тези две обстоятелства.

Параграф 9, буква б), подточка i): определянето елиминира или значително намалява несъответствието от оценяване или признаване, което иначе би възникнало

НП4Г. Съгласно МСС 39 оценяването на един финансов актив или финансов пасив и класификацията на признати промени в неговата стойност се определят от класификацията на позицията, както и от това дали позицията е част от определено хеджиращо взаимоотношение. Тези изисквания могат да създадат несъответствие от оценяването или признаването (понякога наричано „счетоводно несъответствие“) когато например при липса на определяне по справедлива стойност в печалбата или загубата даден финансов актив би бил класифициран като на разположение за продажба (и повечето от промените в справедливата стойност, ►M5 признати в друг всеобхватен доход ◄), а пасивът, който предприятието разглежда като свързан, би бил оценяван по амортизирана стойност (като промените в справедливата стойност не биха били признати). При подобни обстоятелства предприятието може да направи заключение, че неговите финансови отчети биха предоставили по-уместна информация, ако както активът, така и пасивът се класифицират като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата.

▼B

НП4Д. Следните примери показват кога може да бъде спазено това условие. Във всички случаи предприятието може да използва това условие, за да определи финансови активи или финансови пасиви като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата само ако то отговаря на принципа в параграф 9, буква б), подточка i).

а) предприятието има пасиви, чиито парични потоци по договора се базират върху ефективността от ползването на активите, които иначе биха били класифицирани като на разположение за продажба. Например един застраховател може да има пасиви, съдържащи допълнителен, негарантиран доход, който изплащат доходи въз основа на реализирана и/или нереализирана възвръщаемост от инвестициите по определен пул от активи на застрахователя. Ако оценяването на тези пасиви отразява текущите пазарни цени, класифицирането на активите като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата означава, че промените в справедливата стойност на финансовите активи се признават в печалбата или загубата в същия период както и съответните промени в стойността на пасивите.

б) предприятието има пасиви по застрахователни договори, чието оценяване включва текуща информация (както е позволено от МСФО 4, параграф 24) и финансови активи, които то счита че са свързани, които иначе биха били класифицирани като на разположение за продажба или оценявани по амортизирана стойност.

в) предприятието има финансови активи, финансови пасиви или и двете, които споделят риск, като например лихвен риск, който поражда противоположни промени в справедливата стойност, които има тенденция да се компенсират. Въпреки това само някои от инструментите биха били оценявани по справедлива стойност в печалбата или загубата (т.е. са деривативи или са класифицирани като държани за търгуване). Това може да бъде също и случая, в който изискванията за отчитане на хеджирането не са спазени, например тъй като изискванията за ефективност в параграф 88 не са удовлетворени.

г) предприятието има финансови активи, финансови пасиви или и двете, които споделят риск, като например лихвен риск, който поражда противоположни промени в справедливата стойност, които имат тенденция да се компенсират и предприятието не отговаря на изискванията за отчитане на хеджирането, тъй като нито един от инструментите не е дериватив. Освен това при липса на отчитане на хеджиране, налице е съществено несъответствие при признаването на печалбите и загубите. Например:

i) предприятието е финансирало портфейл от активи с фиксиран лихвен процент, които иначе биха били класифицирани като на разположение за продажба, и облигации с фиксиран лихвен процент, чиито изменения в справедливата стойност имат тенденция да се компенсират взаимно. Отчитането на активите и облигациите по справедлива стойност в печалбата или загубата коригира несъответствието, което иначе би възникнало от оценяването на активите по справедлива стойност, като ►M5 промените, признати в друг всеобхватен доход ◄, а облигациите — по амортизирана стойност.

▼B

ii) предприятието е финансирало конкретна група заеми, като е издало облигации за търгуване, чиито изменения в справедливата стойност имат тенденция да се компенсират взаимно. Ако в допълнение към това предприятието регулярно купува и продава облигациите, но рядко, ако изобщо го прави, купува и продава заемите, отчитането както на заемите, така и на облигациите по справедлива стойност в печалбата или загубата елиминира несъответствието от момента на признаване на печалбите и загубите, което иначе би възникнало от оценяването и на двете по амортизирана стойност и от признаването на печалба или загуба всеки път, когато дадена облигация се изкупува обратно.

НП4Е. В случаите като тези, описани в предходния параграф, за да се определят при първоначалното признаване, финансовите активи и финансовите пасиви, които не са по друг начин оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата, могат да елиминират или значително да намалят несъответствието от оценяването или признаването и да дадат по-уместна информация. От практична гледна точка предприятието не е длъжно да разгледа всичките активи и пасиви, които предизвикват несъответствието от оценяване или признаване в едно и също време. Позволен е разумен срок закъснение, при условие че всяка сделка се определя за отчитане по справедлива стойност в печалбата или загубата при нейното първоначално признаване, като в това време се очаква да възникнат всякакви други сделки.

НП4Ж. Не би било приемливо да се определят само някои от финансовите активи и финансовите пасиви, които пораждат несъответствието, за отчитане по справедлива стойност в печалбата или загубата, ако това не би елиминирало или значително намалило несъответствието и следователно не би довело до по-уместна информация. Обаче би било приемливо да се определят само някои от определен брой сходни финансови активи или сходни финансови пасиви, ако с това се постигне съществено намаляване (и вероятно по-голямо намаление от другите допустими определяния) на несъответствието. Например да предположим, че едно предприятие има определен брой сходни финансови пасиви на стойност 100 ВЕ [1] и определен брой сходни финансови активи, които са на стойност 50 ВЕ, но са оценени на различна база. Предприятието може значително да намали несъответствието от оценяването като определи при първоначалното признаване всички активи, но само някои от пасивите (например отделни пасиви на обща стойност от 45 ВЕ) за отчитане по справедлива стойност в печалбата или загубата. Въпреки това, тъй като определянето като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата може да бъде приложено само към целия финансов инструмент, предприятието в този случай определя един или повече пасиви в тяхната цялост. То не би могло да определи нито компонент от пасив (например изменения в стойността, които се отнасят само за един риск, като например изменения в стандартния лихвен процент), нито част (т.е. процент) от пасив.

Параграф 9, буква б), подточка i): група финансови активи, финансови пасиви или и двете се управлява, а нейната резултатност се оценява по справедлива стойност в съответствие с документирано управление на риска или инвестиционна стратегия.

НП4З. Предприятието може да управлява и оценява резултатността на група финансови активи, финансови пасиви или и двете по такъв начин, че оценяването на тази група по справедлива стойност в печалбата или загубата да доведе до по-уместна информация. Акцентът в този случай е върху начина, по който предприятието управлява и оценява резултатността, вместо върху естеството на финансови му инструменти.

[1] В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ).

▼B

НП4И. Следните примери показват кога това условие може да бъде спазено. Във всички случаи предприятието може да използва това условие, за да определи финансови активи или финансови пасиви като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата само ако спази принципа в параграф 9, буква б), подточка ii).

а) Предприятието е организация с рисков капитал, взаимен фонд, попечителски дялов фонд или подобно предприятие, чиято бизнес дейност е инвестиране във финансови активи с оглед извличане на печалба от тяхната пълна възвръщаемост под формата на лихва или дивиденти и изменения в справедливата стойност. МСС 28 и МСС 31 позволяват такива инвестиции да бъдат изключени от техния обхват, при условие че те се оценяват по справедлива стойност в печалбата или загубата. Предприятието може да приложи същата счетоводна политика към други инвестиции, управлявани на база пълна възвръщаемост, но над които неговото влияние е недостатъчно, за да бъдат те в обхвата на МСС 28 или МСС 31.

б) Предприятието има финансови активи и финансови пасиви, които споделят един или повече рискове и тези рискове се управляват и оценяват на база справедлива стойност в съответствие с документирана политика за управление на активите и пасивите. Пример за това може да послужи едно предприятие, което е издало „структурирани продукти“, съдържащи множество внедрени деривативи и управлява рисковете на база справедлива стойност, като използва комбинация от деривативни и недеривативни финансови инструменти. Подобен пример може да бъде предприятие, което създава заеми с фиксиран лихвен процент и управлява риска на съответния стандартен (отправен) лихвен процент, като използва комбинация от деривативни и недеривативни финансови инструменти.

в) Предприятието е застраховател, който държи портфейл от финансови активи, управлява този портфейл, така че да постигне максимална пълна възвръщаемост (т.е. лихва или дивиденти и изменения в справедливата стойност) и оценява неговата резултатност на тази база. Портфейлът може да бъде държан да обезпечава специфични пасиви, собствен капитал или и двете. Ако портфейлът е държан, за да обезпечава специфични пасиви, условието в параграф 9, буква б), подточка ii) може да бъде спазено за активите независимо от това дали застрахователят също управлява и оценява пасивите на база справедлива стойност. Условието в параграф 9, буква б), подточка ii) може да бъде спазено, когато целта на застрахователя е да постигне максимална пълна възвръщаемост от активите през по-дългия период от време, дори ако сумите, изплатени на притежателите на участващите договори, зависят от други фактори, като например сумата на печалбите, реализирани през по-кратък период (например една година) или подлежат на преценката на застрахователя.

НП4Й. Както е упоменато по-горе, това условие зависи от начина, по който предприятието управлява и оценява резултатността на разглежданата група финансови инструменти. Съответно (като подлежи на изискването за определяне при първоначалното признаване) предприятие, което определя финансови инструменти като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата на база това условие, определя всички отговарящи на условията финансови инструменти, които се управляват и оценяват заедно.

▼B

НП4К. Документацията за стратегията на предприятието не е задължително да бъде всеобхватна, но да бъде достатъчна, за да докаже съответствие с параграф 9, буква б), подточка ii). Такава документация не се изисква за всяка отделна позиция, но може да бъде на база портфейл. Например, ако системата за управление на резултатите от дейността за един отдел — както е одобрена от ключовия ръководен персонал на предприятието — ясно демонстрира, че неговите резултати от дейността се оценяват на база пълна възвръщаемост, не се изисква допълнителна информация, която да доказва съответствие с параграф 9, буква б), подточка ii).

Ефективен лихвен процент

НП5. В някои случаи финансовите активи се придобиват с голям отбив, което показва наличие на понесени кредитни загуби. Предприятията включват понесените кредитни загуби в изчисляването на парични потоци като компонент при изчисляването на ефективния лихвен процент.

НП6. Когато се прилага методът на ефективния лихвен процент, предприятието като цяло амортизира платените или получени такси и други възнаграждения, разходите по сделката и другите премии или отбиви, включени в изчисляването на ефективния лихвен процент за очаквания живот на инструмента. Въпреки това се използва по-краткият период, ако това е периодът, в който са платени или получени таксите и другите възнаграждения, разходите по сделката и другите премии или отбиви. Такъв е случаят, когато променливата, за която се отнасят платените или получени такси и други възнаграждения, разходите по сделката и другите премии или отбиви, се преоценява с пазарни проценти преди очаквания падеж на инструмента. В този случай подходящият амортизационен срок е периодът до следващата дата на преоценка. Например ако премия или отбив на инструмент с плаващ лихвен процент отразява лихвата, която е натрупана по инструмента от датата на последното лихвено плащане, или промените в пазарните проценти от датата на преизчисляване на плаващия лихвен процент към пазарните проценти, тя(той) се амортизира към следващата дата, когато плаващият лихвен процент се коригира съобразно пазарните проценти. Това е така, защото премията или отбивът се отнасят към периода на следващата дата на промяна на лихвата, защото на тази дата променливата, за която се отнасят премията или отбивът (т.е. лихвените проценти), се коригира съобразно пазарните проценти. Ако въпреки това премията или отбивът произтичат от промяна в кредитния спред на плаващия лихвен процент, посочен в инструмента, или от други променливи, които не се коригират спрямо пазарните проценти, тя(той) се амортизира за очаквания живот на инструмента.

НП7. За финансови активи с плаващ лихвен процент и финансови пасиви с плаващ лихвен процент периодичната преоценка на паричните потоци, която отразява движението на пазарните лихвени проценти, променя ефективния лихвен процент. Ако финансов актив с плаващ лихвен процент или финансов пасив с плаващ лихвен процент е признат първоначално по сума, равна на вземането и плащането по главницата на падежа, преоценката на бъдещите лихвени плащания обикновено няма значителен ефект върху балансовата стойност на актива или пасива.

▼M8

НП8. Ако предприятието преразгледа приблизителните си оценки за плащания или вземания, то коригира балансовата стойност на финансовия актив или финансов пасив (или на групата на финансовите инструменти), за да отрази действителните и преразгледани очаквани парични потоци. Предприятието преизчислява балансовата стойност, като изчислява настоящата стойност на очакваните бъдещи парични потоци по първо-началния ефективен лихвен процент за финансовия инструмент, или

▼M8

когато е приложимо, преразгледания ефективен лихвен процент, изчислен съгласно параграф 92. Корекцията се признава в печалбата или загубата като приход или разход. Ако финансов актив се прекласифицира в съответствие с параграф 50Б, 50Г или 50Д и предприятието съответно увеличи очакванията си за бъдещи парични постъпления в резултат на увеличена възстановяемост на тези парични постъпления, въздействието от такова увеличаване се признава като корекция на ефективния лихвен процент от датата на промяната в очакванията, а не като корекция на балансовата стойност на актива към датата на промяната в очакванията.

▼B

Деривативи

НП9. Типични примери за деривативи са фючърсите и форуърдите, суаповите и опционните договори. Деривативът обикновено има фиктивна стойност, която е сума на валута, брой акции, брой единици тегло или обем или други единици, посочени в договора. Въпреки това, деривативният инструмент не изисква от притежателя или емитента да инвестира или да получи фиктивната стойност в началото на договора. От друга страна, деривативът може да изисква фиксирано плащане или плащане на сума, която може да се промени (но не пропорционална част спрямо промяна в базовата позиция) като резултат от някое бъдещо събитие, което не е свързано с фиктивната стойност. Например договор може да изисква фиксирано плащане от 1 000 ВЕ ([1]), ако шестмесечният ЛИБОР нарасне със 100 базови точки. Такъв договор е дериватив дори ако не е посочена фиктивна стойност.

НП10. Определението за дериватив в настоящия стандарт включва договори, които се уреждат брутно чрез прехвърляне на базовата позиция (например форуърден контракт за покупка на дългов инструмент с фиксиран доход). Предприятието може да има договор да закупи или да продаде нефинансова позиция, която може да бъде уредена нетно в парични средства или с друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти (например договор да се закупи или да продаде стока по фиксирана цена на бъдеща дата). Такъв договор е в обхвата на настоящия стандарт, освен ако договорът не е сключен и той не продължава да се държи с цел доставка на нефинансова позиция в съответствие с очаквана покупка, продажба или изисквания за използване на предприятието (вж. параграфи 5—7).

НП11. Една от определящите характеристики на деривата е, че първоначалната нетна инвестиция е по-малка от изискуемата по други типове договори, които се очаква да имат подобна реакция към промени в пазарните фактори. Опционният договор отговаря на това определение, защото премията е по-малка от инвестицията, която трябва да се направи за получаване на финансовия инструмент — базовата позиция, с която е свързана опцията. Валутният суап, който изисква първоначална размяна на различните валути, които имат една и съща справедлива стойност, отговаря на определението, защото има нулева първоначална нетна инвестиция.

НП12. Редовната покупка или продажба създава ангажимент с фиксирана цена между датата на търгуване и датата на уреждане, който отговаря на определението за дериватив. Въпреки това, заради късия срок на ангажимента, той не се признава като деривативен финансов инструмент. Вместо това настоящият стандарт дава възможност за специално отчитане на такива редовни договори (вж. параграфи 38 и НП53—НП56).

([1]) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ).

▼B

НП12А. Определението за деривати се отнася за нефинансови променливи, които не са конкретни за страната по договора. Те включват индекс на загубите от земетресения в конкретен регион и индекс на температурите в конкретен град. Нефинансови променливи, които са специфични за страна по договора, включват избухването или липсата на пожар, който поврежда и унищожава актив на страна по договора. Промяната в справедливата стойност на нефинансов актив е специфична за собственика, ако справедливата стойност отразява не само промени в пазарните цени на тези активи (финансова променлива), но също и състоянието на конкретния притежаван нефинансов актив (нефинансова променлива). Например, ако гаранция върху остатъчната стойност на даден автомобил излага гарантиращия на риск от промени във физическото състояние на автомобила, промяната в тази остатъчната стойност е специфична за собственика на автомобила.

Разходи по сделката

НП13. Разходите по сделката включват такси и комисиони, платени на посредници (включително на служители, които действат като посредници по продажбите), консултанти, брокери и дилъри, които са наложени от регулаторни агенции и борси за търговия на ценни книжа, както и данъци върху прехвърлянията и мита. Разходите по сделката не включват дългови премии или отбиви, разходи за финансирането или вътрешно административни разходи и разходи по държането.

Финансови активи и финансови пасиви за търгуване

НП14. Търговията като цяло отразява активно и често купуване и продаване, а финансовите инструменти за търгуване като цяло се използват с цел генериране на печалба от краткосрочни колебания в цените или дилърски марж.

НП15. Финансовите пасиви за търгуване включват:

а) деривативни пасиви, които не се отчитат като хеджиращи инструменти;

б) поети задължения за доставка на финансови активи, взети назаем от продавач на къси позиции (т.е. предприятието, което продава финансови активи, които е взело назаем и още не притежава);

в) финансови пасиви, поети с намерение да бъдат закупени в близкото бъдеще (например котиран дългов инструмент, който емитентът може да изкупи обратно в близко бъдеще в зависимост от промените в справедливата му стойност); и

г) финансови пасиви, които са част от портфейл от определени финансови инструменти, които се управляват заедно и за които има доказателства за скорошен модел на реализиране на краткосрочна печалба.

Фактът, че пасив е използван за финансиране на търговски дейности, сам по себе си не прави пасива за търгуване.

Инвестиции, държани до падеж

НП16. Предприятието няма положително намерение да държи до падеж инвестиция във финансов актив с фиксиран падеж, ако:

а) предприятието възнамерява да държи финансовия актив за неопределен срок от време;

▼B

б) предприятието има готовност да продаде финансовия актив (с изключение на случаите, когато се създадат ситуации, които се случват рядко и които предприятието не е имало причина да очаква) в отговор на промени в пазарните лихвени проценти или рискове, потребности от ликвидност, промени в наличността и доходността на алтернативните инвестиции, промени в източниците и условията на финансиране или промени във валутния риск; или

в) емитентът има право да уреди финансовия актив на стойност значително под неговата амортизираната стойност.

НП17. Дългов инструмент с променлив лихвен процент може да изпълни критериите за инвестиция, държана до падеж. Инструментите на собствения капитал не могат да бъдат инвестиции, държани до падеж, или защото имат неограничен срок (например обикновени акции), или защото сумите, които притежателят може да получи, могат да варират по начин, който не може да се определи предварително (например за опции за акции, варанти и подобни права). По отношение на определението за инвестиции, държани до падеж, фиксираните или определяеми плащания и фиксираният падеж означават, че договорно взаимоотношение определя сумите и датите на плащане на притежателя, например на плащанията на лихва и главница. Значителният риск от неплащане не спира класифицирането на финансов актив като държан до падеж, стига договорните плащания да са фиксирани или определяеми и да са покрити останалите критерии за класификацията. Ако условията на вечен дългов инструмент съдържат лихвени плащания за неограничен период, инструментът не може да се класифицира като държан до падеж, защото няма дата на падеж.

НП18. Критериите за класификацията на инвестиция като държана до падеж се покриват от финансов актив, който може да бъде платим при поискване от емитента, ако притежателят има намерение и възможност да го държи, докато не се предяви искане за плащане от емитента и притежателят би си възстановил в значителна степен цялата балансова стойност. В случай че бъде упражнена, кол-опцията на емитента просто ускорява падежа на актива. Въпреки това, ако финансовият актив е платим при поискване при обстоятелства, които ще попречат на притежателя да възстанови в значителна степен цялата балансова стойност, финансовият актив не може да се класифицира като инвестиция, държана до падеж. Предприятието взема предвид платената премия и капитализираните разходи по сделката при определяне на това, дали балансовата стойност може да се възстанови в значителна степен.

НП19. Финансов актив, който е с право на връщане (т.е. притежателят има право да изиска от емитента да откупи или изплати финансовия актив преди падежа), не може да се класифицира като инвестиция, държана до падеж, защото плащането за опцията за връщане на финансовия актив не съответства на изразяване на намерение да се държи финансовия актив до падежа.

НП20. За повечето финансови активи, справедливата стойност е по-подходяща оценка от амортизираната стойност. Държаната до падеж класификация е изключение, но само ако предприятието има положително намерение и възможност да задържи инвестицията до падеж. Когато действията на предприятието хвърлят съмнение върху намерението и възможността на предприятието да държи такива инвестиции до падежа, параграф 9 забранява използването на изключението за разумен период от време.

▼B

НП21. Бедствен сценарий, за който има много малка вероятност да настъпи (например масово изтегляне на депозити от банка или подобна ситуация, която оказва влияние върху застраховател, не е хипотеза, която предприятието взима предвид при решаването дали има положително намерение и възможност да задържи инвестицията до падежа.

НП22. Продажбите преди падежа могат да задоволят условията в параграф 9 и следователно не повдигат въпроси за намерението на предприятието да държи други инвестиции до падежа, ако те се дължат на някое от следните обстоятелства:

а) Значително влошаване в кредитоспособността на емитента. Например продажба след понижаване на кредитния рейтинг от външна рейтингова агенция невинаги би трябвало да повдигне въпроси за намерението на предприятието да държи други инвестиции до падежа, ако понижаването на рейтинга съдържа доказателство за значително влошаване на кредитоспособността на емитента, преценено на база сравняване с кредитния рейтинг при първоначалното признаване. По подобен начин ако предприятието използва вътрешни рейтинги за оценка на изложеността на риск, промените в тези вътрешни рейтинги могат да помогнат да се идентифицират емитенти, при които има значително влошаване на кредитоспособността, стига подходът на предприятието при поставяне на вътрешните рейтинги и промените в тези рейтинги да дават последователна, надеждна и обективна оценка за кредитното качество на емитентите. Ако има доказателства, че даден финансов актив е обезценен (вж. параграфи 58 и 59), влошаването в кредитоспособността често се счита за значително.

б) Промяна в данъчното законодателство, която елиминира или в значителна степен ограничава статута на освобождаване от данъци на лихвите по държаните до падеж инвестиции (но не промяна в данъчното законодателство, която ревизира пределните данъчни ставки, важащи за лихвения приход).

в) Голяма бизнес комбинация или голямо изваждане от употреба (например продажба на сегмент), което изисква продажба или прехвърляне на инвестиции, държани до падеж, за да се запазят съществуващите позиции на лихвен риск или политика за кредитния риск на предприятието (въпреки че бизнес комбинацията е събитие под контрола на предприятието, промените в инвестиционния портфейл с цел запазване на позицията на лихвен риск или политиката за кредитния риск могат да бъдат събития, които са последица, а не са очаквани събития).

г) Промяна в законовите или регулаторни изисквания, които в значителна степен модифицират съдържанието на позволената инвестиция или максималното ниво на конкретни видове инвестиции и следователно карат предприятието да се освободи от инвестиция, държана до падеж.

д) Значително нарастване в регулаторните изисквания за капитал в съответния икономически сектор, които карат предприятието да свие дейността си, като продаде инвестиции, държани до падеж.

е) Значително нарастване в рисковите тегла на инвестиции, държани до падеж, използвани за целите на рисково-базирания регулаторен капитал.

НП23. Предприятието не е доказало възможност да задържи до падеж инвестиция във финансов актив с фиксиран падеж, ако:

а) няма финансови ресурси, за да продължи да финансира инвестицията до падежа; или

▼B

б) е обект на съществуващи правни или други ограничения, които могат да попречат на намерението му да задържи финансовия актив до падеж. (Въпреки това кол-опцията на емитента невинаги пречи на намерението на предприятието да задържи финансов актив до падеж — вж. параграф НП18.)

НП24. Обстоятелства с изключение на тези, описани в параграфи НП16—НП23, могат да покажат, че предприятието няма положително намерение или възможност да държи инвестиция до падеж.

НП25. Предприятието оценява своето намерение и възможност да задържи свои инвестиции до падежа не само когато тези финансови активи се признават първоначално, но и на ►M5 края на всеки последващ отчетен период ◄.

Кредити и вземания

НП26. Всеки недеривативен финансов актив с фиксирани или определяеми плащания (включително заеми, търговски вземания, инвестиции в дългови инструменти и депозити в банки) могат потенциално да отговорят на определението за кредити и вземания. Въпреки това, финансов актив, който е котиран на активен пазар (например котиран дългов инструмент, вж. параграф НП71) не отговаря на условията за класифициране като кредит и вземане. Финансови активи, които не отговарят на определението за кредити и вземания, могат да се класифицират като инвестиции, държани до падеж, ако отговарят на условията за тази класификация (вж. параграфи 9 и НП16—НП25). При първоначалното признаване на финансовия актив, който при други обстоятелства би се класифицирал като кредит или вземане, предприятието може да го определи като финансов актив, отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата, или на разположение за продажба.

ВНЕДРЕНИ ДЕРИВАТИВИ (параграфи 10—13)

НП27. Ако основният договор няма заявен или предварително определен падеж и представлява остатъчно участие върху нетни активи на предприятието, неговите икономически характеристики и рискове са тези на инструмент на собствения капитал и внедреният деривати трябва да притежава капиталови характеристики, свързани със същото предприятие, за да бъдат счетени за тясно свързани. Ако основният договор не е инструмент на собствения капитал и отговаря на определението за финансов инструмент, неговите икономически характеристики и рискове са тези на дългов инструмент.

НП28. Внедрен неопционен деривати (например внедрен форуърд или суап) се отделя от основния договор на базата на заявени или присъщи съществени условия, така че те да водят до създаване на справедлива стойност, равна на нула при първоначалното признаване. Внедрен деривати от опционен тип (например внедрена пут-опция, кол-опция, таван, под или суопция) се отделя от основния договор на базата на заявените условия на опционната характеристика. Първоначалната балансова стойност на основния инструмент е остатъчната сума след отделяне на внедрения деривати.

НП29. Като цяло множествените внедрени деривативи в самостоятелен инструмент се третират като самостоятелен сложносъставен внедрен деривати. Въпреки това, внедрени деривативи, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал (вж. МСС 32) се отчитат поотделно от тези, класифицирани като активи или пасиви. Освен това, ако инструмент има повече от един внедрен деривати и тези деривативи са свързани с различни рискови експозиции, могат да се отделят лесно и са независими един от друг, те се отчитат отделно един от друг.

▼B

НП30. Икономическите характеристики и рискове на внедрения деривати не са тясно свързани с основния договор (параграф 11, буква а) в следните примери. При тези примери, приемайки че са изпълнени условията на параграф 11, букви б) и в), предприятието отчита внедрения деривати отделно от основния договор.

а) Пут-опция, внедрена в инструмент, която дава възможност на притежателя да изиска от емитента да придобие отново инструмента за сума в парични средства или други активи, която варира на база на промяна в цена на инструмент на собствения капитал, стока или индекс, не е тясно свързана с основния дългов инструмент.

б) Кол-опция, внедрена в инструмент на собствения капитал, която дава възможност на емитента да придобие обратно капиталовия инструмент по посочена цена, не е тясно свързана с основния инструмент на собствения капитал от гледна точка на притежателя (от гледна точка на емитента кол-опцията е инструмент на собствения капитал, стига да отговаря на условията за класификация по МСС 32, в който случай се изключва от обхвата на настоящия стандарт).

в) Опция или автоматично условие за удължаване на остатъчния срок до падежа на дългов инструмент не е тясно свързана с основния дългов инструмент, освен ако няма паралелна корекция в приблизителните текущи пазарни лихвени проценти по време на удължаването. Ако предприятието издаде дългов инструмент и притежателят на този дългов инструмент издаде кол-опция върху дълговия инструмент на трета страна, емитентът счита кол-опцията като удължаване на срока до падежа на дълговия инструмент, стига да може да се изисква от емитента да участва или да улеснява повторната продажба на дълговия инструмент вследствие упражняването на кол-опцията.

г) Капиталово индексирани плащания на лихва или главница, внедрени в основен дългов инструмент или застрахователен договор — с които сумата на лихвата или главницата се индексира към стойността на инструменти на собствения капитал — не са тясно свързани с основния инструмент, защото рисковете на основния инструмент и тези на внедрения деривати не са подобни.

д) Стоково индексирани плащания на лихва или главница, внедрени в основен дългов инструмент или застрахователен договор — с които сумата на лихвата или главницата се индексира към стойността на стока (например злато) — не са тясно свързани с основния инструмент, защото рисковете на основния инструмент и тези на внедрения деривати не са подобни.

е) Опция за конвертиране в собствен капитал, внедрен в конвертируем дългов инструмент, не е тясно свързан с основния дългов инструмент от гледна точка на притежателя на инструмента (от гледна точка на емитента опцията за конвертиране в собствен капитал е инструмент на собствения капитал и е изключена от обхвата на настоящия стандарт, стига да отговаря на условията за този вид класификация според МСС 32).

▼M22

ж) Кол опция, пут опция или опция за предсрочно плащане, внедрена в основен дългов договор или основен застрахователен договор, не е тясно свързана с основния договор, освен ако:

i) цената на упражняване на опцията не е приблизително равна на всяка дата на упражняване на амортизираната стойност на основния дългов инструмент или на балансовата стойност на основния застрахователен договор; или

▼M22

ii) цената на упражняване на опцията за предсрочно плащане възстановява на заемодателя сума в размер до приблизителната настояща стойност на пропуснатата лихва за оставащия срок на основния договор. Пропуснатата лихва е резултатът на размера на предварително изплатената главница, умножен по лихвения диференциал. Лихвеният диференциал е размерът, с който ефективният лихвен процент на основния договор надвишава ефективния лихвен процент, който предприятието би получило на датата на предварителното плащане, ако би инвестирало предварително изплатената главница в сходен договор за оставащия срок на основния договор.

Оценката на това дали дадена кол или пут опция е тясно свързана с основния дългов договор се извършва преди отделянето на даден елемент на собствения капитал от конвертируем дългов инструмент в съответствие с МСС 32.

▼B

з) Кредитните деривативи, които са внедрени в основен дългов инструмент и позволяват на един участник („бенефициер“) да прехвърли кредитния риск по конкретен отправен актив, който може да не притежава, на друг участник („гарант“), не са тясно свързани с основния дългов инструмент. Такива кредитни деривативи позволяват на гаранта да поеме кредитният риск, свързан с отправния актив, без да го притежава директно.

НП31. Пример за хибриден инструмент е финансов инструмент, който дава право на притежателя да предложи финансовия инструмент обратно на емитента срещу сума в парични средства или други финансови активи, която варира в зависимост от промяната във възходяща или низходяща посока на капиталов или стоков индекс („инструмент с право на връщане“). Освен ако емитентът при първоначалното признаване не е определил инструмента с право на връщане като финансов пасив по справедлива стойност с признаване в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, се изисква внедреният дериватив да се отдели (т.е. индексираното плащане по главницата) по параграф 11, защото основният договор е дългов инструмент по параграф НП27 и индексираното плащане по главницата не е тясно свързано с основния дългов инструмент по параграф НП30, буква а). Тъй като плащането по главницата може да се увеличи или да намалее, внедреният дериватив е неопционен дериватив, чиято стойност е индексирана към основната променлива.

НП32. В случай на инструмент с право на връщане, който може да бъде предложен обратно по всяко време за парични средства, равни на пропорционална част от нетната стойност на активите на предприятието (например единици от взаимен фонд от отворен тип или някои инвестиционни продукти, обвързани с единици), ефектът от отделянето на внедрения дериватив и отчитането на всеки компонент служи за оценка на комбинирания инструмент по сумата на изплащане, която се плаща на датата на приключване на сметките, ако притежателят упражни своето право да предложи обратно инструмента на емитент.

НП33. Икономическите характеристики и рискове на внедрения дериватив са тясно свързани с икономическите характеристики и рискове на основния договор в следните примери. В тези примери предприятието не отчита внедрения дериватив отделно от основния договор.

▼B

а) Внедрен дериватив, в който основната променлива е лихвен процент или лихвен индекс, който може да промени сумата на лихвата, която при други обстоятелства би се платила или получила по лихвоносен основен дългов договор или застрахователен договор, е тясно свързан с основния договор, освен ако комбинираният инструмент не може да бъде уреден по начин, при който притежателят няма да може да възстанови в значителна степен цялата си призната инвестиция или внедреният дериватив не може поне да удвои първоначалната норма на възвръщаемост на притежателя по основния договор и не може да доведе до норма на възвръщаемост, която е поне два пъти по-голяма от пазарната възвръщаемост по договор със същите условия като основния договор.

б) Внедрен „под“ или „таван“ върху лихвения процент на дългов договор или застрахователен договор е тясно свързан с основния договор, стига таванът да е равен на или да надвишава пазарния лихвен процент и подът да е равен или да е по-малък от пазарния лихвен процент, когато договорът е издаден, и таванът и подът да не са обект на ливъридж по отношение на основния договор. По подобен начин условията, включени в договор за покупка или продажба на актив (например стока), които установяват таван и под на цената, която трябва да се плати или получи за актива, са тясно свързани с основния договор, ако и таванът, и подът са „извън пари“ в началото и не са обект на ливъридж.

в) Внедрен валутен дериватив, който осигурява поток от плащания на лихвата и главницата, деноминирани в чужда валута, и е внедрен в основен дългов инструмент (например облигация с две валути) е тясно свързан с основния дългов инструмент. Такъв дериватив не се отделя от основния инструмент, защото МСС 21 изисква валутните печалби и загуби от парични позиции да се признават в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄.

г) Внедрен валутен дериватив в основен договор, който е застрахователен договор или не е финансов инструмент (например договор за покупка или продажба на нефинансова позиция, при който цената е деноминирана в чужда валута) е тясно свързан с основния договор, стига да не е обект на ливъридж, не съдържа опционен елемент и изисква плащания, деноминирани в една или повече валути:

i) функционалната валута на всяка значителна страна по този договор;

ii) валутата, в която цената на свързаната стока или услуга, придобита или доставена, се деноминира рутинно при търговските сделки по света (например щатски долари за сделки със суров петрол); или

iii) валута, която се използва често при договори за покупка или продажба на нефинансови позиции в икономическата среда, в която се осъществява сделката (например относително стабилна и ликвидна валута, която се използва често при местни бизнес сделки или във външната търговия).

▼B

д) Опция за предсрочно плащане, внедрена или само в лихвата, или само в главницата, е тясно свързана с основния договор, стига основният договор: i) първоначално да е произтекъл от отделяне на правото на получаване на договорни парични потоци от финансов инструмент, който по своята същност не съдържа внедрен деривати, и ii) да не съдържа условия, които не са част от първоначалния основен дългов договор.

е) Внедрен деривати в основен лизингов договор е тясно свързан с основния договор, ако внедреният деривати е: i) инфлационно обвързан индекс, например индекс на лизинговите плащания към индекса на ползвателските цени (при положение че лизингът не е обект на ливъридж и индексът е свързан с инфлацията в собствените икономически условия на предприятието), ii) условни заеми, базирани на свързани продажби, или iii) условни заеми, базирани на променливи лихви.

ж) Обвързана с единици характеристика, внедрена в основния финансов инструмент или основния застрахователен договор, е тясно свързана с основния инструмент или основния договор, ако плащанията, деноминирани в единици, се измерват по текуща стойност на единиците, която отразява справедливите стойности на активите на фонда. Характеристиката на обвързване с единиците е договорно условие, което изисква плащания, деноминирани в единици на вътрешен и външен инвестиционен фонд.

з) Деривати, внедрен в застрахователен договор, е тясно свързан с основния застрахователен договор, ако внедреният деривати и основният застрахователен договор са толкова взаимно зависими, че предприятието не може да оцени внедрения деривати поотделно (т.е. без да се вземе предвид основният договор).

Инструменти, съдържащи внедрени деривативи

НП33А. Когато предприятието става страна по хибриден (комбиниран) инструмент, който съдържа един или повече внедрени деривативи, параграф 11 изисква от предприятието да идентифицира всеки такъв внедрен деривати, да прецени дали е необходимо той да бъде отделен от основния договор и за тези, които е необходимо да бъдат отделени, да оцени деривативите по справедлива стойност при първоначално признаване и впоследствие. Тези изисквания може да бъдат по-сложни или да доведат до по-малко надеждни оценки, отколкото оценяването на целия инструмент по справедлива стойност в печалбата или загубата. Поради тази причина настоящият стандарт позволява целия инструмент да бъде определен като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата.

НП33Б. Такова определяне може да бъде използвано независимо дали параграф 11 изисква внедрените деривативи да бъдат разделяни от основния договор или забранява такова разделяне. Обаче параграф 11А не би оправдал определянето на хибриден (комбиниран) инструмент като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата в случаите, изложени в параграф 11А, букви а) и б), тъй като това не би намалило сложността или не би повишило надеждността.

ПРИЗНАВАНЕ И ОТПИСВАНЕ (параграфи 14—42)

Първоначално признаване (параграф 14)

НП34. Като последствие от принципите на параграф 14, предприятието признава всички свои договорни права и задължения по деривативи в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ съответно като активи и пасиви с изключение на деривативите, които предотвратяват отчитането на прехвърляне на финансови активи като

▼B

продажба (вж. параграф НП49). Ако прехвърляне на финансов актив не отговаря на условията за отписване, получаващият не признава прехвърления актив като свой актив (вж. параграф НП50).

НП35. Следват примери за прилагането на принципите на параграф 14:

а) безусловни вземания и задължения за плащане се признават като активи или пасиви, когато предприятието става страна по договора и вследствие на това има юридическо право да получи или юридическо задължение да плати парични средства;

б) активи, които предстои да бъдат получени, и пасиви, които предстои да бъдат поети, в резултат на неотменим ангажимент за покупка или продажба на стоки или услуги като цяло не се признават, докато поне една от страните не е изпълнила условията на споразумението. Например предприятието, което получава твърда поръчка, обичайно не признава актив (а предприятието, което пуска поръчката, не признава пасив) при пораждането на ангажимента, а отлага признаването, докато поръчаните стоки или услуги не бъдат изпратени, доставени или предоставени. Ако неотменим ангажимент да се купи или продаде нефинансова позиция е в обхвата на настоящия стандарт по параграфи 5—7, неговата нетна справедлива стойност се признава като актив или пасив на датата на поемане на ангажимента (вж. буква в) по-долу). Освен това, ако вече непризнат неотменим ангажимент е определен като хеджирана позиция, при хеджиране на справедлива стойност промяната в нетната справедлива стойност, която се дължи на хеджирания риск, се признава като актив или пасив след началото на хеджирането (вж. параграфи 93 и 94);

в) форуърден договор, който е в обхвата на настоящия стандарт (вж. параграфи 2—7), се признава като актив или пасив на датата на пораждане на ангажимента, а не на датата, на която се осъществява уреждането. Когато предприятието стане страна по форуърден договор, справедливите стойности на правото и задължението често съвпадат, така че нетната справедлива стойност на форуърда е равна на нула. Ако нетната справедлива стойност на правото и задължението не е нула, договорът се признава като актив или пасив;

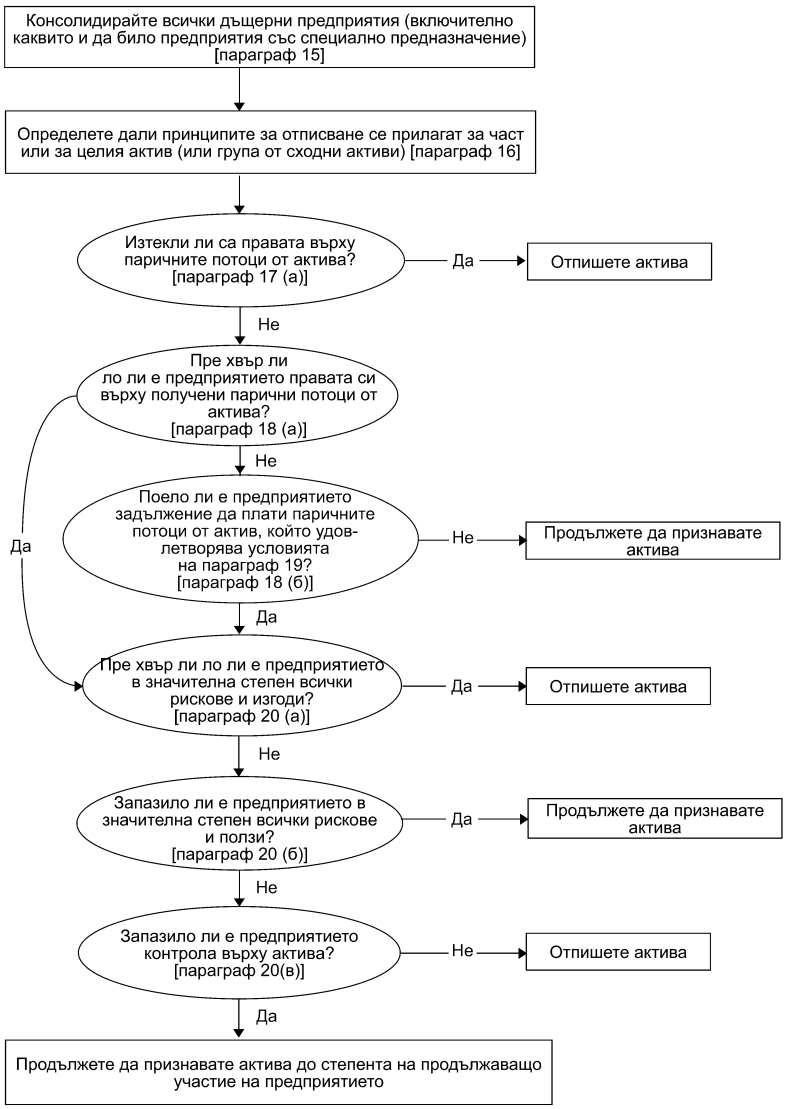
г) опционни договори, които са в обхвата на настоящия стандарт (вж. параграфи 2—7), се признават като активи или пасиви, когато притежателят или емитентът стават страни по договора;

д) планирани бъдещи сделки, независимо от тяхната вероятност, не са активи и пасиви, защото предприятието не е страна по договора.

▼B

Отписване на финансов актив (параграфи 15—37)

НП36. Следната графика показва как се извършва преценка за това дали и до каква степен се отписва един финансов актив.



Споразумения, според които предприятието запазва договорните права да получи паричните потоци от финансов актив, но поема договорни задължения да плати парични потоци на един или повече получатели (параграф 18, буква б)

НП37. Ситуацията, описана в параграф 18, буква б) (когато предприятието запазва договорните права да получи паричните потоци от финансовия актив, но поема договорни задължения да плати паричните потоци на един или повече получатели), възниква например, ако предприятието е предприятие със специална цел или тръст и емитира за инвеститорите права за изгодно участие в базовите финансови активи, които притежава, и осигурява обслужване за тези финансови активи. В този случай финансовите активи отговарят на условията за отписване, стига да са изпълнени условията на параграфи 19 и 20.

▼B

НП38. При прилагането на параграф 19 предприятието би могло например да бъде първоначалният създател на финансовия актив или би могло да бъде група, която включва консолидирано предприятие със специална цел, което е придобило финансовия актив и прехвърля парични потоци към инвеститори, които са трети лица извън групата.

Оценка на прехвърляне на рискове и ползи от собствеността (параграф 20)

НП39. Примери за случаите, когато предприятието е прехвърлило в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността са:

а) безусловна продажба на финансов актив;

б) продажба на финансов актив заедно с опция за обратно изкупуване на финансовия актив по неговата справедлива стойност на датата на обратното изкупуване; и

в) продажба на финансов актив заедно с пут- или кол-опции, които са много „извън пари“ (т.е. опция, която е толкова много „извън пари“, че има много малка вероятност да се качи „в пари“ преди изтичане на нейния срок).

НП40. Примери за случаите, когато предприятието запазва в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността са:

а) сделка за продажба и обратно изкупуване, при която цената на обратното изкупуване е фиксирана или е продажната цена плюс процент за заемодателя;

б) споразумение за кредитиране на ценни книжа;

в) продажба на финансов актив заедно със суап на пълна възвръщаемост, който прехвърля експозицията към пазарен риск обратно на предприятието;

г) продажба на финансов актив заедно с пут- или кол-опция, която е много „в пари“ (т. е. до този момент опцията е толкова много „в пари“, че има много малка вероятност да излезе „извън пари“ преди изтичане на нейния срок); и

д) продажба на краткосрочни вземания, с което предприятието гарантира, че ще компенсира бенефициера на прехвърлянето за кредитните загуби, които могат да настъпят.

НП41. Ако предприятието определи, че в резултат на трансфера е прехвърлило в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, то не признава този прехвърлен актив отново в бъдещ период, освен ако не го придобие обратно в нова сделка.

Оценка на прехвърлянето на контрол

НП42. Предприятието не е запазило контрол върху прехвърления актив, ако получателят има практическата възможност да продаде прехвърления актив. Предприятието е запазило контрол върху прехвърления актив, ако получателят няма практическата възможност да продаде прехвърления актив. Получателят има практическата възможност да продаде прехвърления актив, ако той се търгува на активен пазар, защото получателят може да

▼B

изкупи обратно прехвърления актив на пазара, ако се наложи да върне актива на предприятието. Например получателят може да има практическата възможност да продаде прехвърлен актив, ако прехвърленият актив е обект на опция, която позволява на предприятието да го изкупи обратно, но получателят може лесно да се сдобие с прехвърления актив на пазара, ако опцията се упражни. Получателят няма практическата възможност да продаде прехвърления актив, ако предприятието запази тази опция и получателят не може лесно да се сдобие с прехвърления актив на пазара, ако предприятието упражни своята опция.

НП43. Получателят има практическата възможност да продаде прехвърления актив само ако той може да продаде прехвърления актив в неговата цялост на несвързан участник и може да упражни тази възможност едностранно и без да създава допълнителни ограничения за трансфера. Най-важният въпрос е какво може да направи получателят на практика, а не какви договорни права има получателят по отношение на това какво може да прави с прехвърления актив или какви са договорните ограничения. Конкретно:

а) договорно право за изваждане от употреба на прехвърлен актив има малък практически ефект, ако не съществува пазар за прехвърления актив; и

б) възможността за изваждане от употреба на прехвърления актив има малък практически ефект, ако тя не може да бъде упражнена свободно. Поради тази причина:

i) възможността на получателя да извади от употреба прехвърления актив не зависи от действията на трети лица (т.е. това е едностранна възможност); и

ii) получателят може да извади от употреба прехвърления актив, без да се налага да прилага ограничителни условия към трансфера (например условия за начините на обслужване на заем или опция, даваща право на получателя да изкупи обратно актива).

НП44. При малка вероятност получателят да продаде прехвърления актив това не означава само по себе си, че прехвърлящият е запазил контрол върху прехвърления актив. Въпреки това ако пут-опция или гаранция ограничава възможността на получателя да продаде прехвърления актив, тогава прехвърлящият е запазил контрол върху прехвърления актив. Например ако пут-опцията или гаранцията е достатъчно ценна, тя ограничава възможността на получателя да продаде прехвърления актив, защото получателят на практика не би продал актива на трета страна, без да присъедини подобна опция или други рестриктивни условия. Вместо това получателят би задържал прехвърления актив, така че да получи плащане по гаранцията или пут-опцията. При тези обстоятелства, прехвърлящият е запазил контрол върху прехвърления актив.

Прехвърляния, отговарящи на условията за отписване

НП45. Предприятието може да задържи правото върху част от лихвените плащания по прехвърлени активи като компенсация за това, че обслужва тези активи. Частта от лихвените плащания, от която предприятието се отказва при прекратяване или трансфер на обслужващия договор се разпределя към обслужващия актив или обслужващия пасив. Частта от лихвените плащания, от които предприятието не би се отказало, е вземане само по главницата. Например, ако предприятието не би се отказало от лихва при прекратяване или трансфер на

▼B

обслужващия договор, целият лихвен марж представлява вземане само по главницата. За целите на прилагането на параграф 27 справедливите стойности на обслужващия актив и вземането само по главницата се използват, за да се разпредели балансовата стойност на вземането между частта на актива, която се отписва, и частта, която продължава да се признава. Ако не е уточнена обслужваща такса или таксата, която трябва да се получи, не се очаква да компенсира адекватно предприятието за предоставеното обслужване, се признава пасив за обслужващото задължение по справедлива стойност.

НП46. При оценяване на справедливата стойност на частта, която продължава да се признава и на частта, която се отписва за целите на параграф 27, предприятието извършва оценка на справедливата стойност според изискванията на параграфи 48, 49 и НП69—НП82 в допълнение към изискванията на параграф 28.

Прехвърляния, неотговарящи на условията за отписване

НП47. Следва пример за прилагането на принципа по параграф 29. Ако гаранция, осигурена от предприятието, за загуби от неизпълнение на условия, касаещи прехвърления актив, предотвратява отписването на прехвърлен актив, защото предприятието е запазило в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, прехвърленият актив продължава да се признава в цялост и полученото възнаграждение се признава като пасив.

Продължаващо участие в прехвърлени активи

НП48. Следват примери за начините, по които предприятието оценява прехвърлен актив и свързан пасив по параграф 30.

Всички активи

а) Ако гаранция, осигурена от предприятието да плати загуби от неизпълнение на условия, касаещи прехвърлен актив, предотвратява отписването на прехвърления актив до степента на своето продължаващо участие, прехвърленият актив на датата на трансфера се оценява по по-ниската от следните стойности: i) балансовата стойност на актива, и ii) максималната сума на полученото възнаграждение при трансфера, която може да бъде изискана от предприятието („сумата на гаранцията“). Свързаният пасив първоначално се оценява по сумата на гаранцията плюс справедливата стойност на гаранцията (която обикновено е равна на възнаграждението, получено срещу гаранцията). Впоследствие първоначалната справедлива стойност на гаранцията се признава в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄ пропорционално на времева основа (вж. МСС 18), а балансовата стойност на актива се намалява със загубите от обезценка.

Активи, оценявани по амортизирана стойност

б) Ако задължение по пут-опция, издадена от предприятието, или право по кол-опция, която се държи от предприятието, не дава възможност за отписване на прехвърлен актив и предприятието оценява прехвърления актив по амортизирана стойност, свързаният пасив се оценява по цена на придобиване (т.е. полученото възнаграждение), коригирано с амортизацията на разликата между цената на придобиване и амортизираната стойност на прехвърления актив на датата на изтичане на опцията. Например да приемем, че амортизираната стойност и балансовата стойност на актива на датата на прехвърлянето е 98 ВЕ и че полученото възнаграждение е 95 ВЕ. Амортизираната стойност на актива на датата на упражняване на

▼B

опцията ще бъде 100 ВЕ. Първоначалната балансова стойност на свързания пасив е 95 ВЕ и разликата между 95 и 100 ВЕ се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, като се използва метода на ефективния лихвен процент. Ако опцията се упражни, разликата между балансовата стойност на свързания пасив и цената на упражняване се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

Активи, оценявани по справедлива стойност

в) Ако право по кол-опция, запазена от предприятието, не дава възможност за отписване на прехвърлен актив и предприятието оценява прехвърления актив по справедлива стойност, активът продължава да се оценява по справедлива стойност. Свързаният пасив се оценява по: i) цената на упражняване на опцията минус времевата стойност на опцията, ако опцията е „в пари“ или „на пари“, или ii) справедливата стойност на прехвърления актив минус времевата стойност на опцията, ако опцията е „извън пари“. Корекцията на оценката на свързания пасив гарантира, че нетната балансова стойност на актива и свързания пасив е справедливата стойност на правото по кол-опцията. Например ако справедливата стойност на базовия актив е 80 ВЕ, цената на упражняване на опцията е 95 ВЕ и времевата стойност на опцията е 5 ВЕ, балансовата стойност на свързания пасив е 75 ВЕ (80 ВЕ - 5 ВЕ), а балансовата стойност на прехвърления актив е 80 ВЕ (т.е. неговата справедлива стойност).

г) Ако пут-опция, издадена от предприятието, не дава възможност за отписване на прехвърлен актив и предприятието оценява прехвърления актив по справедлива стойност, свързаният пасив се оценява по цената на упражняване на опцията плюс времевата стойност на опцията. Оценката на актива по справедлива стойност е ограничена до по-ниската от следните стойности: справедливата стойност и цената на упражняване на опцията, защото предприятието няма право да увеличи справедливата стойност на прехвърления актив над цената на упражняване на опцията. Това гарантира, че нетната балансова стойност на актива и свързания пасив е справедливата стойност на задължението по пут-опцията. Например, ако справедливата стойност на базовия актив е 120 ВЕ, цената на упражняване на опцията е 100 ВЕ и времевата стойност на опцията е 5 ВЕ, балансовата стойност на свързания пасив е 105 ВЕ (100 + 5 ВЕ), а балансовата стойност на актива е 100 ВЕ (в този случай цената на упражняване на опцията).

д) Ако диапазон под формата на закупена кол-опция и издадена пут-опция не дава възможност за отписване на прехвърлен актив и предприятието оценява актива по справедлива стойност, предприятието продължава да оценява актива по справедлива стойност. Свързаният пасив се оценява по: i) сумата на цената на упражняване на кол-опцията и справедливата стойност на пут-опцията минус времевата стойност на кол-опцията, ако кол-опцията е „в пари“ или „на пари“, или ii) сумата на справедливата стойност на актива и справедливата стойност на пут-опцията минус времевата стойност на кол-опцията, ако кол-опцията е „извън пари“. Корекцията на свързания пасив гарантира, че нетната балансова стойност на

▼B

актива и свързания пасив е справедливата стойност на държаните и издадени опции от предприятието. Например ако се приеме, че предприятието прехвърля финансов актив, който се оценява по справедлива стойност, докато в същото време купува кол-опция с цена на упражняване 120 ВЕ и издава пут-опция с цена на упражняване 80 ВЕ. Да приемем също, че справедливата стойност на актива е 100 ВЕ на датата на прехвърлянето. Времевата стойност на пут-опцията и на кол-опцията е съответно 1 ВЕ и 5 ВЕ. В този случай предприятието признава актив от 100 ВЕ (справедливата стойност на актива) и пасив от 96 ВЕ [(100 + 1 ВЕ) - 5 ВЕ]. Това създава нетна стойност на актива от 4 ВЕ, която е справедливата стойност на притежаваната и издадената от предприятието опция.

Всички прехвърляния

НП49. До степента, до която прехвърляне на финансов актив не отговаря на условията за отписване, договорните права или задължения на прехвърлящия, свързани с трансфера, не се отчитат поотделно като деривативи, ако признаването на деривативa и на прехвърления актив или на пасив, създаден при прехвърлянето, би довело до двойно признаване на същите права и задължения. Например кол-опция, задържана от прехвърлящия, може да ограничи възможността за отчитане на прехвърлянето на финансови активи като продажба. В този случай кол-опцията не се признава отделно като дериватив актив.

НП50. До степента, до която прехвърлянето на финансов актив не отговаря на условията за отписване, получателят не признава прехвърления актив като свой актив. Получателят отписва паричните средства или другото платено възнаграждение и признава вземане от прехвърлящия. Ако прехвърлящият има и право, и задължение отново да придобие контрол върху целия прехвърлен актив срещу фиксирана сума (например при споразумение за обратно изкупуване), получателят може да отчете като свое вземане заема или вземането.

Примери

НП51. Следните примери показват прилагането на принципите на отписване от настоящия стандарт.

а) *Споразумения за обратно изкупуване и даване на ценни книжа на заем.* Ако финансов актив е продаден по споразумение за обратно изкупуване на фиксирана цена или на цената на продажбата плюс възвръщаемост за кредитора, или ако е отдаден назаем по споразумение да бъде върнат на прехвърлящия, той не се отписва, защото прехвърлящият запазва в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността. Ако получателят получи правото да продаде или да заложи актива, прехвърлящият прекласифицира актива в своя ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄, например като актив, отдаден назаем, или като вземане по споразумение за обратно изкупуване.

▼B

б) *Споразумения за обратно изкупуване и даване на ценни книжа на заем — активи, които в значителна степен са едни и същи.* Ако финансов актив е продаден по споразумение за обратно изкупуване на същия или в значителна степен същия актив на фиксирана цена или на продажна цена плюс възвръщаемост за кредитора или ако финансов актив е взет назаем или даден назаем по споразумение за връщане на същия или в значителна степен на същия актив на прехвърлящия, той не се отписва, защото прехвърлящият запазва в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността.

в) *Споразумения за обратно изкупуване и даване на ценни книжа на заем — право на заместване.* Ако споразумение за обратно изкупуване на фиксирана цена за обратно изкупуване или на цена, равна на продажната цена плюс възвръщаемост за кредитора, или подобна сделка за даване на ценни книжа назаем дава право на получателя да замести активи, които са подобни и имат еднаква справедлива стойност с тази на прехвърления актив на датата на обратното изкупуване, продаденият или отдаден назаем актив по споразумението за обратно изкупуване или сделка за даване на ценни книжа назаем не се отписва, защото прехвърлящият запазва в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността.

г) *Право на първи отказ за обратно изкупуване по справедлива стойност.* Ако предприятието продаде финансов актив и запазва само право на първи отказ за обратно изкупуване на прехвърления актив по справедлива стойност и ако получателят впоследствие го продаде, предприятието отписва актива, защото е прехвърлило в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността.

д) *Продажба на акции между брокери за избягване на данъци.* Обратното изкупуване на финансов актив малко след продажбата му понякога се нарича „измиваща“ продажба (*продажба на акции между брокери за избягване на данъци*). Такова обратно изкупуване не пречи на отписването, при положение че първоначалната сделка отговаря на изискванията за отписване. Въпреки това, ако се сключи споразумение за продажба на финансов актив по едно и също време със сключване на споразумение за обратно изкупуване на същия актив на фиксирана цена или на продажна цена плюс възвръщаемост за кредитора, тогава активът не се отписва.

е) *Пут-опции и кол-опции, които са много „в пари“.* Ако прехвърленият финансов актив може да бъде поискан обратно от прехвърлящия и кол-опцията е много „в пари“, трансферът не отговаря на условията за отписване, защото прехвърлящият е запазил в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността. По подобен начин ако финансовият актив може да бъде предложен обратно от получателя и пут-опцията е много „в пари“, трансферът не отговаря на условията за отписване, защото прехвърлящият е запазил в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността.

ж) *Пут-опции и кол-опции, които са много „извън пари“.* Финансов актив, който е прехвърлен във връзка само с много „извън пари“ пут-опция, държана от получателя, или много „извън пари“ кол-опция, държана от прехвърлящия, се отписва. Така се прави, защото прехвърлящият е прехвърлил в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността.

▼B

з) *Леснодостъпни активи, обект на кол-опция, която не е нито много „в пари“, нито много „извън пари“*. Ако предприятието държи кол-опция по актив, който може лесно да се добие на пазара и опцията не е нито много „в пари“, нито много „извън пари“, активът се отписва. Така се прави, защото предприятието: i) нито е запазило, нито е прехвърлило в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността, и ii) не е запазило контрол. Въпреки това, ако активът не може да се добие лесно на пазара, отписването се забранява до сумата на актива, която е обект на кол-опцията, защото предприятието е запазило контрол върху актива.

и) *Труднодостъпен актив, обект на пут-опция, издадена от предприятието, която не е нито много „в пари“, нито много „извън пари“*. Ако предприятието прехвърли финансов актив, който не може да се добие лесно на пазара, и издава пут-опция, която не е много „извън пари“, предприятието нито запазва, нито прехвърля в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността заради издадената пут-опция. Предприятието запазва контрол върху актива, ако пут-опцията е достатъчно стойностна, за да ограничи възможността на получателя да продаде актива, като в този случай активът продължава да се признава до степента на продължаващото участие на прехвърлящия (вж. параграф НП44). Предприятието прехвърля контрола върху актива, ако пут-опцията не е достатъчно стойностна, за да ограничи възможността на получателя да продаде актива, като в този случай активът се отписва.

й) *Активи, които са обект на пут- или кол-опция или на форуърдно споразумение за обратно изкупуване по справедлива стойност*. Прехвърлянето на финансов актив, който е обект само на пут- или кол-опция или на форуърдно споразумение за обратно изкупуване по цена на упражняване или цена на обратно изкупуване, равна на справедливата стойност на финансовия актив в момента на обратното изкупуване, води до отписване заради прехвърлянето на рисковете и ползите от собствеността в значителна степен.

к) *Кол- или пут-опции, уреждани в парични средства.* Предприятието оценява прехвърлянето на финансов актив, който е обект на пут- или кол-опция или на форуърдно споразумение за обратно изкупуване, което ще бъде погасено нетно в парични средства, за да определи дали е запазило, или прехвърлило в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността. Ако предприятието не е запазило в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността на прехвърления актив, то определя дали е запазило контрол върху прехвърления актив. Уреждането на пут-опция, кол-опция или на форуърдно споразумение за обратно изкупуване нетно в парични средства не означава автоматично, че предприятието е прехвърлило контрол (вж. параграф НП44 и букви ж), з) и и) по-горе).

▼B

л) *Условие за премахване на сметки.* Условието за премахване на сметки е безусловна (кол) опция за обратно изкупуване, която дава право на предприятието при определени ограничения да поиска обратно активи, които са били прехвърлени. При положение че такава опция не води нито до запазване, нито до прехвърляне в значителна степен на всички рискове и ползи от собствеността от страна на предприятието, тя забранява отписването само до сумата, която е обект на обратното изкупуване (като се допуска, че получателят не може да продаде активите). Например ако балансовата стойност и приходите от прехвърлянето на кредитни активи са 100 000 ВЕ и всеки един кредит може да бъде поискан обратно, но общата сума на кредитите, които могат да бъдат изкупени обратно, не може да надвиши 10 000 ВЕ, на условията за отписване отговарят кредитите на стойност 90 000 ВЕ.

м) *Покани за упражняване.* Предприятие, което може да бъде прехвърлящо и което обслужва прехвърлени активи, може да държи кол-опция от типа „покана за упражняване“, с която се купуват останали прехвърлени активи, когато сумата на активите в обращение падне до посочено ниво, на което цената за обслужване на тези активи става твърде голямо бреме по отношение на ползите от обслужването. При положение че такава покана за упражняване не води нито до запазване, нито до прехвърляне в значителна степен на рисковете и ползите от собствеността от страна на предприятието и получателят не може да продаде активите, се забранява отписване само до размера на сумата на активите, която е обект на кол-опцията.

н) *Подчинено запазено участие и кредитни гаранции.* Предприятието може да предостави условия за кредитно подобрение на бенефициера на трансфера, като подчини част или цялото участие, което е запазено в прехвърления актив. В противен случай предприятието може да предостави на бенефициера условия за кредитно подобрение под формата на кредитна гаранция, която може да е неограничена или да е ограничена до посочена сума. Ако предприятието запазва в значителна степен всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, активът продължава да се признава в неговата цялост. Ако предприятието запазва в някаква, но не в значителна степен рисковете и ползите от собствеността и е запазило контрол, отписването се забранява до размера на сумата на паричните средства или другите активи, които могат да бъдат изискани от предприятието.

о) *Суапове на пълна възвръщаемост.* Предприятието може да продаде финансов актив на получателя и да встъпи в суап на пълна възвръщаемост с получателя, при който всички парични потоци, представляващи лихвени плащания по базовия актив се плащат на предприятието в замяна на поемане от предприятието на фиксираните плащания или плащанията с променлив процент, както и на плащанията на всички нараствания или спадове в справедливата стойност на базовата позиция. В този случай се забранява отписване на актива.

п) *Лихвени суапове.* Предприятието може да прехвърли на получател финансов актив с фиксиран лихвен процент и да встъпи в лихвен суап с получателя, като получава фиксирани лихви и плаща променливи лихви на базата на фиктивна

▼B

стойност, която е равна на главницата на прехвърления финансов актив. Лихвеният суап не пречи на отписването на прехвърления актив, стига плащанията по суапа да не зависят от плащанията по прехвърления актив.

р) *Амортизирани лихвени суапове.* Предприятието може да прехвърли на получател финансов актив с фиксиран лихвен процент, който се изплаща с течение на времето и да встъпи в амортизиран лихвен суап с получателя, като получава фиксирани лихви и плаща променливи лихви на база на фиктивна стойност. Ако фиктивната стойност на суапа се амортизира, така че да е равна във всеки един момент на остатъчната сума на главницата на прехвърления финансов актив, суапът като цяло би довел до запазване в предприятието в значителна степен на риска от предплата, в който случай предприятието или продължава да признава целия прехвърлен актив, или продължава да признава прехвърления актив до размера на продължаващото му участие. Обратно, ако амортизацията на фиктивната стойност на суапа не е обвързана с остатъчната сума на главницата на прехвърления актив, такъв суап запазва за предприятието риск от предплата на актива. Следователно не се забранява отписването на прехвърления актив, стига плащанията по суапа да не зависят от лихвени плащания върху прехвърления актив и суапът да не запазва за предприятието всички други значителни рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив.

НП52. Настоящият параграф показва начините на прилагане на подхода на продължаващото участие, когато продължаващото участие на предприятието е в част от финансов актив.

Да приемем, че предприятието има портфейл от предплатими кредити, чийто купон и ефективен лихвен процент е 10 % и чиято главница и амортизирана стойност е 10 000 ВЕ. То сключва сделка, при която в замяна на плащане от 9 115 ВЕ получателят получава правото на 9 000 ВЕ от събрани суми от главницата плюс съответната лихва в размер на 9,5 %. Предприятието запазва право върху 1 000 ВЕ от всички събрани суми от главницата плюс съответната лихва в размер на 10 %, плюс спреда от надвишението в размер на 0,5 % от оставащите 9 000 ВЕ от главницата. Събраните суми от предплащанията се разпределят между предприятието и получателя пропорционално в съотношение 1:9, но всяко неизпълнение на условията се приспада от лихвата на предприятието в размер на 1 000 ВЕ до изчерпване на тази лихва. Справедливата стойност на кредитите на датата на сделката е 10 100 ВЕ и изчислената справедлива стойност на спреда от надвишението в размер на 0,5 % е 40 ВЕ.

Предприятието определя, че е прехвърлило някои значителни рискове и ползи от собствеността (например значителни рискове от предплата), но че също е запазило някои значителни рискове и ползи от собствеността (заради подчинения статут на запазената лихва) и е запазило контрол. Следователно то прилага подхода на продължаващото участие.

▼B

За да приложи настоящия стандарт, предприятието анализира сделката като: а) запазване на напълно пропорционална лихва в размер на 1 000 ВЕ, плюс б) подчиняване на тази запазена лихва, създаващо условия за кредитно подобрение в полза на получателя по отношение на кредитните загуби.

Предприятието изчислява, че 9 090 ВЕ (90 % × 10 100 ВЕ) от полученото възнаграждение в размер на 9 115 ВЕ представлява възнаграждение за напълно пропорционалния дял от 90 %. Остатъкът от полученото възнаграждение (25 ВЕ) представлява възнаграждение, получено за подчиняването на запазената лихва, което създава условия за кредитно подобрение на получателя при кредитни загуби. Освен това спредът от надвишението в размер на 0,5 % представлява възнаграждение, получено за условията за кредитно подобрение. Съответно цялото получено възнаграждение за условията за кредитно подобрение е 65 ВЕ (25 + 40 ВЕ).

Предприятието изчислява печалбата или загубата от продажбата на 90-процентовия дял от паричните потоци. Ако се допусне, че отделните справедливи стойности на дела от 90 % се прехвърлят и че запазените 10 % не са на разположение на датата на прехвърлянето, предприятието разпределя балансовата стойност на актива в съответствие с параграф 28, както следва:

	Изчислена справедлива стойност	*Процент*	*Разпределена балансова стойност*
Прехвърлена част	9 090	90 %	9 000
Запазена част	1 010	10 %	1 000
Общо	**10 100**		**10 000**

Предприятието изчислява своята печалба или загуба от продажбата на дела от 90 % от паричните потоци, като изважда разпределената балансова стойност от прехвърления дял от полученото възнаграждение, т.е. 90 ВЕ (9 090 - 9 000 ВЕ). Балансовата стойност на дела, запазен от предприятието, е 1 000 ВЕ.

Освен това предприятието признава продължаващото участие, създадено от подчиняването на запазената лихва по отношение на кредитните загуби. Съответно то признава актив от 1 000 ВЕ (максималната сума на паричните потоци, която не би получило според подчиняването) и свързан пасив от 1 065 ВЕ (максималната сума на паричните потоци, която не би получило според подчиняването, т.е. 1 000 ВЕ плюс справедливата стойност на подчиняването в размер на 65 ВЕ).

Предприятието използва цялата гореизложена информация, за да отчете сделката, както следва:

	Дебит	*Кредит*
Първоначален актив	—	9 000
Актив, признат за подчиняване или остатъчно участие	1 000	—

▼B

	Дебит	*Кредит*
Актив за полученото възнаграждение под формата на спред от надвишението	40	—
Печалба или загуба (печалба върху трансфера)	—	90
Пасив	—	1 065
Получени парични средства	9 115	—
Общо	**10 155**	**10 155**

Веднага след сделката балансовата стойност на актива е 2 040 ВЕ и се състои от 1 000 ВЕ, представляващи разпределената цена на придобиване на запазената част, и 1 040 ВЕ, представляващи допълнителното продължаващо участие на предприятието от подчиняването на запазената лихва за покриване на кредитни загуби (което включва спреда от надвишението в размер на 40 ВЕ).

В следващи периоди предприятието признава полученото възнаграждение за условията на кредитно подобрение (65 ВЕ) пропорционално на времева основа, натрупва лихва върху признатия актив, като използва метода на ефективния лихвен процент и признава кредитната обезценка върху признати активи. Като пример за последното да приемем, че през следващата година има кредитна загуба от обезценка на базовата позиция от кредити в размер на 300 ВЕ. Предприятието намалява своя признат актив с 600 ВЕ (300 ВЕ се отнасят за запазената лихва и 300 ВЕ се отнасят за допълнителното продължаващо участие, което се създава от подчиняването на запазената лихва за покриване на кредитни загуби) и намалява своя признат пасив с 300 ВЕ. Нетният резултат се начислява в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄ и произтича от кредитната обезценка в размер на 300 ВЕ.

Стандартизирана покупка или продажба на финансови активи (параграф 38)

НП53. Стандартизирана покупка или продажба на финансови активи се признава, като се използва или отчитане на база датата на търгуване (на сделка), или на база датата на уреждане, описани в параграфи НП55 и НП56. Използваният метод се прилага последователно за всички покупки и продажби на финансови активи, които принадлежат към една и съща категория от финансови активи, дефинирана в параграф 9. За тази цел активите, които са за търгуване, формират отделна категория от активите, определени като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата.

НП54. Договор, който изисква или позволява нетно уреждане на промяната в стойността на договора, не е стандартен договор. Вместо това, такъв договор се отчита като деривати в периода между датата на търгуване (сделка) и датата на уреждане.

▼B

НП55. Датата на търгуване е датата, на която предприятието се ангажира да купи или продаде актив. Отчитането на база датата на търгуване се отнася за: а) признаването на актив, който трябва да се получи и на пасив, който трябва да се плати на датата на сделката, и б) отписване на актив, който е продаден, признаване на печалбата или загубата на разположение и признаване на вземане от купувача за плащане на датата на сделката. Като цяло лихвата не започва да се начислява върху актива и съответния пасив до датата на уреждане, когато се прехвърля правото на собственост.

НП56. Датата на уреждане е датата, на която се прехвърля актив на или от предприятието. Отчитането на база датата на уреждане се отнася за: а) признаване на актив в деня, в който е получен от предприятието, и б) отписване на актив и признаване на печалба или загуба при освобождаване в деня, в който е прехвърлен от предприятието. Когато се прилага отчитане на база датата на уреждане, предприятието отчита всяка промяна в справедливата стойност на актива, който трябва да бъде получен в периода между датата на търгуване и датата на уреждане по същия начин, по който отчита придобития актив. С други думи, промяната в стойността не се признава за активи, отчитани по цена на придобиване или амортизирана стойност; тя се ►M5 признава в друг всеобхватен доход ◄ за активи, класифицирани като финансови активи, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата; и се признава в собствения капитал за активите, класифицирани като на разположение за продажба.

Отписване на финансов пасив (параграфи 39—42)

НП57. Финансов пасив (или част от него) е прекратен, когато длъжникът извърши някое от следните действия:

а) се освободи от пасив (или част от него), като плати на кредитор, обикновено с парични средства, други финансови активи, стоки или услуги; или

б) е освободен правно от първична отговорност върху пасива (или част от него) или чрез правна процедура, или от кредитора. (Ако длъжникът е предоставил гаранция, това условие може пак да бъде изпълнено.)

НП58. Ако емитент на дългов инструмент изкупи обратно този инструмент, дългът е прекратен дори ако емитентът е създател на пазарна ликвидност за този инструмент или възнамерява да го продаде отново в близкото бъдеще.

НП59. Плащане на трета страна, включително тръст (понякога наричано „отнемане на имот по същество“), не освобождава само по себе си длъжника от първичното му задължение към кредитор при отсъствието на правно освобождаване.

НП60. Ако длъжникът плати на трета страна, за да поеме задължение и уведоми своя кредитор, че третата страна е поела задължението по дълга, длъжникът не отписва задължението по дълга, стига да са спазени условията на параграф НП57, буква б). Ако длъжникът плати на трета страна, за да поеме задължение и получава правно освобождаване от своя кредитор, длъжникът е прекратил дълга. Въпреки това, ако длъжникът се съгласи да прави плащания по дълга на третата страна или да ги насочва към своя първоначален кредитор, длъжникът признава ново дългово задължение към третата страна.

▼B

НП61. Независимо че правното освобождаване в съда или от кредитора води до отписване на пасив, предприятието може да признае нов пасив, ако не са спазени критериите за отписване в параграфи 15—37 по отношение на прехвърлените финансови активи. Ако тези критерии не са спазени, прехвърлените активи не се отписват и предприятието признава нов пасив, свързан с прехвърлените активи.

НП62. За целите на параграф 40 условията са различни в значителна степен, ако дисконтираната настояща стойност на паричните потоци при новите условия, включително платените такси, нетно от всички платени такси и дисконтирани с помощта на първоначалния ефективен лихвен процент, е различна поне с 10 % от дисконтираната настояща стойност на оставащите парични потоци на първоначалния финансов пасив. Ако замяната на дълговите инструменти или модифицирането на условията се отчита като прекратяване, всички разходи или платени такси се признават като част от ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ при прекратяването. Ако размяната или модифицирането не се отчитат като прекратяване, всички разходи или платени такси служат за коригиране на балансовата стойност на пасива и се амортизират за остатъчния период на модифицирания пасив.

НП63. В някои случаи кредиторът освобождава длъжника от текущото задължение да прави плащания, но длъжникът поема задължение по гаранция да плати, ако страната поеме първична отговорност за неизпълнение на условията. При тези обстоятелства длъжникът:

а) признава нов финансов пасив на база на справедливата стойност на своето задължение по гаранцията; и

б) признава печалба или загуба на база на разликата между: 1. всички платени постъпления, и 2. балансовата стойност на първоначалния финансов пасив минус справедливата стойност на новия финансов пасив.

ОЦЕНЯВАНЕ (параграфи 43—70)

Първоначална оценка на финансови активи и финансови пасиви (параграф 43)

НП64. Справедливата стойност на финансов инструмент при първоначално признаване е обикновено цената на сделката (т.е. справедливата стойност на възнаграждението, дадено или получено, вж. също параграф НП76). Въпреки това, ако част от даденото или получено възнаграждение е за нещо, различно от финансовия инструмент, справедливата стойност на финансовия инструмент се изчислява с помощта на техниките за оценяване (вж. параграфи НП74—НП79). Например справедливата стойност на дългосрочен кредит или вземане, което няма лихва, може да се изчисли като настояща стойност на всички бъдещи парични постъпления, дисконтирани с преобладаващия пазарен лихвен процент по подобни инструменти (подобни по отношение на парична единица, срок, тип лихва и други фактори) с подобен кредитен рейтинг. Всяка допълнително дадена назаем сума е разход или намаление на прихода, освен ако не отговаря на условията за признаване като някакъв друг вид актив.

НП65. Ако предприятието отпуска първоначалния кредит с непазарен лихвен процент (например 5 %, когато пазарният лихвен процент за подобни кредити е 8 %) и получава предварителна такса като компенсация, то признава кредита по справедлива стойност, т.е. нетно от получената такса. Предприятието натрупва отбива в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ с използване на метода на ефективния лихвен процент.

▼B

Последваща оценка на финансови активи (параграфи 45 и 46)

НП66. Ако финансов инструмент, който е бил признат преди това като финансов актив, се оценява по справедлива стойност и справедливата му стойност падне под нула, той става финансов пасив, който се оценява в съответствие с параграф 47.

НП67. Следващият пример показва отчитането на разходите по сделката при първоначалната и последваща оценка на финансов актив на разположение за продажба. Актив е придобит за 100 ВЕ плюс комисиона за покупката в размер на 2 ВЕ. Първоначално активът се признава за 102 ВЕ. ►M5 Краят на отчетния период ◄ е след един ден, когато котираната пазарна цена на актива е 100 ВЕ. Ако активът се продаде, се плаща комисиона в размер на 3 ВЕ. На тази дата активът се оценява на 100 ВЕ (без да се взема предвид евентуалната комисиона от продажбата) и се признава загуба в размер на 2 ВЕ в собствения капитал. Ако финансов актив на разположение за продажба има фиксирани или определяеми плащания, разходите по сделката се амортизират в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ с използване на метода на ефективния лихвен процент. Ако финансов актив на разположение за продажба няма фиксирани или определяеми плащания, разходите по сделката се признават в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, когато активът се отписва или става обезценен.

НП68. Инструменти, класифицирани като кредити и вземания, се оценяват по амортизирана стойност, без да се взема предвид намерението на предприятието да ги държи до падежа.

Съображения при определяне на справедливата стойност (параграфи 48 и 49)

НП69. Основното определение за справедлива стойност съдържа презумпцията, че предприятието е действащо предприятие, което няма намерение или нужда да се ликвидира, да стесни значително мащаба на своята дейност или да започне сделка с неблагоприятни условия. Справедливата стойност следователно не е сумата, която предприятието би получило или платило при форсирана сделка, недоброволна ликвидация или продажба при крайни обстоятелства. Въпреки това справедливата стойност отразява кредитното качество на инструмента.

НП70. В настоящия стандарт се използват понятията цена „купува“ и цена „продава“ (наричани понякога „текущи офертни цени“) в контекста на котираните пазарни цени, и понятието „спред купува—продава“, което включва само разходите по сделката. Други корекции за изчисляване на справедливата стойност (например за кредитен риск на контрагента) не се включват в понятието „спред купува—продава“.

Активен пазар: котирана цена

НП71. Финансов инструмент се счита за котиран на активен пазар, ако котираните цени са лесно и редовно достъпни от борсата, дилър, брокер, сектор на дейност, ценови консултант или регулаторна агенция и тези цени представят действителни и редовно случващи се честни сделки. Справедливата стойност се дефинира по отношение на цената, за която са се споразумели несвързани, осведомени и желаещи купувач и продавач в сделка при справедливи пазарни условия. Целта при определяне на справедливата стойност на финансов инструмент, който се търгува на активен пазар, е да се определи цената, по която сделката би се осъществила на датата на приключване на сметките за този

▼B

инструмент (т.е. без инструментът да се модифицира или препакетира) на най-изгодния активен пазар, до който предприятието има незабавен достъп. Въпреки това, предприятието коригира цената на по-изгодния пазар, за да отрази разликите по отношение на кредитния риск на контрагента между инструментите, търгувани на този пазар и на пазара, който подлежи на оценяване. Наличието на публикувани котировки на цени на активен пазар е най-доброто доказателство за справедливата стойност и когато са налични, те се използват за оценката на финансовия актив или финансовия пасив.

НП72. Подходящата котирана пазарна цена за притежаван актив или пасив, който предстои да бъде издаден, обикновено е текущата цена „купува“, а за актив, който предстои да бъде придобит, или притежаван пасив, това е цената „продава“. Когато предприятието притежава активи и пасиви с компенсиращи се пазарни рискове, то може да използва средни пазарни цени като база за установяване на справедливите стойности за компенсиращите се рискови позиции и да приложи цена „купува“ или цена „продава“ към нетната открита позиция според случая. Когато няма текущи цени „купува“ или „продава“, цената на най-скорошната сделка дава доказателство за текущата справедлива стойност, стига да не е имало значителни промени в икономическите условия от периода на сключването на тази сделка до този момент. Ако условията са се променили от периода на сключване на сделката (например настъпила е промяна в безрисковия лихвен процент във връзка с последните котировки на корпоративните облигации), справедливата стойност отразява промяната в условията, като се прави справка с текущите цени или проценти за подобни финансови инструменти, според случая. По подобен начин, ако предприятието може да докаже, че цената на последната сделка не е справедливата стойност (например защото отразява сумата, която предприятието би получило или платило при форсирана сделка, недоброволна ликвидация или продажба при крайни обстоятелства), тази цена се коригира. Справедливата стойност на портфейл от финансови инструменти е произведението на броя на единиците от инструменти и тяхната котирана пазарна цена. Ако няма публикувана пазарна котировка за финансовия инструмент в неговата цялост на активен пазар, но има активни пазари за компонентни части, справедливата стойност се определя на базата на относителните пазарни цени за компонентните части.

НП73. Ако се котира процент на възвръщаемост (а не цена) на активен пазар, предприятието използва пазарно котирания процент като входяща информация в метода на оценка, за да определи справедливата стойност. Ако пазарно котираният процент не включва кредитния риск или други фактори, които другите пазарни участници биха включили при оценка на инструмента, предприятието прави корекция, за да включи тези фактори.

Липса на активен пазар: техника на оценяване

НП74. Ако пазарът на финансовия инструмент не е активен, предприятието определя справедливата стойност с помощта на техника за оценяване. Техниките за оценяване, които използват скорошни пазарни честни сделки между информирани, желаещи страни включват, ако са налични, препратки към текущата справедлива стойност на друг инструмент, който е в значителна степен същия, анализ на дисконтирани парични потоци и модели за оценка на опции. Ако има техника за оценяване, която се използва често от пазарни участници за оценяване на инструмента и за тази техника е доказано, че прави надеждни оценките на цени, получени при действителни пазарни сделки, предприятието я използва.

▼B

НП75. Целта на използване на техниката за оценяване е да се определи каква би била на датата на оценката цената на сделката между несвързани лица, извършена при справедливи пазарни условия и продиктувана от обичайни делови съображения. Справедливата стойност се оценява на базата на резултатите от техниката за оценяване, които използват в максимална степен пазарни предположения и разчитат в най-малка степен на специфичните за отделното предприятие предположения. Очаква се техниката за оценяване да направи реалистична оценката на справедливата стойност, ако: а) разумно отразява начина, по който се очаква пазарът да оцени инструмента, и б) входящите предположения при техниката за оценяване в разумна степен представят пазарните очаквания и оценяват факторите на рискова възвръщаемост, които са присъщи за финансовия инструмент.

НП76. Следователно техниката за оценяване: а) включва всички фактори, които биха взели предвид пазарните участници при определяне на цената, и б) съответства на приетите икономически методологии за оценяване на финансовите инструменти. Периодично предприятието пренастройва и проверява валидността на техниката за оценяване с помощта на цени от наблюдавани текущи пазарни сделки със същия инструмент (т.е. без модифициране или препакетиране) или на базата на налична пазарна информация. Предприятието получава пазарна информация последователно от същия пазар, на който първоначално е бил издаден или закупен инструментът. Най-доброто доказателство за справедливата стойност на финансовия инструмент при първоначално признаване е цената на сделката (т.е. справедливата стойност на даденото или получено възнаграждение), освен ако справедливата стойност на този инструмент не се доказва със сравнение с други наблюдавани пазарни сделки със същия инструмент (т.е. без модифициране или препакетиране) или на базата на техника за оценяване, чиито променливи включват данни само от наблюдавани пазари.

НП76А. Последващата оценка на финансовия актив или финансов пасив и последващото признаване на печалбите и загубите съответства на изискванията на настоящия стандарт. Прилагането на параграф НП76 може да не доведе до признаване на печалба или загуба при първоначалното признаване на финансов актив или финансов пасив. В този случай МСС 39 изисква печалбата или загуба да се признават след първоначално признаване само до степента, в която възникват от промяна във факторите (включително времето), които пазарните участници вземат предвид при определяне на цената.

НП77. Първоначалната цена на придобиване или възникване на финансов актив или поемане на финансов пасив е пазарната сделка, която дава основата за определяне на справедливата стойност на финансовия инструмент. В конкретен план, ако финансовият инструмент е дългов инструмент (например кредит), неговата справедлива стойност може да бъде определена чрез справка с пазарните условия, които са били налице на датата на придобиване или възникване и с текущите пазарни условия или лихвени проценти, които в момента се начисляват от предприятието или от други лица за подобни дългови инструменти (т.е. подобен остатъчен падеж, модел на паричния поток, валута, кредитен риск, обезпечение и лихвена база). В противен случай, стига да няма промяна в кредитния риск на длъжника и в подходящите кредитни спредове след възникване на дълговия инструмент, оценката на текущия пазарен лихвен процент може да се направи с помощта на стандартен лихвен процент, който да отразява по-добре кредитното качество в сравнение с дълговия инструмент, представляващ базовата позиция, като се запазва постоянен кредитен спред и се коригира за промени в стандартен лихвен процент след датата на възникване на инструмента. Ако условията след последната пазарна сделка са се променили, съответната промяна в справедливата стойност на финансовия инструмент, подлежащ на оценка, се определя чрез справка с текущите цени или процентите на подобни финансови инструменти, коригирани според случая, за да отразят разликите с инструмента, който подлежи на оценка.

▼B

НП78. Същата информация може да е налична на всяка дата на оценяване. Например на датата, на която предприятието отпуска кредит или придобива дългов инструмент, който не се търгува активно, предприятието има цена на сделката, която също е и пазарна цена. Въпреки това, не може да има нова информация за сделката на датата на следващата оценка и въпреки че предприятието може да определи общото ниво на пазарните лихвени проценти то не може да знае какво ниво на кредитен или друг риск биха взели предвид пазарните участници при определяне на цената на инструмента на тази дата. Предприятието може да има информация от скорошни сделки, с които да определи подходящия кредитен спред над основния лихвен процент, за да определи дисконтовия процент, който ще се използва при изчисляване на настоящата стойност. Разумно е да се допусне, при отсъствието на доказателства за противното, че са настъпили промени в спреда, който е бил валиден на датата, на която е бил отпуснат кредита. Въпреки това, може да се очаква предприятието да положи разумни усилия, за да определи дали има доказателства за промяната в тези фактори. Когато съществуват доказателства за промяна, предприятието би обърнало внимание на ефектите от промяната при определяне на справедливата стойност на финансовия инструмент.

НП79. При извършване на анализ на дисконтираните парични потоци, предприятието използва един или повече дисконтови проценти, които са равни на преобладаващите норми на възвръщаемост за финансови инструменти, които в значителна степен имат същите условия и характеристики, включително кредитно качество на инструмента, остатъчен срок, за който е фиксиран договорен лихвен процент, остатъчен срок до изплащане на главницата и валутата, в която ще се направят плащанията. Краткосрочните вземания и задължения за плащане без заявена лихва могат да бъдат оценени по първоначална сума на фактурата, ако ефектът от дисконтирането е незначителен.

Липса на активен пазар: инструменти на собствения капитал

НП80. Справедливата стойност на инвестициите в инструментите на собствения капитал, които нямат котирана пазарна цена на активен пазар, и деривативи, свързани с некотиран инструмент на собствения капитал, които се уреждат с неговото прехвърляне (вж. параграф 46, буква в) и параграф 47), може да се оцени надеждно, ако: а) променливостта в обхвата на оценките на надеждната справедлива стойност не е значителна за този инструмент, или б) вероятностите по отношение на различните стойности на оценките в даден обхват могат да бъдат оценени в разумна степен и използвани при определяне на справедливата стойност.

НП81. Има много ситуации, при които променливостта в обхвата на разумните оценки на справедлива стойност на инвестиции в инструменти на собствения капитал, които нямат котирана пазарна цена, и деривативи, свързани с некотиран инструмент на собствения капитал, които се уреждат с неговото прехвърляне (вж. параграф 46, буква в) и параграф 47), е по-вероятно да е значителна. Обикновено е възможно да се изчисли справедливата стойност на финансов актив, който предприятието е придобило от външен участник. Въпреки това, ако обхватът на разумните оценки на справедливата стойност е значителен и вероятностите за различните оценки не могат да бъдат оценени разумно, на предприятието се забранява да оценява инструмента по справедлива стойност.

Входящи данни за техниките за оценяване

НП82. Подходяща техника за оценяване на справедливата стойност на конкретен финансов инструмент е тази, която включва достъпна пазарна информация за пазарните условия и други фактори, които вероятно биха оказали влияние върху справедливата стойност на инструмента. Справедливата стойност на финансовия инструмент ще се основава на един или повече от следните фактори (и вероятно на други условия):

▼B

а) *Настоящата стойност на парите (т.е. лихвата от стандартния или безрисков лихвен процент).* Стандартните лихвени проценти обикновено могат да бъдат изведени от достъпните цени на държавните облигации и често се котират във финансовите публикации. Тези проценти обикновено варират с очакваните дати на прогнозните парични потоци заедно с кривата на доходността на лихвите за различните времеви хоризонти. По практически причини предприятието може да използва като стандартен лихвен процент някой добре приет и лесно достъпен общ процент, например ЛИБОР или суапов процент. (Тъй като процентът, например ЛИБОР, не е безрисковият лихвен процент, се определя корекция за кредитния риск, която е подходяща за конкретния финансов инструмент на базата на кредитния риск във връзка със стандартния лихвен процент.) В някои страни облигациите, емитирани от правителството, могат да бъдат носители на значителен кредитен риск и не могат да осигурят стабилен стандартен лихвен процент по отношение на инструментите, деноминирани в тази валута. Някои предприятия в тези страни може да имат по-добро кредитно състояние и по-нисък лихвен процент за финансиране в сравнение с централното правителство. В този случай стандартният лихвен процент може да се определи по-подходящо чрез справка с лихвите на корпоративните облигации с най-висок рейтинг, които са издадени във валутата на юрисдикцията.

б) *Кредитен риск.* Ефектът от справедливата стойност на кредитния риск (т.е. премията над стандартния лихвен процент при кредитен риск) може да се получи от достъпните пазарни цени за търгувани инструменти с различно кредитно качество или от наблюдаеми лихви, начислени от кредиторите по кредити с различни кредитни рейтинги.

в) *Курсове за обмяна на валути.* За повечето основни валути съществуват активни пазари за търговия с валута, а курсовете се котират ежедневно във финансовите публикации.

г) *Цени на стоки.* За много стоки има достъпни пазарни цени.

д) *Цени на инструменти на собствения капитал.* Цените (и ценовите индекси) на търгувани инструменти на собствения капитал са лесно достъпни на някои пазари. Техниките, базирани на настояща стойност, могат да се използват за изчисляване на текуща пазарна цена на инструментите на собствения капитал, за които няма достъпни цени.

е) *Променливост (т.е. степента на бъдещите промени в цената на финансовия инструмент или друга позиция).* Оценките на променливостта на активно търгуваните позиции обикновено могат да се изчислят разумно на базата на историческа пазарна информация или с помощта на променливостта, присъща на текущите пазарни цени.

ж) *Риск от предсрочно плащане и риск от отказ.* Очакваните модели на предсрочно плащане на финансови активи и очакваните модели на отказ от финансови пасиви могат да бъдат изчислени на базата на исторически данни. (Справедливата стойност на финансов пасив, който може да бъде отказан от контрагента, не може да е по-малка от настоящата стойност на отказаната сума — вж. параграф 49.)

з) *Разходи по обслужването на финансови активи или финансови пасиви.* Разходите по обслужването могат да бъдат изчислени с помощта на сравнения с текущите такси, начислявани от други пазарни участници. Ако разходите по обслужването на финансов актив или финансов пасив са значителни и другите пазарни участници са изправени пред подобни разходи по обслужването, емитентът ги взима предвид при определяне на справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив. Възможно е справедливата стойност в началото на договорно право върху бъдещи такси да е равна на първоначално платените разходи по обслужването, освен ако бъдещите такси и свързаните разходи по обслужването са извън обхвата на сравнимите пазарни данни.

▼B

Печалби и загуби (параграфи 55—57)

НП83. Предприятието прилага МСС 21 към финансови активи и финансови пасиви, които представляват парични позиции в съответствие с МСС 21 и са деноминирани в чуждестранна валута. В МСС 21 печалбите и загубите от валутни сделки с парични активи и парични пасиви се признават в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Изключение прави парична позиция, която е определена като хеджиращ инструмент или при хеджиране на паричен поток (вж. параграфи 95—101), или при хеджиране на нетна инвестиция (вж. параграф 102). С цел признаване на печалбите и загубите от валутни сделки според МСС 21 паричен финансов актив на разположение за продажба се третира, все едно че се отчита по амортизирана стойност в чуждестранната валута. Съответно за такъв финансов актив валутните разлики от промени в амортизираната стойност се признават в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, а другите промени в балансовата стойност се признават в съответствие с параграф 55, буква б). При финансови активи на разположение за продажба, които не са парични позиции според МСС 21 (например инструменти на собствения капитал), печалбата или загубата, която се признава директно в собствения капитал по параграф 55, буква б), включва всички свързани валутни компоненти. Ако има взаимоотношение на хеджиране между недеривативен паричен актив и недеривативен паричен пасив, промените във валутния компонент на тези финансови инструменти се признат в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

Обезценка и несъбираемост на финансови активи (параграфи 58—70)

Финансови активи, отчитани по амортизирана стойност (параграфи 63—65)

НП84. Обезценката на финансов актив, отчитан по амортизирана стойност, се определя с помощта на първоначалния ефективен лихвен процент на финансовия инструмент, защото дисконтирането с текущия пазарен лихвен процент на практика би довело до оценяване на финансовите активи по справедлива стойност, а при други обстоятелства те биха се оценили по амортизирана стойност. Ако условията на кредита, вземането или инвестициите, държани до падеж, се предоговорят или модифицират при други обстоятелства заради финансови затруднения на длъжника или емитента, обезценката се определя с използване на първоначалния ефективен лихвен процент преди модифицирането на условията. Паричните потоци, свързани с краткосрочни вземания, не се дисконтират, ако ефектът от дисконтирането е незначителен. Ако кредит, вземане или инвестиции, държани до падеж, имат променлив лихвен процент, дисконтовият процент за определяне на загубата от обезценка по параграф 63 е текущият ефективен лихвен процент, определен по договора. Като практическа мярка кредиторът може да определи обезценката на финансов актив, отчитан по амортизирана стойност, на базата на справедливата стойност на инструмента с помощта на наблюдаема пазарна цена. Изчисляването на настоящата стойност на очакваните бъдещи парични потоци на обезпечен финансов актив отразява паричните потоци, които могат да произтекат от придобиване на обезпечение минус разходите за получаване и продажба на обезпечението, независимо дали има вероятност за придобиване на обезпечението.

НП85. Процесът на оценяване на обезценката взема под внимание всички кредитни експозиции, не само тези, които са с лошо кредитно качество. Например, ако предприятието използва вътрешна система за кредитна оценка, то взема предвид всички кредитни оценки, не само тези, които отразяват сериозно кредитно влошаване.

▼B

НП86. Процесът на определяне на размера на загуба от обезценка може да доведе или до самостоятелна стойност или до обхват от възможни стойности. Във втория случай предприятието признава загуба от обезценка, равна на най-добрата оценка в обхвата ([1]), като взема предвид цялата налична уместна информация за условията към ►M5 края на отчетния период ◄, преди да са издадени финансовите отчети.

НП87. За целите на колективната оценка на обезценката, финансовите активи се групират на базата на подобни характеристики на кредитния риск, които са показателни за възможността на длъжника да плати всички суми, дължими по договорни условия (например на базата на оценката на кредитния риск, оценката и процеса на поставяне на рейтинг, които се занимават с даден вид актив, отрасъл, географско местоположение, вид на обезпечението, статут на просрочие и други подходящи фактори). Избраните характеристики имат отношение към оценката на бъдещите парични потоци за групи от такива активи, които показват възможността на длъжника да плати всички суми, които се дължат според договорните условия на оценяваните активи. Въпреки това вероятностите за загуба и другите статистики за загуба се различават на групово ниво между: а) активи, които са били оценени поотделно за обезценка и е доказано, че са обезценени, и б) активи, които не са били оценени поотделно за обезценка, което води до изискване на различна сума за обезценка. Ако предприятието няма група на активи с подобни рискови характеристики, то не прави допълнителна оценка.

НП88. Загубите от обезценка, признати на групова основа, са междинна стъпка преди определянето на загуби от обезценка на отделни активи в групата на финансовите активи, които се оценяват заедно за обезценка. При добиване на информацията, която конкретно определя загубите от отделно обезценени активи от група, тези активи се вадят от групата.

НП89. Бъдещите парични потоци за група от финансови активи, които заедно се оценяват за обезценка, се изчисляват на базата на исторически опит на загуба от активи с характеристики на кредитен риск, подобни на тези в групата. Предприятия, които нямат специфичен за предприятието опит на загуба или имат недостатъчен опит, използват опита на групата по отношение на сравнимите групи финансови активи. Историческият опит на загуба се коригира на базата на текущите налични данни, за да се отрази ефектът на текущите условия, които не са оказали влияние върху периода, на който се базира историческият опит на загуба и за да се премахне ефектът на условия в историческия период, които повече не съществуват. Оценките на промените в бъдещите парични потоци отразяват и съответстват на посоката на промените в свързаните налични данни през отделните периоди (например промени в нивото на безработица, цените на имоти, цените на стоки, статут на плащане или други фактори, които показват възникналите загуби в групата и техния размер). Методологията и предположенията, използвани за оценка на бъдещите парични потоци, се преразглеждат редовно, за да се намалят разликите между оценките за загубата и фактическия опит на загуби.

([1]) МСС 37, параграф 39 съдържа указания за определяне на най-добра оценка в обхват от вероятни резултати.

▼B

НП90. Като пример за прилагане на параграф НП89 предприятието може да определи на базата на исторически опит, че една от главните причини за неизпълнение на условията по заеми с кредитна карта е смъртта на длъжника. Предприятието може да установи, че няма промяна в нивото на смъртност между две години. Въпреки това, някои длъжници в групата от заеми с кредитни карти на предприятието може да са починали през годината, което показва, че има загуба от обезценка по тези заеми дори ако в края на годината предприятието още не знае, кои конкретни длъжници са починали. Би било подходящо загубата от обезценка да се признае за тези „възникнали, но неотчетени“ загуби. Въпреки това, не би било подходящо да се признае загуба от обезценка при смърт, която се очаква да настъпи в бъдещ период, защото необходимото събитие за загубата (смъртта на длъжника) още не е настъпило.

НП91. Когато се използват проценти на историческа загуба за оценка на бъдещи парични потоци, е важно информацията за процентите на историческа загуба да се прилагат за групи, които се определят по начин, който съответства на групите, за които се наблюдават историческите проценти на загуба. Следователно използваният метод трябва да позволи всяка група да се свързва с информация за минал опит на загуба за групи от активи с подобни характеристики на кредитен риск и съответстващи налични данни, които отразяват текущите условия.

НП92. Подходите, базирани на формули или статистически методи, могат да се използват за определяне на загуби от обезценка за група финансови активи (например при по-малки салда на кредити), стига те да съответстват на изискванията в параграфи 63—65 и НП87—НП91. Всеки използван модел включва ефекта на времевата стойност на паричните средства, да взема предвид паричните потоци за целия остатъчен живот на актива (не само през следващата година), възрастта на кредитите в портфейла и да не създава загуба от обезценка при първоначалното признаване на финансовия актив.

Приходи от лихви след признаване на обезценка

НП93. След намаляване на стойността на финансовия актив или на групата от подобни финансови активи в резултат на загуба от обезценка лихвеният приход се признава, като се използва лихвеният процент за дисконтиране на бъдещите парични потоци с цел определяне на загубата от обезценка.

ХЕДЖИРАНЕ (параграфи 71—102)

Хеджиращи инструменти (параграфи 72—77)

Инструменти, отговарящи на изискванията (параграфи 72 и 73)

НП94. Потенциалната загуба от опция, която предприятието издава, може да бъде значително по-голяма от потенциалната печалба в стойността на свързаната хеджирана позиция. С други думи, издадена опция не е ефективна при намаляване на експозицията към печалба или загуба от хеджираната позиция. Следователно издадена опция не отговаря на условията за хеджиращ инструмент, освен ако не е определена като компенсираща за закупена опция, включително такава, която е внедрена в друг финансов инструмент (например издадена кол-опция, използвана за хеджиране на платим при поискване пасив). За разлика от предишния случай, закупена опция има потенциални печалби, които са равни на или са по-големи от загубите и следователно има потенциал да намали експозицията към печалба или загуба от промените в справедливите стойности или паричните потоци. Съответно, тя може да отговори на условията за хеджиращ инструмент.

▼B

НП95. Държана до падеж инвестиция, отчитана по амортизирана стойност, може да бъде определена като хеджиращ инструмент при хеджиране на валутен риск.

НП96. Инвестиция в некотиран инструмент на собствения капитал, който не се отчита по справедлива стойност, защото справедливата му стойност не може да бъде оценена надеждно, или деривати, който е свързан и трябва да се уреди чрез прехвърлянето на такъв некотиран инструмент на собствения капитал (вж. параграф 46, буква в) и параграф 47), не може да бъда определена като хеджиращ инструмент.

НП97. Собствените инструменти на собствения капитал на предприятието не са финансови активи или финансови пасиви на предприятието и следователно не могат да бъдат определени като хеджиращи инструменти.

Хеджирани позиции (параграфи 78—84)

Позиции, отговарящи на изискванията (параграфи 78—80)

НП98. Неотменим ангажимент за придобиване на бизнес в бизнес комбинация не може да бъде хеджирана позиция, с изключение на валутен риск, защото другите рискове, които се хеджират, не могат да бъдат точно идентифицирани и измерени. Тези други рискове са общи стопански рискове.

НП99. Инвестиция, отчитана по метода на собствения капитал, не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност, защото методът на собствения капитал признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ дела на инвеститора в печалбата или загубата на асоциираното предприятие, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. По подобни причини инвестиция в консолидирано дъщерно предприятие не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност, защото консолидацията признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ печалбата или загубата от дъщерното предприятие, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. Хеджирането на нетна инвестиция в чуждестранна дейност е различно, защото е хеджиране на валутна експозиция, а не хеджиране на справедливата стойност на промяната в стойността на инвестицията.

НП99А. Параграф 80 посочва, че в консолидираните финансови отчети валутният риск на много вероятна прогнозна вътрешно групова сделка може да се квалифицира като хеджирана позиция при хеджиране на паричен поток, при условие че сделката е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на предприятието, сключващо тази сделка, и валутният риск ще повлияе на консолидираната печалба или загуба. За тази цел предприятието може да е предприятие майка, дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие или клон. Ако валутният риск на прогнозна вътрешно групова сделка не повлиява на консолидираната печалба или загуба, вътрешно груповата сделка не може да се квалифицира като хеджирана позиция. Това е обикновено случая за плащания на възнаграждения за ползване права, лихвени плащания или мениджърски възнаграждения между членовете на една и съща група, освен ако има свързана външна сделка. Все пак, когато валутният риск на прогнозна вътрешно групова сделка ще повлияе на консолидираната печалба или загуба, вътрешно груповата сделка отговаря на критериите за хеджирана позиция. Пример са прогнозни продажби или покупки на материални запаси между членовете на една и съща група, ако има предстояща продажба на материални запаси към страна, външна на групата. По подобен начин прогнозна вътрешно групова продажба на машини и съоръжения от предприятие от групата, което ги произвежда, за

▼B

предприятие от групата, което ще използва машините и съоръженията в своите дейности, може да повлияе консолидираната печалба или загуба. Това би могло да се случи, например, защото машините и съоръженията ще бъдат амортизирани от закупуващото ги предприятие и стойността, първоначално призната за машините и съоръженията, може да се промени, ако прогнозната вътрешно групова сделка е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на закупуващото предприятие.

▼M5

НП99Б. Ако хеджиране на прогнозна вътрешно-групова сделка отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеджиране, всяка печалбата или загубата, която е призната в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 95а) се прекласифицира от собствен капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация в същия период или периоди, през който валутният риск на хеджираната сделка оказва влияние върху консолидираната печалбата или загубата.

▼M15

НП99БА. Предприятието може да определи всички промени в паричните потоци или справедливата стойност на хеджирана позиция в хеджиращо взаимоотношение. Предприятието може също да определи само промените в паричните потоци или справедливата стойност на хеджирана позиция над или под определена цена или друга променлива (едностранен риск). Вътрешната стойност на закупена опция като хеджиращ инструмент (приемайки, че той има същите основни условия като определения риск), а не стойността му във времето, отразява едностранния риск в хеджирана позиция. Предприятието например може да определи променливостта на бъдещите резултати от паричните потоци, произтичащи от повишение на цената на прогнозна покупка на стока. При такова положение се определят само загубите на парични потоци, произтичащи в резултат от повишение на цената над определено ниво. Хеджираният риск не включва стойността във времето на закупена опция, тъй като стойността във времето не е компонент на прогнозната операция, който засяга печалбата или загубата (параграф 86б)).

▼B

Определяне на финансови позиции като хеджирани позиции (параграфи 81 и 81А)

НП99В. […] Предприятието може да определи всички парични потоци от целия финансов актив или финансов пасив като хеджирана позиция и да ги хеджира само за един конкретен риск (например само за промени, които се дължат на измененията в ЛИБОР). Например в случай на финансов пасив, чийто ефективен лихвен процент е 100 базови точки под ЛИБОР, предприятието може да определи като хеджирана позиция целия пасив (т.е. главницата плюс лихвата по ЛИБОР минус 100 базови точки) и да хеджира промяната в справедливата стойност или паричните потоци на целия пасив, която се дължи на измененията в ЛИБОР. Предприятието може също да избере съотношение на хеджиране, различно от единица, за да подобри ефективността от хеджирането, както е описано в параграф НП100.

НП99Г. Освен това, ако финансов инструмент с фиксиран лихвен процент е хеджиран известно време след възникването му и лихвените проценти междувременно са се променили, предприятието може да определи част, равна на стандартния лихвен процент. […] Например да приемем, че предприятието придобива финансов актив с фиксирана лихва от 100 ВЕ, който има ефективен лихвен процент от 6 % по време, когато ЛИБОР е 4 %. То започва да хеджира този актив по-късно, когато ЛИБОР се е

▼B

увеличил на 8 % и справедливата стойност на актива е намаляла на 90 ВЕ. Предприятието изчислява, че ако е закупило актива на датата, когато за първи път го определя като хеджирана позиция по тогавашната му справедлива стойност от 90 ВЕ, ефективната доходност би била 9,5 %. […] Тъй като ЛИБОР е под ефективната доходност, предприятието може да определи част от ЛИБОР в размер на 8 %, която се състои отчасти от договорни лихвени парични потоци и отчасти от разликата между текущата справедлива стойност (т.е. 90 ВЕ) и сумата, платима на падежа (т.е. 100 ВЕ).

▼M15

НП99Д. Параграф 81 позволява на предприятието да определя нещо различно от цялата промяна на справедливата стойност или променливостта на паричните потоци на финансов инструмент. Например:

а) всички парични потоци на финансов инструмент може да бъдат определени за промени в паричните потоци или справедливата стойност, относими към някои (но не всички) рискове, или

б) някои (но не всички) парични потоци на финансов инструмент може да бъдат определени за промени на паричните потоци или справедливата стойност, относими към всички или само някои рискове (т.е. „част“ от паричните потоци на финансов инструмент може да бъдат определени за промени, относими към всички или само някои рискове).

НП99Е. За да отговарят на условията за счетоводно отчитане на хедж, определените рискове и части трябва поотделно да са разграничими компоненти на финансовия инструмент и промените на паричните потоци или справедливата стойност на целия финансов инструмент, произтичащи от промените в определените рискове и части трябва да са надеждно оценими. Например:

а) за финансов инструмент с фиксиран процент, хеджиран за промени в справедливата стойност, относими към промени в безрисков или преобладаващ лихвен процент, този безрисков или преобладаващ лихвен процент обикновено се приема както за отделно разграничим компонент на финансовия инструмент, така и за надеждно оценим;

б) инфлацията не е отделно разграничима и надеждно оценима и не може да се определи като риск или част от финансов инструмент, освен ако не отговаря на изискванията на (в);

в) договорно определена инфлационна част на паричните потоци от облигация, обвързана с признатата инфлация (приемайки, че няма изискване за отделно отчитане на внедрен деривати) е отделно разграничима и надеждно оценима, освен ако други парични потоци на инструмента не са засегнати от инфлационната част).

▼B

Определяне на нефинансови позиции като хеджирани позиции (параграф 82)

НП100. Промени в цената на съставна част или на компонент от нефинансов актив или нефинансов пасив обикновено нямат предсказуем, поотделно оценим ефект върху цената на позицията, който може да се сравни с ефекта например от промяна в пазарните лихвени проценти върху цената на облигация. Следователно нефинансов актив или нефинансов пасив е хеджирана позиция само в своята цялост или при хеджиране на валутен риск. Ако има разлика между условията на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция (например при

▼B

хеджиране на прогнозна покупка на бразилско кафе с помощта на форуърден договор за покупка на колумбийско кафе при иначе подобни условия), хеджиращото взаимоотношение въпреки всичко може да отговори на условията за хеджиращо взаимоотношение, стига да са изпълнени всички условия от параграф 88, включително хеджирането да се очаква да бъде високоефективно. За тази цел стойността на хеджиращия инструмент може да бъде по-голяма или по-малка от стойността на хеджираната позиция, ако това подобрява ефективността на хеджиращото взаимоотношение. Например може да се извърши регресионен анализ, за да се установи статистическата връзка между хеджираната позиция (например сделката с бразилското кафе) и хеджиращия инструмент (например сделката с колумбийското кафе). Ако има валидна статистическа връзка между двете променливи (т.е. между цените на единица от бразилското кафе и колумбийското кафе), наклонът на регресионната права може да се използва, за да се определи съотношението на хеджиране, което би максимизирало очакваната ефективност. Например, ако наклонът на регресионната права е 1,02, съотношение на хеджиране на базата на 0,98 единици от хеджираната позиция към 1,00 единица от хеджиращия инструмент максимизира очакваната ефективност. Въпреки това хеджиращото взаимоотношение може да доведе до неефективност, която се признава в печалбата или загубата през срока на хеджирането.

Определяне на групи от позиции като хеджирани позиции (параграфи 83 и 84)

НП101. Хеджиране на цялостна нетна позиция (например нетната стойност на всички активи с фиксиран лихвен процент и пасивите с фиксиран лихвен процент, които имат подобни падежи), а не на конкретна хеджираната позиция, не отговаря на условията за отчитане на хеджирането. Въпреки това, може да бъде постигнат почти същият ефект върху печалбата или загубата при отчитане на хеджиране за този тип хеджиращо взаимоотношение чрез определяне като хеджирана позиция на част от базовата позиция. Например, ако банка има 100 ВЕ в активи и 90 ВЕ в пасиви с подобни рискове и условия и хеджира нетна експозиция от 10 ВЕ, тя може да определи като хеджирана позиция 10 ВЕ от тези активи. Това определяне може да се използва, ако тези активи и пасиви са инструменти с фиксиран лихвен процент, като случаят е хеджиране на справедлива стойност или, ако те са инструменти с променлив лихвен процент, случаят е хеджиране на паричен поток. По подобен начин, ако предприятието има неотменим ангажимент да закупи чуждестранна валута от 100 ВЕ и неотменим ангажимент да продаде валута за 90 ВЕ, то може да хеджира нетната сума от 10 ВЕ, като придобие деривати и го определи като хеджиращ инструмент, свързан с 10 ВЕ от неотменимия ангажимент за покупка на 100 ВЕ.

Отчитане на хеджирането (параграфи 85—102)

НП102. Пример за хеджиране на справедлива стойност е хеджиране на изложеността на риск от промени в справедливата стойност на дългов инструмент с фиксиран лихвен процент, настъпващи в резултат на промени в лихвените проценти. Такова хеджиране може да започне от страна на емитента или от страна на притежателя.

НП103. Пример за хеджиране на паричен поток е използването на суап за размяна на дълг с плаващ лихвен процент за дълг с фиксиран лихвен процент (т.е. хеджиране на бъдеща сделка, при която хеджираните бъдещи парични потоци са бъдещите лихвени плащания).

▼B

НП104. Хеджирането на неотменим ангажимент (например хеджирането на промяна в цената на горивото, свързана с непризнат договорен ангажимент на електрическа компания за закупуване на гориво по фиксирана цена) е хеджиране на експозиция към промяна в справедливата стойност. Съответно такова хеджиране е хеджиране на справедлива стойност. Въпреки това съгласно параграф 87 хеджирането на валутен риск при неотменим ангажимент би могло да се отчете алтернативно и като хеджиране на паричен поток.

Оценка на ефективността на хеджирането

НП105. Хеджирането се счита за високоефективно само когато са изпълнени и двете условия:

а) В началото на хеджирането и в последващите периоди хеджирането се очаква да бъде високоефективно при постигане на компенсиращи се промени в справедливата стойност или в паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск през периода, за който е определено хеджирането. Такова очакване може да бъде доказано по няколко начина, включително чрез сравняване на промени в миналото в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които се дължат на хеджирания риск, с промени в миналото в справедливата стойност или паричните потоци на инструмента за хеджиране или чрез демонстриране на висока статистическа корелация между справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция и тези на хеджиращия инструмента. Предприятието може да избере съотношение на хеджиране, с изключение на единица, за да подобри ефективността на хеджирането, както е описано в параграф НП100.

б) Фактическите резултати от хеджирането са в обхвата на 80—125 %. Например ако конкретните резултати са такива, че загубата от хеджиращия инструмент е 120 ВЕ, а печалбата от паричния инструмент е 100 ВЕ, компенсирането може да бъде оценено на 120/100, което е 120 %, или на 100/120, което е 83 %. В този случай, ако приемем, че хеджирането отговаря на условието в буква а), предприятието би заключило, че хеджирането е било високоефективно.

НП106. Ефективността се оценява като минимално условие в момента, когато предприятието подготвя своите годишни или междинни финансови отчети.

НП107. Настоящият стандарт не уточнява самостоятелен метод за оценка на ефективността на хеджирането. Методът, който възприема предприятието при оценка на ефективността на хеджирането зависи от стратегията за управление на риска. Например, ако стратегията на предприятието за управление на риска е да се коригира периодично стойността на хеджиращия инструмент, за да се отразят промените в хеджираната позиция, предприятието трябва да докаже, че хеджирането се очаква да бъде високоефективно само за периода до следващото коригиране на стойността на хеджиращия инструмент. В някои случаи предприятието възприема различни методи за различните видове хеджирания. Документацията на предприятието за стратегията на хеджиране включва неговите процедури за оценка на ефективността. Тези процедури посочват дали оценката включва цялата печалба или загуба от хеджиращия инструмент, или се изключва времевата стойност на инструмента.

НП107А. […].

▼B

НП108. Ако главните условия на хеджиращия инструмент и на хеджирания актив, пасив, неотменим ангажимент или много вероятна прогнозна сделка са едни и същи, промените в справедливата стойност и паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск, може да се компенсират напълно и в началото на хеджирането, и след това. Например лихвен суап има вероятност да бъде високоефективно хеджиране, ако фиктивната стойност и стойността на главницата, падежът, датите на преоценка, датите на лихвените плащания, плащанията по главницата и базата за оценяване на лихвените проценти са едни и същи за хеджиращия инструмент и хеджираната позиция. Освен това хеджирането на много вероятна прогнозна покупка на стока с форуърден договор има възможност да бъде високоефективно, ако:

а) форуърдният договор е за покупка на същото количество от същата стока по същото време и местонахождение като на хеджираната прогнозна покупка;

б) справедливата стойност на форуърдния договор в началото е нула; и

в) промяната или в отбива, или в премията на форуърдния договор се изключва от оценката на ефективността и се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, или промяната в очакваните паричните потоци на много вероятна прогнозна сделка се базира на форуърдната цена на стоката.

НП109. Понякога хеджиращият инструмент компенсира само част от хеджирания риск. Например хеджирането няма да е напълно ефективно, ако хеджиращият инструмент и хеджираната позиция са деноминирани в различни валути, които не се движат паралелно. Също и хеджиране на лихвен риск с помощта на дериватив няма да бъде напълно ефективно, ако част от промяната в справедливата стойност на дериватива се дължи на кредитния риск на контрагента.

НП110. За да отговори на условията за отчитане на хеджирането, хеджирането трябва да е свързано с конкретно установен и определен риск, а не просто с общите стопански рискове на предприятието, и трябва да оказва влияние върху крайната печалба или загуба на предприятието. Не е подходящо да се прави отчитане на хеджирането, когато става въпрос за хеджиране на риск от морално остаряване на физически активи или риск от експроприация на имущество от правителството; ефективността не може да бъде оценена, защото рисковете не са надеждно оценими.

▼M15

НП110А. Параграф 74а) позволява на предприятието да отдели вътрешната стойност и стойността във времето на опционен договор и да определи като хеджиращ инструмент само промяната във вътрешната стойност на опционния договор. Такова определяне може да доведе в резултат до хеджиращо взаимоотношение, което съвършено постига компенсиране на промените в паричните потоци, относими към хеджиран едностранен риск на прогнозна сделка, ако основните условия на прогнозната сделка и хеджирания инструмент са еднакви.

▼M15

НП110Б. Ако предприятие определи закупена опция в нейната цялост като хеджиращ инструмент на едностранен риск, произтичащ от прогнозна сделка, хеджиращото взаимоотношение няма да действа съвършено. Това е така, защото платената за премията опция включва стойността във времето, а както е посочено в параграф НП99БА, определеният едностранен риск не включва стойността на опцията във времето. Следователно при това положение няма да има компенсиране между паричните потоци във връзка със стойността във времето на платената за опцията премия и определения хеджиран риск.

▼B

НП111. В случай на лихвен риск ефективността на хеджирането може да се оцени, като се направи падежна таблица за финансовите активи и финансовите пасиви, която показва нетната изложеност на лихвен риск за всеки времеви период, стига нетната изложеност да е свързана с конкретни активи или пасиви (или конкретна група от активи или пасиви, или конкретна част от тях), които създават нетна изложеност, а ефективността на хеджирането се оценява спрямо тези активи или пасиви.

НП112. При оценка на ефективността на хеджирането, предприятието като цяло взема предвид времевата стойност на паричните средства. Фиксираният лихвен процент на хеджираната позиция не трябва точно да отговаря на фиксирания лихвен процент по суап, определен като хеджиране на справедлива стойност. Променливият лихвен процент по лихвоносен актив или пасив също не трябва да е същият като променливият лихвен процент по суап, определен като хеджиране на паричен поток. Справедливата стойност на суапа произтича от нетното му уреждане. Фиксираните и променливи лихвени проценти по суапа могат да се променят, без да се окаже влияние върху нетното уреждане, ако и двата процента се променят с един и същи размер.

НП113. Ако предприятието не отговори на критериите за ефективност на хеджирането, то продължава да отчита хеджирането от последната дата, на която е демонстрирана ефективност на хеджирането. Въпреки това, ако предприятието идентифицира събитието или промяната в обстоятелствата, които са попречили на хеджиращото взаимоотношение да отговори на критериите за ефективност, и доказва, че хеджирането е било ефективно преди събитието или промяната в обстоятелствата да се случат, предприятието преустановява отчитане на хеджирането от датата на събитието или промяната в обстоятелствата.

Отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск

НП114. При хеджиране на справедлива стойност на лихвен риск, свързан с портфейл от финансови активи или финансови пасиви, предприятието би отговорило на изискванията на настоящия стандарт, ако е изпълнило процедурите по букви а)—и) и параграфи НП115 —НП132 по-долу.

а) Като част от процеса на управление на риска, предприятието идентифицира портфейл от позиции, чиито лихвен риск желае да хеджира. Портфейлът може да се състои само от активи, само от пасиви или от активи и пасиви. Предприятието може да идентифицира два или повече портфейла (например предприятието може да групира активите на разположение за продажба в отделен портфейл), в който случай прилага указанията от по-долу за всеки портфейл поотделно.

▼B

б) Предприятието анализира портфейла във времеви периоди на преоценка, базирани на очаквани, а не на договорни дати на преоценка. Анализът на времеви периоди на преоценка може да се извърши по различни начини, включително чрез разпределяне на парични потоци в различни графи по периоди, в които се очаква да се случат, или чрез разпределяне на фиктивните главници във всички периоди, до които се очаква да настъпи преоценка.

в) На базата на този анализ, предприятието решава каква стойност желае да хеджира. Предприятието определя като хеджирана позиция стойност от активи или пасиви (но не нетна стойност) от определен портфейл, равен на стойността, която желае да определи като хеджирана. […]

г) Предприятието определя лихвения риск, който се хеджира. Този риск може да бъде част от лихвения риск във всяка позиция от хеджираната позиция като стандартен лихвен процент (например ЛИБОР).

д) Предприятието определя един или повече хеджиращи инструменти за всеки времеви период на преоценка.

е) С помощта на определянето, направено в букви в) и д) по-горе, предприятието оценява в началото и в последващи периоди дали хеджирането се очаква да бъде високоефективно през периода, за който е определено хеджирането.

ж) Периодично предприятието оценява промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция (както е определена в буква в), която се дължи на хеджирания риск (както е определен в буква г). […] При положение че хеджирането конкретно е определено да бъде високоефективно, когато се оценява с помощта на документирания метод на предприятието за оценка на ефективността, предприятието признава промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция като печалба или загуба в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄ и в един от два реда в ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄, както е описано в параграф 89А. Не е необходимо промяната в справедливата стойност да се разпределя към отделни активи или пасиви.

з) Предприятието оценява промяната в справедливата стойност на хеджиращия(те) инструмент(и) (както са определени в буква д) и я признава като печалба или загуба в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄. Справедливата стойност на хеджиращия(те) инструмент(и) се признава като актив или пасив в ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄.

и) Неефективността [1] се признава в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄ като разлика между промяната в справедлива стойност, спомената в буква ж), и тази, спомената в буква з).

НП115. Този подход е описан в повече детайли по-долу. Той се прилага само при хеджиране на справедлива стойност на лихвен риск, свързан с портфейл от финансови активи или финансови пасиви.

НП116. Портфейлът, идентифициран в параграф НП114, буква а), може да съдържа активи и пасиви. В противен случай може да е портфейл, който съдържа само активи или само пасиви. Портфейлът се използва, за да се определи сумата на активите или пасивите, която предприятието иска да хеджира. Въпреки това, самият портфейл не се определя като хеджирана позиция.

[1] Едни и същи съображения за същественост се прилагат в този контекст, както и навсякъде в МСФО.

▼B

НП117. При прилагане на параграф НП114, буква б) предприятието определя очакваната дата на преоценка на позицията като по-близката от датата, на която се очаква позицията да достигне своя падеж или да се преоцени по пазарни проценти. Очакваните дати на преоценка се определят в началото на хеджирането и по време на хеджирането на база на исторически опит и друга налична информация, включително информация и очаквания по отношение на степента на предплащане, лихвени проценти и взаимовръзката между тях. Предприятия, които нямат конкретен опит или имат недостатъчен опит, използват опита на сравнителни групи за сравними финансови инструменти. Тези оценки се преразглеждат периодично и се актуализират съобразно опита. В случай на позиция с фиксиран лихвен процент, която е предплатима, очакваната дата на преоценка е датата, на която позицията се очаква да бъде предплатена, освен ако тя не се преоценява по пазарни проценти на по-ранна дата. За група от подобни позиции анализът на времевите периоди, базиран на очаквани дати на преоценка, може да приеме формата на разпределяне на процент от групата, а не от отделни позиции, към всеки времеви период. Предприятието може да приложи други методологии за целите на това разпределение. Например може да използва мултипликатор за степента на предплащане при разпределяне на амортизиращи се кредити към времевите периоди на базата на очакваните дати на преоценка. Въпреки това, методологията за такова разпределяне е в съответствие с процедурите на предприятието за управление на риска и с целите.

НП118. Като пример за определянето, посочено в параграф НП114, буква в), ако в конкретен времеви период на преоценка предприятието оцени, че има активи с фиксиран лихвен процент от 100 ВЕ и пасиви с фиксиран лихвен процент от 80 ВЕ и реши да хеджира цялата нетна позиция от 20 ВЕ, то определя като хеджирана позиция активи в размер на 20 ВЕ (част от активите) ([1]). Определянето се изразява като „сума от валути“ (например сума от долари, евро, лири стерлинги и рандове), а не като отделни активи. От това следва, че всички активи (или пасиви), от които се взима хеджираната сума — т.е. целите 100 ВЕ от активите в горния пример — трябва да бъдат позиции, чиято справедлива стойност се променя в отговор на промени в хеджирания лихвен процент […].

НП119. Предприятието се съобразява и с другите изисквания за определяне и документация, изложени в параграф 88, буква а). При хеджиране на портфейл с лихвен риск определянето и документацията уточняват политиката на предприятието за всички променливи, които се използват за идентифициране на сумата, която се хеджира и начина за оценка на ефективността, включително следното:

а) кои активи и пасиви трябва да се включат при хеджирането на портфейл и основата, която ще се използва за изваждането им от портфейла;

б) как предприятието определя датите на преоценка, включително какви предположения за лихвения процент стоят в основата на очакванията за степента на предплащане и в основата на промените на тези очаквания. Същият метод се използва и за първоначалната оценка, направена в момента на включването на актива или пасива към хеджирания портфейл, и за по-нататъшните преразглеждания на тези оценки;

([1]) Стандартът позволява на предприятието да определи всяка сума от наличните и отговарящи на условията активи или пасиви, т.е. в този случай на активи между 0 ВЕ и 100 ВЕ.

▼B

в) броят и продължителността на времевите периоди на преоценка;

г) колко често предприятието ще проверява ефективността […];

д) методологията, използвана от предприятието за определяне на сумата от активи или пасиви, които са определени като хеджирана позиция […];

е) […], независимо дали предприятието ще проверява ефективността отделно за всеки времеви период на преоценка, съвкупно за всички времеви периоди или с помощта на някаква комбинация от двете.

Посочените правила при определянето и документирането на хеджиращото взаимоотношение са в съответствие с процедурите на предприятието за управление на риска и целите. Промените в правилата не се правят произволно. Те се обосновават на базата на промени в пазарните условия и другите фактори и се основават и съответстват на процедурите на предприятието за управление на риска и целите.

НП120. Хеджиращият инструмент, описан в параграф НП114, буква д), може да бъде самостоятелен деривати или портфейл от деривативи, всеки от които съдържа експозиция към хеджирания лихвен риск, определен в параграф НП114, буква г) (например портфейл от лихвени суапове, всеки от които съдържа експозиция към ЛИБОР). Такъв портфейл от деривативи може да съдържа компенсиращи се рискови позиции. Въпреки това, той не може да съдържа издадени опции или нетни издадени опции, защото стандартът ([1]) не позволява такива опции да бъдат определени като хеджиращи инструменти (освен когато издадената опция е определена като компенсираща за закупена опция). Ако хеджиращият инструмент хеджира сумата, определена в параграф НП114, буква в), за повече от един времеви период на преоценка, той се разпределя към всички времеви периоди, които хеджира. Въпреки това, целият хеджиращ инструмент се разпределя към тези времеви периоди на преоценка, защото стандартът ([2]) не позволява да се определи хеджиращо взаимоотношение само за частта от времевия период, през който хеджиращият инструмент остава в обращение.

НП121. Когато предприятието оценява промяната в справедливата стойност на предсрочно платима позиция в съответствие с параграф НП114, буква ж), промяната в лихвените проценти оказва влияние върху справедливата стойност на тази позиция по два начина: оказва влияние върху справедливата стойност на договорните парични потоци и справедливата стойност на опцията за предсрочно плащане, която се съдържа в позицията. Параграф 81 от стандарта позволява на предприятието да определи като хеджирана позиция част от финансов актив или финансов пасив, която споделя обща рискова експозиция, при условие че ефективността може да бъде оценявана. […]

НП122. Стандартът не уточнява техниките, използвани при определяне на сумата, спомената в параграф НП114, буква ж), а именно — промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция, която се дължи на хеджирания риск. […] Не е подходящо да се приема, че промените в справедливата стойност на хеджираната позиция са равни на промените в стойността на хеджиращия инструмент.

([1]) Вж. параграфи 77 и НП94

([2]) Вж. параграф 75.

▼B

НП123. Параграф 89А изисква, ако хеджираната позиция за конкретен времеви период на преоценка е актив, промяната в неговата стойност да се представя на отделен ред в активите. Обратно, ако хеджираната позиция за конкретен времеви период на преоценка е пасив, промяната в неговата стойност се представя на отделен ред в пасивите. Това са отделните редове, споменати в параграф НП114, буква ж). Не се изисква конкретно разпределяне на отделните активи (или пасиви).

НП124. Параграф НП114, буква и) отбелязва, че неефективността възниква до степента, в която промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция, която се дължи на хеджирания риск, се различава от промяната в справедливата стойност на хеджиращия деривати. Такава разлика може да възникне по многобройни причини, включително:

а) […];

б) позициите в хеджирания портфейл се обезценяват или отписват;

в) датите на плащане на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция са различни; и

г) други причини […].

Такава неефективност ([1]) се определя и признава в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄.

НП125. Като цяло ефективността на хеджирането се подобрява:

а) ако предприятието поставя позиции с различни характеристики на предплащане в графи по начин, който взема предвид разликите в поведението на предплащане:

б) когато броят на позициите в портфейла е по-голям. Когато само няколко позиции се съдържат в портфейла, е вероятно да има относително висока неефективност, ако една от позициите се плати по-рано или по-късно от очакваното. Обратно, когато портфейлът съдържа много позиции, поведението на предсрочно плащане може да се предскаже по-точно;

в) когато използваните времеви периоди на преоценка са по-кратки (например едномесечни, а не тримесечни времеви периоди на преоценка). По-кратките времеви периоди на преоценка намаляват ефекта от несъответствията между датите на преоценка и датите на плащане (във времевите периоди на преоценка) на хеджираната позиция и тези на хеджиращия инструмент;

г) колкото е по-голяма честотата, с която се коригира сумата на хеджиращия инструмент, за да се отразят промените в хеджираната позиция (например заради промени в очакванията за предсрочно плащане).

НП126. Предприятието прави проверка на ефективността периодично. […]

([1]) Едни и същи съображения за същественост се прилагат в този контекст, както и навсякъде в МСФО.

▼B

НП127. Когато се оценява ефективността, предприятието разграничава промените в предвижданите дати на преоценка на съществуващите активи (или пасиви) от възникването на нови активи (или пасиви), като само първите създават неефективност.[…] След като се признае неефективността, както е описано по-горе, предприятието прави нова оценка на общите активи (или пасиви) във всеки времеви период на преоценка, включително на новите активи (или пасиви), които са създадени след като ефективността е била проверявана последно, и определя нова сума като хеджирана позиция и нов процент като процент на хеджирането. […]

НП128. Позиции, които първоначално са разпределени към времеви период на преоценка, могат да се отпишат заради по-ранно от очакваното предсрочно плащане или отписване, причинено от обезценка или продажба. Когато това се случи, сумата на промяната в справедливата стойност включена на отделен ред, споменат в параграф НП114, буква ж), която е свързана с отписаната позиция, се изважда от ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ и се включва в печалбата или загубата, която възниква от отписването на позицията. За тази цел е необходимо да се знае времевия период на преоценка(и), в който е поставена отписаната позиция, защото това определя времевия период на преоценка(и), от който да се извади позицията и следователно сумата, която се изважда от отделния ред, споменат в параграф НП114, буква ж). Когато позицията се отписва, ако може да се определи в кой времеви период е била включена, тя се изважда от този времеви период. Ако не може да се определи, тя се изважда от най-близкия времеви период, ако отписването е причинено от по-високи от очакваните предсрочни плащания или е разпределена към всички времеви периоди, съдържащи отписаната позиция на систематична и рационална основа, ако позицията е била продадена или се е обезценила.

НП129. Освен това всяка сума, свързана с конкретен времеви период, която не е била отписана при изтичане на времевия период, се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ в този момент (вж. параграф 89А). […]

НП130. […]

НП131. Ако хеджираната сума за времевия период на преоценка се намали, без да се отписват свързаните активи (или пасиви), сумата, включена на отделния ред, споменат в параграф НП114, буква ж), която се свързва с намаляването, се амортизира в съответствие с параграф 92.

НП132. Предприятието може да приложи подхода, изложен в параграфи НП114—НП131, към хеджиране на портфейл, който преди е бил отчетен като хеджиране на паричен поток в съответствие с МСС 39. Такова предприятие може да отмени предишното определяне на хеджирането на паричен поток в съответствие с параграф 101, буква г) и да приложи изискванията, изложени в този параграф. То също определя наново хеджирането като хеджиране на справедлива стойност и прилага подхода, изложен в параграфи НП114 —НП131, с оглед на следващите отчетни периоди.

▼B

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ (параграфи 103—108б)

НП133. Предприятието може да посочи прогнозна вътрешногрупова сделка като хеджирана позиция в началото на годишния период, започващ на или след 1 януари 2005 г. (или за целите на повторното представяне на сравнителната информация, началото на най-ранния сравнителен период) при хеджиране, което би отговорило на критериите за отчитане на хеджиране в съответствие с настоящия стандарт (както е изменен с последното изречение на параграф 80). Такова предприятие може да използва това обозначаване, за да приложи отчитане на хеджиране в консолидираните финансови отчети от началото на годишния период, започващ на или след 1 януари 2005 г. (или началото на най-ранния сравнителен период). Такова предприятие трябва също така да прилага параграфи НП99А и НП99Б от началото на годишния период, започващ на или след 1 януари 2005 г.. Все пак в съответствие с параграф 108Б то не прилага параграф НП99Б за сравнителната информация за по-ранни периоди.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 40

Инвестиционни имоти

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране за инвестиционните имоти и свързаните с това изисквания за оповестяване.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт се прилага за признаване, оценяване и оповестяване на инвестиционни имоти.

3. Наред с други въпроси, настоящият стандарт се прилага за оценка във финансовите отчети на лизингополучателя на имуществени дялове, държани по силата на лизинг и отчетени като финансов лизинг, както и за оценка във финансовите отчети на наемодателя на инвестиционни имоти, отдадени на лизингополучателя по силата на оперативен лизинг. В настоящия стандарт не се разглеждат въпросите, обхванати от МСС 17 *Лизинг*, включително:

   а) класифицирането на лизинга като финансов или оперативен;

   б) признаването на приходи, получени от лизинг на инвестиционен имот (вж. също МСС 18 *Приходи*);

   в) оценката във финансовите отчети на лизингополучателя на имуществени дялове, държани по силата на лизинг и отчетени като оперативен лизинг;

   г) оценката във финансовите отчети на наемодателя на неговата нетна инвестиция във финансов лизинг;

   д) отчитането на сделки по продажба с обратен лизинг;

   е) оповестяването относно финансовия и оперативния лизинг.

4. Настоящият стандарт не се прилага за:

   а) биологични активи, свързани със земеделска дейност (вж. МСС 41 *Земеделие*); и

   б) права над минерали и минерални ресурси като нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

5. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

   Балансова сума е сумата, с която даден актив е признат в ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄.

   Цена на придобиване е изплатената сума в пари или парични еквиваленти или справедливата стойност на друго възмездяване, дадено за придобиването на актив, към момента на неговото придобиване или изграждане, или ако е приложимо, сумата, приписана към този актив, когато се признава първоначално в съответствие със специалните изисквания на друг МСФО, напр. МСФО 2 *Плащане на базата на акции*

   Справедлива стойност е сумата, за която един актив може да бъде разменен в сделка при справедливи пазарни условия между несвързани, осведомени и желаещи страни.

▼B

Инвестиционен имот е имотът (земя или сграда или части от сграда, или и двете), държан (от собственика или лизингополучателя по финансов лизинг) по-скоро за получаване на приходи от наем или за увеличаване на стойността на капитала, или и за двете, отколкото за:

а) използване при производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели; или

б) продажба в рамките на обичайната икономическа дейност.

Използван от собственика имот е имотът, държан (от собственика или от лизингополучателя по финансов лизинг) за използване при производството или доставката на стоки или услуги, или за административни цели.

6. Имуществен дял, държан от лизингополучател по оперативен лизинг, може да бъде класифициран и отчетен като инвестиционен имот само ако имотът отговаря на определението за инвестиционен имот и лизингополучателят използва модела на справедливата стойност съгласно параграфи 33—35 за признатия актив. Тази алтернативна класификация се прилага индивидуално в зависимост от имота. Ако обаче е избрана тази алтернативна класификация за имуществен дял, държан по оперативен лизинг, целият имот, класифициран като инвестиционен имот, се отчита по модела на справедливата стойност. Когато е избрана тази алтернативна класификация, всеки имуществен дял, класифициран по този начин, се включва в оповестяванията в съответствие с параграфи 74—78.

7. Инвестиционният имот се държи за получаване на доходи от наеми или за увеличаване на стойността на капитала, или и за двете. Следователно един инвестиционен имот генерира парични потоци в голяма степен независимо от другите активи, притежавани от предприятието. Това отличава инвестиционния имот от ползвания от собственика имот. Производството или доставката на стоки или услуги (или използването на имота за административни цели) генерира парични потоци, които могат да се отнесат не само към имота, но и към други активи, използвани в процеса на производство или доставка. За ползван от собственика имот се прилага МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*.

8. Следните случаи са примери на инвестиционни имоти:

а) земя, притежавана с цел дългосрочно увеличаване на стойността на капитала, а не с цел краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност;

б) земя, притежавана за неопределено понастоящем бъдещо използване (ако предприятието не е определило, че ще използва земята или като ползван от собственика имот, или за краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност, се счита, че земята се притежава за увеличаване на стойността на капитала);

в) сграда, притежавана от предприятието (или държана от него по финансов лизинг) и отдадена по един или повече оперативни лизинга; и

г) сграда, която не се ползва, но се притежава, за да бъде отдадена по един или повече оперативни лизинга;

▼M8

д) имот, който се изгражда или разработва за бъдещо използване като ин-вестиционен имот.

▼B

9. Следните случаи са примери на статии, които не са инвестиционни имоти и следователно остават извън обхвата на настоящия стандарт:

а) имот, притежаван за продажба в хода на обичайната дейност или в процес на строителство или разработване за такава продажба (вж. МСС 2 *Материални запаси*), например имот, придобит изключително с цел за последваща продажба в близко бъдеще или с цел разработване и препродажба;

б) имот, който се изгражда или разработва от името на трета страна (вж. МСС 11 *Договори за строителство*);

в) ползван от собственика имот (вж. МСС 16), включително (наред с други неща) имот, държан за бъдещо използване като ползван от собственика имот, имот държан за бъдещо разработване и последващо ползване от собственика, имот, ползван от наетия персонал (независимо дали наетият персонал плаща, или не наем по пазарни цени), и ползван от собственика имот, очакващ освобождаване;

▼M8

_____

▼B

д) имот, който е отдаден на финансов лизинг на друго предприятие.

10. Дадени имоти включват част, която се притежава за получаване на доходи от наем или за увеличаване стойността на капитала, и друга част, която се притежава за използване в производството или доставката на стоки или услуги, или за административни цели. Ако тези части могат да бъдат продадени поотделно (или отдадени на финансов лизинг поотделно), предприятието отчита частите поотделно. Ако частите не могат да бъдат продадени поотделно, имотът е инвестиционен имот само ако незначителна част от него е притежавана за използване в производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели.

11. В определени случаи, предприятието предоставя спомагателни услуги на лизингополучателите на имот, притежаван от предприятието. Предприятието третира такъв имот като инвестиционен имот, ако услугите са незначителен компонент на споразумението като цяло. Един пример може да бъде, когато собственикът на сграда с офиси предоставя на лизингополучателите, които обитават сградата, услуги по охрана и поддръжка.

12. В други случаи предоставяните услуги са по-съществен компонент. Например ако предприятие притежава и управлява хотел, предоставяните на гостите услуги са съществен компонент на споразумението като цяло. Следователно хотел, управляван от собственика, е по-скоро ползван от собственика имот, отколкото инвестиционен имот.

13. Може да се окаже трудно да се определи дали спомагателните услуги са толкова съществени, че имотът да не се квалифицира като инвестиционен. Например собственикът на хотел понякога прехвърля дадени отговорности на трети страни съгласно договор за управление. Условията на такива договори за управление могат да варират значително. В едната крайност положението на собственика може да бъде по същество положението на пасивен инвеститор. В другата — собственикът може просто да е прехвърлил на външни лица дадени ежедневни функции, докато той остава изложен в значителна степен на колебанието в паричните потоци, генерирани от дейността на хотела.

14. Необходима е преценка, за да може да се определи дали един имот се квалифицира като инвестиционен имот. Предприятието разработва критерии, така че да може последователно да извършва такива преценки в съответствие с определението за инвестиционен имот и съответните указания в параграфи 7—13. В параграф 75, буква в) се изисква предприятието да оповести тези критерии, когато класификацията е трудна.

▼B

15. В някои случаи предприятие притежава имот, който е отдаден на лизинг или се ползва от предприятието майка или друго дъщерно дружество. Имотът не се квалифицира като инвестиционен в консолидирания финансов отчет, тъй като е ползван от собственика от гледна точка на групата като цяло. Обаче от гледна точка на индивидуалното предприятие, което го притежава, имотът е инвестиционен имот, ако отговаря на определението в параграф 5. Следователно наемодателят третира имота като инвестиционен имот в своя индивидуален счетоводен отчет.

ПРИЗНАВАНЕ

16. Инвестиционен имот се признава като актив само когато:

а) е вероятно бъдещите икономически изгоди, приписвани на инвестиционния имот, да се получат от предприятието; и

б) цената на придобиване на инвестиционния имот може да бъде оценена достоверно.

17. Предприятието оценява по този принцип на признаване всички разходи за инвестиционния имот в момента на тяхното извършване. Тези разходи включват първоначално направени разходи за придобиване на инвестиционния имот и извършените след това разходи за допълване, подмяна на част или обслужване на имота.

18. По принципа за признаване в параграф 16, предприятието не признава в балансовата сума на инвестиционен имот разходите за ежедневното обслужване на такъв имот. По-скоро тези разходи се признават в отчета за доходите в момента на тяхното извършване. Разходите за ежедневно обслужване представляват главно разходи за труд и консумативи и могат да включват разходите за незначителни части. Целта на тези разходи често се описва като „ремонт и поддържане“ на имота.

19. Части от инвестиционния имот може да са придобити чрез подмяна. Например вътрешните стени може да са подменили първоначални стени. Съгласно принципа за признаване предприятието признава в балансовата сума на инвестиционен имот разхода за подмяна на част от съществуващ инвестиционен имот по време на извършването на този разход, при условие че са изпълнени критериите за признаване. Балансовата сума на частите, които са подменени, се отписва в съответствие с разпоредбите за отписване в настоящия стандарт.

ПЪРВОНАЧАЛНА ОЦЕНКА

20. Инвестиционният имот се оценява първоначално по неговата цена на придобиване. Разходите по сделката се включват в първоначалната оценка.

21. Цената на придобиване на закупен инвестиционен имот включва неговата покупна цена и всякакви разходи, които могат да му бъдат пряко приписани. Разходите, които могат да бъдат пряко приписани, включват например професионалните хонорари за правни услуги, данъци по прехвърляне на имота и други разходи по сделката.

▼M8

_____

▼B

23. Цената на придобиване на инвестиционния имот не се увеличава със:

а) първоначалните разходи (освен ако те са необходими, за да приведат имота в работното му състояние, предвидено от ръководството),

▼B

б) първоначалните оперативни загуби, понесени преди инвестиционният имот да достигне планираното ниво на заетост, или

в) необичайно големи количества бракуван материал, труд или други ресурси в строителството или разработването на имота.

24. Ако плащането на инвестиционен имот е отложено, неговата цена на придобиване е еквивалент на цената в брой. Разликата между тази сума и общата сума на плащанията се признава като разход за лихви през периода на кредита.

25. Първоначалната цена на придобиване на имуществен дял, държан по лизинг и класифициран като инвестиционен имот, е предписаната за финансов лизинг цена по параграф 20 от МСС 17, т.е. активът се признава по по-ниската от справедливата стойност на имота и настоящата стойност на минималните лизингови плащания. Еквивалентната сума се признава като задължение в съответствие с горепосочения параграф.

26. Всяка премия, платена за лизинг, се третира като част от минималните лизингови плащания за тази цел и следователно е включена в цената на придобиване на актива, но е изключена от пасива. Ако имуществен дял, държан по лизинг, се класифицира като инвестиционен имот, статията, отчетена по справедливата стойност, представлява този дял, а не основния имот. Указание за определяне на справедливата стойност на имуществен дял е представено за модела на справедливата стойност в параграфи 33—52. Това указание се отнася също така за определяне на справедливата стойност, когато тази стойност се използва като цена на придобиване за целите на първоначалното признаване.

27. Един или повече инвестиционни имоти могат да бъдат придобити в замяна на непаричен актив или активи, или комбинация от парични или непарични активи. Следното съображение се прилага за размяната на един непаричен актив с друг, но то се прилага и за всяка размяна, описана в предходното изречение. Цената на придобиване на такъв инвестиционен имот се оценява по справедливата стойност, освен ако: а) разменната сделка не е от търговски характер, или б) справедливата стойност на получения актив или на отдадения актив не може да бъде измерена достоверно. Придобитият актив се оценява по този начин дори ако предприятието не може да отпише веднага отдадения актив. Ако придобитият актив не е оценен по справедлива стойност, неговата цена на придобиване се оценява по балансовата сума на отдадения актив.

28. Предприятието определя дали разменната сделка е с търговски характер, като разглежда степента, в която неговите бъдещи парични потоци се очаква да се променят в резултат от сделката. Разменна сделка има търговски характер, ако:

а) конфигурацията (риск, време и сума) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърления актив или

б) специфичната стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, се променя в резултат на размяната и

в) разликата между а) и б) е значителна по отношение на справедливата стойност на разменяните активи.

За да се определи дали една разменна сделка има търговски характер, специфичната стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, отразява паричните потоци след данъчно облагане. Резултатът от тези анализи може да е ясен и без да се налага предприятието да прави подробни изчисления.

▼B

29. Справедливата стойност на актив, за който не съществуват съпоставими пазарни сделки, се оценява достоверно, ако: а) разликата в оценките на справедливата стойност не е съществена за този актив, или б) може достоверно да се оценят вероятностите за различните оценки и да се използват в оценката на справедливата стойност. Ако предприятието е в състояние да определи достоверно справедливата стойност на получения актив и на отдадения актив, тогава справедливата стойност на отдадения актив се използва за оценка на цената на придобиване, освен ако справедливата стойност на получения актив не е по-ясно определима.

ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПЪРВОНАЧАЛНО ПРИЗНАВАНЕ

Счетоводна политика

30. С изключенията, посочени в параграфи 32А и 34, предприятието избира или модела на справедливата стойност в параграфи 33—55, или модела на цената на придобиване в параграф 56 като своя счетоводна политика и прилага тази политика към всеки един от своите инвестиционни имоти.

▼M8

31. МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* гласи, че доброволна промяна в счетоводната политика може да се осъществи, само ако промяната води до финансови отчети, които надеждна и по-съществена информация за ефектите от сделки, други събития или условия върху финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието. Твърде малко вероятно е промяна от модела на справедливата стойност към модела на цената на придобиване да резултира в по-подходящо представяне.

▼B

32. Настоящият стандарт изисква всички предприятия да определят справедливата стойност на инвестиционния имот за целите на оценяването (модела на справедливата стойност) или на оповестяването (модела на цената на придобиване). На предприятията се препоръчва, но не се изисква от тях, да определят справедливата стойност на инвестиционен имот въз основа на оценката от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и който има скорошен опит относно местонахождението и категорията на оценявания имот.

32А. Предприятието може:

а) да избере между модела на справедливата стойност и модела на цената на придобиване за всички инвестиционни имоти, подкрепящи пасиви, които носят възвръщаемост, свързана пряко със справедливата стойност или с определени активи, включващи този инвестиционен имот; и

б) да избере или модела на справедливата стойност, или модела на цената на придобиване за всички други инвестиционни имоти, независимо от направения избор по буква а).

32Б. Някои застрахователи и други предприятия оперират с вътрешен инвестиционен фонд, който издава условни единици, като някои от единиците са свързани с контракти, а други са държани от предприятието. Параграф 32А не позволява на предприятие да оценява собствеността, държана от фонда, частично по цена на придобиване и частично по справедлива стойност.

▼B

32B. Ако предприятието избере различни модели за двете категории, описани в параграф 32A, продажбите на инвестиционен имот между група активи, които са оценени по различни модели, се признават по справедлива стойност и кумулативната промяна в справедливата стойност се признава в печалбата или загубата. По същия начин, ако инвестиционен имот се продава от група активи, за която се използва моделът на справедливата стойност, в група активи, за която се използва моделът на цената на придобиване, справедливата стойност на имота към датата на продажбата става неговата приета стойност.

Модел на справедливата стойност

33. След първоначалното признаване, предприятието, което избира модела на справедливата стойност, оценява всички свои инвестиционни имоти по тяхната справедлива стойност с изключение на случаите, описани в параграф 53.

34. Когато имуществен дял, държан от лизингополучател по оперативен лизинг, бъде класифициран като инвестиционен имот по параграф 6, параграф 30 не е изборен: прилага се моделът на справедливата стойност.

35. Печалбата или загубата, възникваща от промяна в справедливата стойност на инвестиционния имот, се включва в печалбата или загубата за периода, в който възниква.

36. Справедливата стойност на инвестиционен имот е цената, по която имотът може да бъде разменен между информирани и желаещи страни в честна сделка помежду им (вж. параграф 5). Справедливата стойност изрично изключва приблизително определена цена, завишена или намалена от специални условия или обстоятелства като нетипично финансиране, споразумения за продажба с обратен лизинг, специални насрещни престации или концесии, предоставени от някой, свързан с продажбата.

37. Предприятието определя справедливата стойност без каквото и да е намаление на разходите по сделката, които предприятието може да понесе във връзка с продажбата или друг вариант на освобождаване от актива.

38. Справедливата стойност на инвестиционния имот отразява условията на пазара към ►**M5** края на отчетния период ◄.

39. Справедливата стойност е времево ограничена към дадена дата. Тъй като пазарните условия могат да се променят, отчетената по справедлива стойност сума може да бъде невярна или неподходяща към друга дата. Определението за справедлива стойност също така предполага едновременна размяна и приключване на договора за продажба без никакви отклонения в цената, които биха могли да бъдат направени в сделка при справедливи пазарни условия между несвързани, осведомени и желаещи страни, ако размяната и приключването не бяха едновременни.

40. Справедливата стойност на инвестиционен имот отразява, наред с други неща, дохода от наеми от настоящи лизингови договори и разумни и обосновани предположения, представляващи възгледа на пазара за това, което осведомени, желаещи страни биха предположили относно наемните приходи от бъдещи лизинги в светлината на настоящите пазарни условия. Тя също отразява, на съпоставима база, всички изходящи парични потоци (включително плащания на наеми и други изходящи парични потоци) които могат да се очакват по отношение на имота. Някои от тези изходящи потоци са отразени в пасива, а други са свързани с изходящи парични потоци, които се признават във финансовия отчет на по-късна дата (напр. периодични плащания, каквито са условните наеми).

▼B

41. Параграф 25 определя базата за първоначално признаване на разхода за лихви по нает на лизинг имот. Параграф 33 изисква, ако е необходимо, да се извърши преоценка по справедливата стойност на лихвата по нает на лизинг имот. При лизинг, договорен по пазарни лихвени проценти, справедливата стойност на лихвата за отдаден на лизинг имот при придобиване, след приспадане на очакваните лизингови плащания (включително тези, свързани с признати задължения), следва да бъде нула. Тази справедлива стойност не се променя независимо от това дали за счетоводни цели, наетият под наем актив и пасив се признава по справедлива стойност, или по настоящата стойност на минималните лизингови плащания, в съответствие с параграф 20 от МСС 17. Така преоценката на наетия на лизинг актив по цена на придобиване в съответствие с параграф 25 по справедлива стойност в съответствие с параграф 33 не води до първоначална печалба или загуба, освен ако справедливата стойност се оценява в различни моменти. Това може да се случи, когато бъде направен избор за прилагане на модела на справедливата стойност след първоначално признаване.

42. Определението за справедлива стойност се отнася до „осведомени, желаещи страни“. В този контекст „осведомени“ означава, че и желаещият купувач, и желаещият продавач са достатъчно информирани относно естеството и характеристиките на инвестиционния имот, неговите действителни и потенциални ползи и състоянието на пазара към ►M5 края на отчетния период ◄. Желаещият купувач е мотивиран, но не е принуден да купува. Този купувач нито е прекалено желаещ, нито е решен да купи на всяка цена. Предполагаемият купувач не би платил по-висока цена, отколкото изисква пазарът, включващ несвързани, осведомени и желаещи купувачи и продавачи.

43. Желаещият продавач не е нито прекалено желаещ, нито принуден продавач, готов да продава на всяка цена, нито готов да държи цена, несъответстваща на настоящия пазар. Желаещият продавач е мотивиран да продаде инвестиционния имот при пазарни условия за най-добрата цена, която може да се достигне. Фактическите обстоятелства за действителния собственик на инвестиционен имот не се вземат под внимание, тъй като желаещият продавач е хипотетичен собственик (напр. желаещият продавач няма да вземе под внимание определени данъчни обстоятелства на действителния собственик на имота).

44. Определението на справедлива стойност се отнася за честни сделки. Честна сделка е сделка между страни, които нямат особено или специално отношение, което прави цените на сделките нетипични за пазара. Сделката се предполага да е между несвързани страни, всяка от които действа независимо.

45. Най-доброто доказателство за справедливата стойност обикновено се дава чрез текущите цени на един активен пазар за подобен имот със същото местонахождение и състояние и предмет на подобен лизинг и други договори. Предприятието има грижата да идентифицира всякакви различия в естеството, местонахождението или състоянието на имота или в условията по договорите за лизинг и други договори, свързани с имота.

46. При отсъствие на текущи цени на активен пазар от вида на този, описан в параграф 45, предприятието анализира информация от различни източници, включително:

а) текущите цени на активен пазар за имоти от различно естество, състояние или местоположение (или предмет на различен лизинг или други договори), коригирани, за да отразят тези различия;

▼B

б) скорошните цени на подобни имоти на по-малко активни пазари с корекция, за да отразят всякакви промени в икономическите условия, от датата, на която са се осъществили сделките на тези цени; и

в) прогнозирането на дисконтираните парични потоци, основани на достоверни оценки на бъдещите парични потоци, обусловени от условията на всякакви съществуващи лизингови и други договори и (там, където е възможно) от външно доказателство, например настоящите пазарни наеми за подобни имоти в същото местоположение и състояние, както и при използване на равнище на дисконтиране, което отразява настоящите пазарни оценки на несигурността в размера и разположението във времето на паричните потоци.

47. В някои случаи различните източници, изброени в предишния параграф, може да предложат различни заключения относно справедливата стойност на инвестиционния имот. Предприятието разглежда причините за тези различия, за да достигне до най-достоверната приблизителна оценка на справедливата стойност в един сравнително тесен интервал от приемливи приблизителни оценки на справедливата стойност.

▼M8

48. В изключителни случаи, когато предприятието за първи път придобива инвести-ционен имот (или когато съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот след промяна в използването), има ясно доказателство, че променливостта в интервала от при-емливи оценки на справедливата стойност ще бъде толкова голяма и вероятност-ите за различни резултати ще бъдат толкова трудни за оценяване, че се обезсилва полезността на отделната приблизителна оценка на справедливата стойност. Това може да показва, че справедливата стойност на имота няма да бъде достоверно определима на непрекъсната основа (вж. параграф 53).

▼B

49. Справедливата стойност се различава от стойността в употреба, така както е определена в МСС 36 *Обезценка на активи*. Справедливата стойност отразява познанията и оценките на информирани и желаещи купувачи и продавачи. Обратно, стойността в употреба отразява оценките на предприятието, включително ефекта от фактори, специфични за предприятието, които може да не са приложими за предприятията по принцип. Например справедливата стойност не отразява никой от следните фактори до степента, до която те не биха били общодостъпни за информирани и желаещи купувачи и продавачи:

а) допълнителна стойност, извличана от създаването на портфейл от имоти с различни местонахождения;

б) синергии между инвестиционния имот и други активи;

в) юридически права или правни ограничения, които са специфични само за настоящия собственик; и

г) данъчни преференции или данъчни тежести, които са специфични за настоящия собственик.

▼M8

50. При определянето на справедливата стойност на инвестиционен имот, предприятието избягва двойното отчитане на активи или пасиви, които са признати като отделни активи или пасиви. Например:

▼B

а) оборудване, като например асансьорите или климатиците често са неделима част от сградата и в повечето случаи са включени в справедливата стойност на инвестиционния имот, а не признати отделно като имоти, машини и съоръжения;

▼B

б) ако офис е отдаден на лизинг обзаведен, справедливата стойност на офиса в повечето случаи включва справедливата стойност на обзавеждането, тъй като приходите от наеми съответстват на обзаведения офис; когато обзавеждането е включено в справедливата стойност на инвестиционния имот, предприятието не признава обзавеждането като отделен актив;

в) справедливата стойност на инвестиционен имот изключва авансово платен или начислен доход от оперативен лизинг, тъй като предприятието го признава като отделен пасив или актив;

▼M8

г) справедливата стойност на инвестиционен имот, държан по лизинг, отразява очакваните парични потоци (включително условен наем, който се очаква да стане платим). По същия начин, ако получената оценка на имот е изчистена от всички очаквани плащания, ще бъде необходимо да се прибави обратно всеки признат пасив по лизинга, за да се достигне до справедливата стойност на инвестиционния имот, използвайки модела на справедливата стойност.

▼B

51. Справедливата стойност на инвестиционен имот не отразява бъдещите капиталови разходи, с които ще се подобрява или разширява имота, и не отразява съответните бъдещи изгоди от тези бъдещи разходи.

52. В някои случаи предприятието очаква, че настоящата стойност на неговите плащания, отнасящи се за инвестиционен имот (различни от плащанията, отнасящи се за признати финансови пасиви), ще надхвърлят настоящата стойност на съответните парични постъпления. Предприятието използва МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, за да определи дали предприятието признава пасива и как оценява всеки такъв пасив.

Невъзможност да се оцени надеждно справедливата стойност

▼M8

53. Съществува предположение, което подлежи на оборване, че предприятието ще може да определи достоверно справедливата стойност на инвестиционен имот на непрекъсната основа. В изключителни случаи обаче, когато предприятието за първи път придобива инвестиционен имот (или когато съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот след промяна в използването), има ясни доказателства, че предприятието няма да може да определи достоверно справедливата стойност на инвестиционен имот на непрекъсната основа. Това възниква само когато сравнимите пазарни сделки са редки и няма алтернативни надеждни оценки на справедливата стойност (например основани на прогнозите за дисконтираните парични потоци). Ако предприятието определи, че справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство не е надеждно определима, но очаква справедливата стойност на имота да бъде надеждно определима, когато строителството приключи, то оценява този инвестиционен имот в процес на строителство по себестойност, докато или неговата справедлива стойност стане надеждно определима, или строителството бъде завършено (което от двете е по-рано). Ако предприятието определи, че справедливата стойност на инвестиционен имот (различен от инвестиционен имот в процес на строителство) не е надеждно определима на непрекъсната основа, предприятието оценява този инвестиционен имот, като използва модела на цената на придобиване в МСС 16. Остатъчната стойност на инвестиционния имот се приема за нула. Предприятието продължава да прилага МСС 16 до освобождаването от инвестиционния имот.

▼M8

53А В момента, в който предприятието може да оцени надеждно справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство, който преди е бил оценяван по себестойност, то оценява този имот по справедливата му стойност. В момента, в който строителството на този имот завърши, се приема, че справедливата му стойност може да се оцени надеждно. Ако това не е така, в съответствие с параграф 53 имотът се отчита по метода на цената на придобиване съгласно МСС 16.

53Б Предположението, че справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство може да се оцени надеждно, може да се обори само при начално признаване. Предприятие, което е оценило инвестиционен имот в процес на строителство по справедлива стойност, не може да заключи, че справедливата стойностна завършения инвестиционен имот не може да се определи надеждно.

54. В изключителните случаи, когато предприятието е принудено по причините, изложени в параграф 53, да оценява инвестиционен имот, използвайки модела на цената на придобиване в МСС 16, предприятието оценява всичките си други инвестиционни имоти по справедлива стойност, включително инвестиционния имот в процес на строителство. В тези случаи въпреки че предприятието може да използва модела на цената на придобиване за един инвес-тиционен имот, то трябва да продължи да отчита останалите имоти по модела на справедливата стойност.

▼B

55. Ако предприятието по-рано е оценило инвестиционния имот по справедлива стойност, то продължава да оценява имота по справедлива стойност до освобождаването от имота (или докато имотът стане ползван от собственика имот, или предприятието започне да разработва имота за последваща продажба в хода на обичайната икономическа дейност), дори ако сравнимите пазарни сделки станат по-редки или пазарните цени — по-труднонамиращи се.

Модел на цената на придобиване

56. След първоначалното признаване, предприятието, което избира модела на цената на придобиване, оценява всички свои инвестиционни имоти в съответствие с изискванията на МСС 16 за този модел, различни от тези, които отговарят на критериите за класификация като държани за продажба (или включени в групата за освобождаване, която се класифицира като група от активи, държани за продажба) в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени се дейности*. Инвестиционни имоти, кои то отговарят на изискванията за класифициране към групата на държаните за продажба (или включени в групата за освобождаване, която се класифицира като група от активи, държани за продажба), се оценяват в съответствие с МСФО 5.

ПРЕХВЪРЛЯНИЯ

▼M8

57. Прехвърляния от или към инвестиционен имот се правят, само когато има промяна в използването, доказана чрез:

▼B

а) започване на ползване от страна на собственика — за прехвърляне от инвестиционен имот в ползван от собственика имот;

б) започване на разработване с цел продажба — за прехвърляне от инвестиционен имот в материални запаси;

▼M8

в) край на ползването от собственика — за прехвърляне от ползван от собственика имот в инвестиционен имот; или

▼M8

г) започване на оперативен лизинг към друга страна — за прехвърляне от материален запас в инвестиционен имот.

———————

▼B

58. В параграф 57, буква б) се изисква предприятието да прехвърли имота от инвестиционен имот в материален запас само когато има промяна в използването, доказана от започване на разработване с цел продажба. Когато предприятието реши да се освободи от инвестиционен имот без разработване, то продължава да третира имота като инвестиционен, докато го отпише (извади от ►M5 отчета за финансовото състояние ◄), и не го третира като материален запас. По подобен начин, ако предприятието започне наново да разработва един съществуващ инвестиционен имот за продължително бъдещо използване като инвестиционен имот, той остава инвестиционен имот и не се преквалифицира като ползван от собственика имот през периода на повторното разработване.

59. Параграфи 60—65 се прилагат към въпроси на признаването и оценката, които възникват, когато предприятието използва модела на справедливата стойност за инвестиционен имот. Когато предприятието използва модела на цената на придобиване, прехвърлянията между инвестиционни имоти, ползвани от собственика имоти, и материални запаси не променят балансовата сума на прехвърляния имот и не променят цената на придобиване на този имот за целите на оценяването или оповестяването.

60. За прехвърляне от инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, в ползван от собственика имот или материален запас, приетата стойност на имота за последващото осчетоводяване съгласно МСС 16 или МСС 2 е справедливата стойност на датата на промяната в използването.

61. Ако ползван от собственика имот става инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, предприятието прилага МСС 16 до датата на промяната в използването. Предприятието третира всяка разлика към тази дата между балансовата сума на имота съгласно МСС 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16.

62. До датата, когато ползван от собственика имот става инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, предприятието продължава да амортизира имота и да признава всякакви загуби от обезценка на актива, които са възникнали. Предприятието третира всяка разлика към тази дата между балансовата сума на имота съгласно МСС 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16. С други думи:

▼M5

а) всяко произтичащо намаление на балансовата стойност на имота се признава в печалбата или загубата. До степента, до която обаче една сума е включена в преоценъчния резерв за този имот, намалението се признава в друг всеобхватен доход и намалява преоценъчния резерв в рамките на собствения капитал.

▼B

б) всяко произтичащо увеличение на балансовата сума се третира, както следва:

i) до степента, до която увеличението възстановява предишни загуби от обезценка за този имот, увеличението се признава в печалбата или загубата за периода. Сумата, която се признава в печалбата или загуба за периода, не надхвърля сумата, необходима да възстанови балансовата сума до балансовата сума, която би била определена (нетна без амортизационните отчисления), ако никакви загуби от обезценка не бяха признати; и

▼B

►M5 ii) всяка остатъчна част от увеличението се признава в друг всеобхватен доход и увеличава преоценъчния резерв в рамките на собствения капитал. При последващо ◄ освобождаване от инвестиционния имот преоценъчният резерв, включен в собствения капитал, може да бъде прехвърлен в неразпределена печалба; прехвърлянето от преоценъчен резерв в неразпределена печалба не се прави през печалби и загуби за периода.

63. За прехвърляне от материален запас в инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова сума се признава в печалбата или загубата за периода.

64. Третирането на прехвърлянията от материални запаси в инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, е в съответствие с третирането на продажбите на материални запаси.

65. Когато предприятието завърши изграждането или разработването на инвестиционен имот, изграждан по стопански начин, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова сума се признава в печалбата или загубата за периода.

ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ АКТИВА

66. Инвестиционен имот се отписва (изважда се от ►M5 отчета за финансовото състояние ◄) при освобождаването или когато инвестиционният имот е трайно изваден от употреба и никакви бъдещи икономически изгоди не се очакват от неговото освобождаване.

67. Освобождаване на инвестиционния имот може да възникне чрез продажба или чрез встъпване във финансов лизинг. При определяне на датата на освобождаването за инвестиционен имот, предприятието прилага критериите в МСС 18 за признаване на приход от продажба на стоки или взема под внимание съответното указание в допълнението към МСС 18. МСС 17 се прилага при освобождаване чрез встъпване във финансов лизинг или чрез продажба с обратен лизинг.

68. Ако в съответствие с принципа на признаване в параграф 16, предприятието признае в балансовата сума на актив разхода за подмяната на част от инвестиционен имот, то отписва балансовата сума на подменената част. За инвестиционен имот, отчетен по модела на цената на придобиване, подменената част може да не е отделно амортизирана част. Ако предприятието не може да определи балансовата сума на подменената част, то може да използва разхода за подмяната като индикатор за това каква е била цената на придобиване на подменената част по време на нейното придобиване или завършване. При прилагане на модела на справедливата стойност, справедливата стойност на инвестиционен имот може вече да отразява факта, че частта, която ще бъде подменена, е изгубила своята стойност. В други случаи може да се окаже трудно да се определи с колко трябва да се намали справедливата стойност за частта, която ще бъде подменена. За да се намали справедливата стойност спрямо подменената част, когато е невъзможно това да бъде извършено, като алтернатива трябва да се включи разходът за подмяната в балансовата сума на актива и след това да се преоцени справедливата стойност в съответствие с изискването за нараствания, които не включват подмяна.

69. Печалби или загуби, произтичащи от изваждане от употреба или освобождаване от инвестиционен имот, се определят като разликата между нетните постъпления от освобождаването и балансовата сума на актива и се признават в печалбата или загубата (освен ако МСС 17 не изисква друго за продажба при обратен лизинг) в периода на изваждането от употреба или освобождаването.

▼B

70. Изискуемото вземане при освобождаването от инвестиционния имот се признава първоначално по справедлива стойност. В частност, ако плащането за инвестиционния имот е отложено, получената престация се признава първоначално до цената в брой. Разликата между номиналната сума на престацията и цената в брой се признава като приходи от лихви съгласно МСС 18, като се използва методът на ефективната лихва.

71. Предприятието прилага МСС 37 или други Международни счетоводни стандарти, подходящи за пасиви, които остават за предприятието след освобождаването от инвестиционния имот.

72. Компенсацията от страна на трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, изгубен или изоставен, се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, когато компенсацията стане вземане.

73. Обезценките или загубите на инвестиционен имот, свързани вземания или плащания на компенсации от трети лица, и всяко последващо закупуване или изграждане на активи за подмяна са отделни икономически събития и се отчитат отделно, както следва:

а) обезценките на инвестиционен имот се признават в съответствие с МСС 36;

б) изваждането от употреба или освобождаването от инвестиционен имот се признава в съответствие с параграфи 66—71 от настоящия стандарт;

в) компенсация от трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, изгубен или изоставен, се признава в печалбата или загубата за периода, когато стане вземане; и

г) цената на придобиване на активи, които са възстановени, закупени или изградени като подменящи, се определя в съответствие с параграфи 20—29 от настоящия стандарт.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Модел на справедливата стойност и модел на цената на придобиване

74. Оповестяванията, изложени по-долу, се прилагат в допълнение към тези в МСС 17. Съгласно МСС 17, собственикът на инвестиционен имот оповестява лизингите, в които е встъпил като наемодател. Предприятие, което държи инвестиционен имот по финансов лизинг или оперативен лизинг, оповестява финансовия лизинг като лизингополучател и всякакви оперативни лизинги, в които е встъпило, като лизингодател.

75. Предприятието оповестява:

а) дали прилага модела на справедливата стойност или модела на цената на придобиване;

б) ако прилага модела на справедливата стойност, дали и при какви обстоятелства имуществените дялове, държани по оперативен лизинг, се класифицират и отчитат като инвестиционен имот;

в) когато класификацията е трудна (вж. параграф 14), критериите, които предприятието използва, за да разграничи инвестиционен имот от ползван от собственика имот и от имот, държан за продажба в обичайната дейност;

г) прилаганите методи и съществените предположения при определяне на справедливата стойност на инвестиционния имот, включително изявление дали определянето на справедливата стойност е подкрепено с пазарни доказателства, или се базира основно на други фактори (които предприятието трябва да оповести) поради естеството на инвестиционния имот и липсата на сравними пазарни данни;

▼B

д) степента, до която справедливата стойност на инвестиционния имот (както е оценен или оповестен във финансовия отчет) се основава на оценяването от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и който има скорошен опит в местонахождението и категорията на оценявания имот; ако няма такова оценяване, този факт се оповестява;

е) сумите, включени в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, за:

i) дохода от наеми от инвестиционен имот;

ii) преки оперативни разходи (включително ремонт и поддържане), възникващи от инвестиционния имот, които са генерирали приходи от наеми през периода; и

iii) преки оперативни разходи (включително ремонт и поддържане), възникващи от инвестиционния имот, които не са генерирали доход от наеми през периода;

iv) кумулативната промяна в справедливата стойност, призната в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, при продажба на инвестиционен имот от група активи в които се използва модела на цената на придобиване в група активи, за които се използва модела на справедливата стойност (вж. параграф 32B);

ж) съществуването и сумите на ограниченията за реализуемостта на инвестиционни имоти или паричния превод на доходи и постъпления от освобождаване на инвестиционни имоти; и

з) договорни задължения за покупка, изграждане или разработване на инвестиционни имоти или за ремонти, поддържане или подобрения.

Модел на справедливата стойност

76. В допълнение към оповестяванията, изисквани в параграф 75, предприятие, което прилага модела на справедливата стойност съгласно параграфи 33—35, трябва също да оповести равнение между балансовите суми на инвестиционния имот към началото и края на периода, показващо следното:

а) нараствания, оповестяващо поотделно нараствания, възникващи от придобивания, и нараствания в резултат на последващи разходи, признати в балансовата сума на актив;

б) нараствания в резултат на придобивания посредством бизнес комбинации;

в) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 и други освобождавания;

г) нетни печалби и загуби от корекции на справедливата стойност;

д) нетните курсови разлики от преобразуването на финансовите отчети в различна валута на представяне и преобразуване на чуждестранните операции във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;

е) прехвърляния към и от материални запаси и ползван от собственика имот; и

ж) други движения.

▼B

77. Когато оценка, получена за инвестиционен имот, е коригирана съществено за целите на финансовия отчет, например, за да се избегне двойно отчитане на активи и пасиви, които са признати като отделни активи и пасиви, както е описано в параграф 50, предприятието оповестява равнение между получената оценка и коригираната оценка, включена във финансовия отчет, показвайки отделно съвкупната сума на всички признати лизингови задължения, които са прибавени обратно, и други съществени корекции.

78. В изключителни случаи, споменати в параграф 53, когато предприятието оценява инвестиционен имот, използвайки модела в МСС 16, изискването от параграф 76 равнение оповестява сумите, отнасящи се до този инвестиционен имот, отделно от сумите, отнасящи се до други инвестиционни имоти. В допълнение предприятието оповестява:

а) описание на инвестиционния имот;

б) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде достоверно оценена;

в) ако е възможно, интервала на оценките, в който е силно вероятно да лежи справедливата стойност; и

г) при освобождаване от инвестиционен имот, който не се отчита по справедлива стойност:

i) факта, че предприятието се е освободило от инвестиционен имот, който не е отчитан по справедлива стойност;

ii) балансовата сума на този инвестиционен имот към момента на продажбата; и

iii) сумата на признатата печалба или загуба.

Модел на цената на придобиване

79. В допълнение към оповестяването, изисквано от параграф 75, предприятие, което прилага модела на цена на придобиванията в параграф 56, трябва също да оповести:

а) използваните методи на амортизация;

б) полезния живот или използваните амортизационни норми;

в) брутната балансова сума и натрупаните амортизации (заедно с натрупаните загуби от обезценка на актива) в началото и в края на периода;

г) равнение на балансовата сума на инвестиционен имот в началото и в края на периода, показващо следното:

i) нараствания, като се оповестяват поотделно придобиванията и нарастванията в резултат на последващи разходи, признати като актив;

ii) нараствания в резултат на придобивания посредством бизнес комбинации;

iii) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 и други освобождавания;

iv) амортизации;

v) сумата на признатите загуби от обезценка и сумата на възстановените загуби от обезценка през периода съгласно МСС 36;

▼B

vi) нетните курсови разлики от преобразуването на финансовите отчети в различна валута на представяне и преобразуване на чуждестранните операции във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;

vii) преобразуване във и от материален запас и ползван от собственика имот; и

viii) други движения; и

д) справедливата стойност на инвестиционния имот; в изключителните случаи, описани в параграф 53, когато предприятието не може достоверно да определи справедливата стойност на инвестиционния имот, предприятието оповестява:

i) описание на инвестиционния имот;

ii) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде достоверно определена;

iii) ако е възможно, интервала на оценките, в който е силно вероятно да лежи справедливата стойност.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

Модел на справедливата стойност

80. Предприятие, което преди това е прилагало МСС 40 (2000 г.) и избере за първи път да класифицира и отчете някои или всички отговарящи на критериите имуществени дялове, държани по оперативен лизинг, като инвестиционен имот, признава ефекта от този избор като корекция в началното салдо на неразпределената печалба за периода, през който е направен изборът за първи път. В допълнение:

а) ако предприятието преди това е оповестявало публично (във финансовите отчети или другаде) справедливата стойност на тези имуществени дялове в предишни периоди (определени на база, която отговаря на определението за справедливата стойност в параграф 5 и указанието в параграфи 36—52), предприятието се насърчава, но не се задължава:

i) да коригира началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период, за който справедливата стойност е била оповестена публично; и

ii) да преизчисли сравнителна информация за тези периоди; и

б) ако предприятието преди това не е оповестявало публично информацията, описана в буква а), то не преизчислява сравнителна информация и не оповестява този факт.

81. Настоящият стандарт изисква различно третиране от третирането съгласно МСС 8. МСС 8 изисква преизчисляване на сравнителната информация, освен ако е практически невъзможно да се направи това.

82. Когато предприятието прилага за първи път настоящият стандарт, корекцията на началното салдо на неразпределената печалба включва прекласифицирането на всяка сума, държана като преоценъчен резерв за инвестиционен имот.

▼B

Модел на цената на придобиване

83. МСС 8 се прилага за всяка промяна в счетоводната политика, която възниква, когато предприятието за първи път прилага настоящия стандарт и избира да използва модела на цената на придобиване. Ефектът от промяната в счетоводната политика включва прекласифициране на всяка сума, държана като преоценъчен резерв за инвестиционен имот.

84. Изискванията по параграфи 27—29 относно първоначалното оценяване на инвестиционен имот, придобит в сделка за размяна на активи, се прилага в перспектива само за бъдещи сделки.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

85. Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼M5

85А. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 62. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M8

85Б. Изменят се параграфи 8, 9, 48, 53, 54 и 57, параграф 22 се заличава и се добавят параграфи 53А и 53Б от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. На предприятието се разрешава да прилага изменението за инвестиционен имот в процес на строителство от която и да е дата преди 1 януари 2009 г., при положение че справедливите стойности на инвестиционните имоти в процес на строителство са били определени към тези дати. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и същевременно прилага измененията в параграфи 5 и 81Д на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*.

▼B

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 40 (2000 Г.)

86. Настоящият стандарт заменя МСС 40 *Инвестиционни имоти* (издаден през 2000 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 41

Земеделие

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране и оповестяванията, свързани със земеделската дейност.

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт се прилага за отчитане на посочените по-долу елементи, когато то е свързано със земеделска дейност:

   а) биологични активи;

   б) земеделска продукция в момента на прибиране на реколтата; и

   в) правителствени дарения, разгледани в параграфи 34—35.

2. Стандартът не се прилага за:

   а) земя, свързана със земеделската дейност (вж. МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* и МСС 40 *Инвестиционни имоти*); и

   б) нематериални активи, свързани със земеделската дейност (вж. МСС 38 *Нематериални активи*).

3. Настоящият стандарт се прилага за земеделската продукция, която представлява прибрания продукт от биологичните активи на предприятието, само в момента на прибиране на реколтата. След това се прилага МСС 2 *Материални запаси* или друг приложим стандарт. Съответно настоящият стандарт не се занимава с преработването на земеделска продукция след прибирането на реколтата, например преработването на гроздето във вино от винопроизводител, който е отгледал гроздето. Въпреки че тази преработка може да е логично и естествено продължение на земеделската дейност и протичащите събития могат имат известно сходство с биологичната трансформация, тя не е включена в определението за земеделска дейност на настоящия стандарт.

4 Таблицата по-долу дава примери за биологични активи, земеделска продукция и продукти, които са резултат от преработване след прибиране на реколтата:

Биологични активи	Земеделски продукти	Продукти, които са резултат от преработване след прибиране на реколтата
Овце	Вълна	Прежда, килими
▼M8		
дървета в горски насаждения	отсечени дървета	дървесни трупи, дървесен материал
▼B		
Растения	Памук	Прежда, дрехи
	Захарна тръстика	Захар
Млекодайни животни	Мляко	Сирене
Свине	Месо	Наденици, шунка

▼B

Биологични активи	Земеделски продукти	Продукти, които са резултат от преработване след прибиране на реколтата
Храсти	Листа	Чай, тютюн
Лоза	Грозде	Вино
Плодни дървета	Пресни плодове	Преработени плодове

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Определения, свързани със земеделието

5. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

▼M8

Земеделска дейност е управление, от страна на едно предприятие, на биологичната трансформация на и прибиране на реколта от биологични активи за продажба или за преобразуване в земеделска продукция или допълнителни биологични активи.

▼B

Земеделска продукция е прибраната реколта от биологичните активи на предприятието.

Биологичен актив е живо животно или растение.

Биологичната трансформация обхваща процесите на растеж, дегенериране, производство и възстановяване, които предизвикват качествени или количествени изменения в биологичния актив.

Група биологични активи е съвкупността от сходни живи животни или растения.

Реколта е отделянето на продукцията от биологичния актив или прекратяването на жизнените процеси на биологичния актив.

▼M8

Разходи за продажба са допълнителни разходи, пряко отнасяни към освобождаването от актива, с изключение на разходите за финансиране и данъците върху дохода.

▼B

6. Земеделската дейност обхваща разнообразна гама от дейности; например отглеждане на животни, лесовъдство, едногодишни или многогодишни насаждения, отглеждане на овощни градини и масиви, отглеждане на цветя и аквакултури (включително рибарници). В това разнообразие съществуват известни общи черти:

а) *способност за промяна*. Живите животни и растения са способни на биологична трансформация;

б) *управление на промяната*. Управлението улеснява биологичната трансформация чрез ускоряване или най-малкото чрез стабилизиране на необходимите условия за протичането на процеса (например хранителните нива, влагата, температурата, плодовитостта и светлината). Този вид управление отличава земеделската дейност от другите дейности: Например прибирането на реколта от източници, които не са обект на управление (като океанския риболов и обезлесяването), не е земеделска дейност; и

▼M8

в) *Оценяване на промяната*. Промяната на качеството (например, генетични качества, плътност, зрялост, покритие с мазнина, съдържание на белтъчини и здравина на влакното) или на количеството (например, потомство, тегло, кубически метри, дължина или диаметър на влакното и брой на пъпките), породена от биологична трансформация или прибиране на реколта, се оценява и наблюдава като рутинна управленска функция.

▼B

7. Биологичната трансформация води до следните видове резултати:

а) промени на актива чрез: i) растеж (увеличаване на количеството или подобряване на качеството на животно или растение), ii) дегенериране (намаляване на количеството или влошаване на качеството на животно или растение), или iii) възстановяване (създаване на допълнителни живи животни или растения); или

б) производство на селскостопанска продукция като гума, листа чай, вълна и мляко.

Общи определения

8. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:

Активен пазар е пазар, в който съществуват всички от следните условия:

а) обектите, търгувани на пазара са еднородни;

б) обикновено винаги могат да се намерят желаещи купувачи и продавачи; и

в) цените са обществено достояние.

Балансова стойност е сумата, по която активът е признат в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄.

Справедлива стойност е сумата, за която даден актив може да бъде разменен или пасив, уреден в сделка при справедливи пазарни условия между несвързани, осведомени и желаещи страни.

Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, са дефинирани в МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ*.

9. Справедливата стойност на даден актив се определя въз основа на неговото настоящо местонахождение и състояние. В резултат на това, например справедливата стойност на добитъка в едно стопанството е цената на добитъка на съответния пазар, намалена с транспортните и другите разходи, свързани с доставянето на добитъка до този пазар.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА

10. Предприятието признава биологичен актив или земеделска продукция, когато и само когато:

а) предприятието контролира актива в резултат от предишни събития;

б) вероятно е предприятието да получи бъдещи икономически ползи, свързани с актива; и

в) справедливата стойност или себестойността на актива може да бъде надеждно определена.

▼B

11. При земеделската дейност контролът може да бъде доказан, например чрез законното притежаване на добитъка и дамгосването или маркирането му по друг начин в момента на придобиване, раждане или отбиване. Бъдещите ползи обичайно се преценяват чрез оценяване на важни физически белези.

12. Биологичният актив се оценява при първоначалното признаване и към датата на всеки баланс по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, с изключение на случая, описан в параграф 30, при който справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена.

13. Земеделската продукция, прибрана от биологичните активи на предприятието, се оценява по справедлива стойност в момента на прибиране на реколтата, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄. Такова оценяване е цената към тази дата, когато се прилага МСС 2 *Материални запаси* или друг приложим стандарт.

▼M8

_____

▼B

15. Определянето на справедливата стойност на биологичен актив или земеделска продукция може да бъде улеснено чрез групиране на биологичните активи или на земеделска продукция според важни белези; например по възраст или качество. Предприятието избира тези белези в съответствие с белезите, използвани на пазара, като база за ценообразуване.

16. Често предприятията сключват договори за продажба на своите биологични активи или земеделска продукция на бъдеща дата. Договорните цени не са задължително подходящи при определянето на справедливата стойност, тъй като справедливата стойност е отражение на текущия пазар, при който желаещи купувач и продавач биха сключили сделка. В резултат от това, справедливата стойност на биологичния актив или на земеделската продукция не се коригира поради съществуването на такъв договор. В някои случаи договорът за продажба на биологичен актив или земеделска продукция може да бъде обременяващ договор според определението в МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи.* При обременяващи договори се прилага МСС 37.

▼M8

17. Ако за биологичните активи или за земеделската продукция, в настоящото им местонахождение и състояние, съществува активен пазар, продажната цена на него е подходящата база за определянето на спра-ведливата стойност на този актив. Ако предприятието има достъп до различни активни пазари, то използва най-подходящия от тях. Например ако предприятието има достъп до два активни пазара, то би използвало цената на пазара, който се очаква да бъде използван.

▼B

18. Ако липсва активен пазар, предприятието ползва един или няколко от следващите фактори, ако са налични, при определянето на справедливата стойност:

а) последната цена на пазарна сделка, при условие че не е имало значително изменение на икономическите условия между датата на сделката и ►M5 края на отчетния период ◄;

б) пазарни цени на сходни активи с корекции, които отразяват разликите; и

в) секторни бази за сравнения, като например стойността на овощна градина, изразена чрез експортна щайга, бушел или хектар, и стойността на добитъка, изразена чрез килограм месо.

▼B

19. В някои случаи информационните източници, изброени в параграф 18, могат да предложат различни изводи относно справедливата стойност на биологичния актив или земеделската продукция. Предприятието взема предвид причините за тези различия, за да достигне до най-надеждните приблизителни оценки на справедливата стойност в рамките на сравнително тесен диапазон от разумни приблизителни оценки.

▼M8

20. При някои обстоятелства може да липсват пазарноопределе-ни цени или стойности за даден би-ологичен актив в настоящото му състояние. В тези случаи, при опреде-лянето на справедливата стойност, предприятието използва настоящата стойност на очакваните нетни парични потоци от актива, дисконтирани по текущата пазарноопределена норма.

21. Целта на изчисляването на настоящата стойност на очакваните нетни парични потоци е да бъде определена справедливата стойност на биологичния актив при неговото настоящо местонахождение и състояние. Предприятието отчита това при определянето на подходящ дисконтов процент, който да бъде прилаган, и при оценяването на очакваните нетни парични потоци. При определяне на настоящата стойност на очакваните нетни парични потоци, предприятието включва нетните парични потоци, които участниците на пазара очакват от актива да генерира на най-подходящия пазар.

▼B

22. Предприятието не включва никакви парични потоци за финансиране на активите, плащане на данъци или за възстановяване на биологичните активи след прибирането на реколтата (например стойността на засаждането на нови дървета в горския масив след прибиране на продукцията).

23. При договарянето на цената в пряка сделка, информираните и желаещи продавачи и купувачи преценяват възможността за колебания на паричните потоци. Следователно справедливата стойност отразява вероятността от такива колебания. Съответно предприятието включва очакванията си за възможните колебания на паричните потоци или в очакваните парични потоци, или в дисконтовия процент, или в някаква комбинация от двете. При определянето на дисконтовия процент, предприятието използва предположения, съвместими с тези, използвани при оценяването на очакваните парични потоци, с цел да бъде избегнат ефектът от двойното използване на някои предположения или тяхното игнориране.

24. Себестойността може понякога да се доближава до справедливата стойност, особено когато:

а) биологичната трансформация след първоначалното определяне на стойността е малка (например за разсад на плодни дръвчета, засаден непосредствено преди ►**M5** края на отчетния период ◄); или

б) влиянието на биологичната трансформация върху цената не се очаква да е съществено (например за първоначалния растеж при 30-годишния производствен цикъл на боров масив).

▼B

25. Биологичните активи често са физически прикрепени към земята (например дърветата в горски масив). Може да липсва отделен пазар за биологичните активи, които са прикрепени към земята, но да съществува активен пазар за комбинирани активи, например за биологичните активи, необработената земя и подобренията към земята като един пакет. Предприятието може да използва информацията за комбинираните активи при определянето на справедливата стойност на биологичните активи. Например справедливата стойност на необработената земя и на подобренията на земята може да бъде извадена от справедливата стойност на комбинираните активи, за да се получи справедливата стойност на биологичните активи.

Печалби и загуби

26. Печалба или загуба, възникнали при първоначалното признаване на биологичния актив по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄ и от промяна на справедливата стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄ на биологичния актив, се включват в печалбата или загубата за периода, в който са възникнали.

27. При първоначалното признаване на биологичен актив може да възникне загуба поради това, че ►M8 разходите за продажба ◄ се изваждат при определянето на справедливата стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄ на биологичния актив. При първоначалното признаване на биологичния актив може да възникне печалба, например когато се роди теле.

28. Печалба или загуба, възникнали при първоначалното признаване на земеделската продукция по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, се включват в печалбата или загубата за периода, в който са възникнали.

29. При първоначалното признаване на земеделска продукция може да възникне печалба или загуба в резултат на прибирането на реколтата.

Невъзможност да се оцени надеждно справедливата стойност

30. Съществува предположение, че справедливата стойност на биологичните активи може да бъде надеждно оценена. Това предположение обаче може да бъде отхвърлено още при първоначалното признаване на биологичен актив, за който липсват пазарно определени цени или стойности, и за който алтернативните приблизителни оценки на справедливата стойност се определят като явно ненадеждни. В такъв случай, този биологичен актив се оценява по неговата себестойност, намалена с всяка натрупана амортизация или всички натрупани загуби от обезценка. Когато стане възможно справедливата стойност на такъв биологичен актив да бъде надеждно оценена, предприятието го оценява по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄. Когато даден нетекущ биологичен актив отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (или е включен в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи държани за продажба, и преустановени дейности*, се предполага, че справедливата му стойност може да бъде надеждно оценена.

31. Предположението в параграф 30 може да бъде опровергано само при първоначално признаване. Предприятие, което преди това е оценило биологичен актив по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, продължава да го оценява по неговата справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, до момента на изваждането му от употреба.

▼B

32. Във всички случаи, предприятието оценява земеделската продукция в момента на прибирането на реколтата по нейната справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄. Настоящият стандарт отразява схващането, че справедливата стойност на земеделската продукция, в момента на прибиране на реколтата, може винаги да бъде надеждно оценена.

33. При определянето на себестойността, натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка, предприятието се съобразява с МСС 2 *Материални запаси*, МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* и МСС 36 *Обезценка на активи*.

БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА

34. Предоставените от държавата безвъзмездни средства, свързани с биологичен актив, оценен по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, се признава като доход, когато и само когато стане възможно това дарение да бъде получено.

35. Ако предоставените от държавата безвъзмездни средства, свързани с биологичен актив, оценен по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, съдържат определено условие, включително когато се изисква предприятието да не се ангажира с определена земеделска дейност, тогава предприятието признава предоставените от държавата безвъзмездни средства като приход единствено и само ако бъдат спазени условията, свързани с тези безвъзмездни средства.

36. Сроковете и условията за предоставените от държавата безвъзмездни средства са различни. Например за предоставянето от държавата на безвъзмездни средства може да се изисква предприятието да развива стопанство на определено място за период от пет години или предприятието да върне предоставените от държавата безвъзмездни средства, ако стопанството съществува по-малко от пет години. В този случай предоставените от държавата безвъзмездни средства не се признават за приход, докато не изтекат петте години. Ако обаче предоставените от държавата безвъзмездни средства позволяват част от тях да бъде задържана на базата на изтичането на период от време, то предприятието признава предоставените от държавата безвъзмездни средства като приход пропорционално на времето.

37. Ако предоставените от държавата безвъзмездни средства се свързани с биологичен актив, оценен по неговата себестойност, намалена с натрупаната амортизация и загубите от обезценка (вж. параграф 30), се прилага МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна* помощ.

38. Настоящият стандарт изисква третиране, различно от това в МСС 20, ако предоставените от държавата безвъзмездни средства са свързани с биологичен актив, оценен по неговата справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, или ако за предоставянето им се изисква предприятието да не се ангажира със специфична земеделска дейност. МСС 20 се прилага само за предоставени от държавата безвъзмездни средства, свързани с биологичен актив, оценен по себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

39. [Заличен]

Общо

40. Предприятието оповестява съвкупната печалба или загуба за текущия период при първоначалното признаване на биологични активи и земеделска продукция и от промяната на справедливата стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄ на биологичните активи.

▼B

41. Предприятието осигурява описание на всяка група биологични активи.

42. Оповестяването, изисквано съгласно параграф 41, може да бъде в разказна форма или като количествено описание.

43. Предприятието се насърчава да осигури количествено описание на всяка група биологични активи като прави разграничение между биологични активи за потребление и биологични активи носители или между зрели и незрели биологични активи, както е подходящо. Например предприятието може да оповести по групи балансовите стойности на биологични активи за потребление и на биологичните активи-носители. По-нататък предприятието може да раздели тези балансови стойности между зрели и незрели активи. Тези разграничения осигуряват информация, която може да е полезна при определяне на времето на бъдещите парични потоци. Предприятието оповестява базата за тези разграничения.

44. Биологичните активи за потребление са тези, които се прибират като земеделска продукция или се продават като биологични активи. Примери за биологични активи за потребление са живи животни, предназначени за производство на месо, животни, държани за продажба, риба в рибарници, реколта от царевица и пшеница и дървета, отглеждани за дървен материал. Биологични активи носители са онези, които се различават от биологични активи за потребление; например живи животни, от които се получава мляко, лозя, плодни дървета и дървета, от които се събират дърва за огрев, като те остават. Биологичните активи носители не са земеделска продукция, а са по-скоро самовъзпроизвеждащи се.

45. Биологичните активи могат да бъдат класифицирани като зрели или незрели биологични активи. Зрели биологични активи са тези, които са придобили свойства, подлежащи на прибиране като реколта (при биологичните активи за потребление) или са в състояние да поддържат редовно прибиране на реколта (при биологичните активи носители).

46. Ако не е оповестено другаде в информацията, публикувана във финансовите отчети, предприятието описва:

а) характера на своята дейност, включваща всяка група биологични активи; и

б) нефинансовите оценки или приблизителни оценки на физическите количества на:

i) всяка група от биологичните активи на предприятието в края на периода; и

ii) производството на селскостопанска продукция през периода.

47. Предприятието оповестява методите и значимите предположения, приложени при определянето на справедливата стойност на всяка група земеделска продукция към момента на прибиране на реколтата и всяка група биологични активи.

48. Предприятието оповестява справедливата стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄ на земеделската продукция, прибрана през периода, определена към момента на прибиране на реколтата.

49. Предприятието оповестява:

а) съществуването и балансовите стойности на биологични активи, правото на собственост върху които е ограничено, и балансовите стойности на биологичните активи, заложени като обезпечение за задължения;

▼B

б) размера на поетите задължения във връзка с развитието или придобиването на биологични активи; и

в) стратегиите за управление на финансовия риск, свързан със земеделската дейност.

50. Предприятието представя равнение на промените в балансовите стойности на биологичните активи между началото и края на текущия период. Равнението включва:

а) печалбата или загубата, възникнали в резултат на промените в справедливата стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄;

б) увеличения, дължащи се на покупки;

в) намаления, в резултат на продажби, и биологични активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5;

г) намаления, дължащи се на реколтата;

д) увеличения в резултат на бизнес комбинации;

е) нетните курсови разлики, възникващи при превръщането на финансови отчети в друга валута, различна от валутата на представяне, както и при превръщане на чуждестранна операция във валутата на представяне на отчитащото се предприятие; и

ж) други промени.

51. Справедливата стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄ на биологичния актив, може да се променя поради физически промени и ценови промени на пазара. Отделното оповестяване на физическите и ценовите промени е полезно за оценяването на резултата от дейността през текущия период и бъдещите перспективи, особено когато производственият цикъл продължава повече от една година. В такива случаи предприятието се насърчава да оповести по групи или по друг начин стойността на промяната в справедливата стойност, породена от физически промени или ценови промени, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, включена в печалбата или загубата. Тази информация е по-малко полезна, когато производственият цикъл е по-кратък от една година (например отглеждането на пилета или отглеждането на житни растения).

52. Биологичната трансформация води до редица различни типове физическа промяна — растеж, дегенериране, производство и възстановяване, всяка от които може да бъде наблюдавана и измерена. Всяка от тези физически промени има пряка връзка с бъдещи икономически ползи. Промяната в справедливата стойност на биологичен актив, дължаща се на прибирането на реколтата, също е физическа промяна.

53. Земеделската дейност често е изложена на климатични промени, болести и други естествени рискове. Ако настъпи събитие, което води до възникване на съществена статия в прихода или разхода, характерът и размерът на тази статия се оповестяват в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети.* Примерите за такова събитие включват: избухване на заразна болест, наводнение, сурова суша или студ и нашествие на насекоми.

Допълнително оповестяване за биологични активи, при които справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена

54. Ако предприятието оценява биологичните активи по тяхната себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка (вж. параграф 30) към края на периода, предприятието оповестява за тези биологични активи следното:

а) описание на биологичните активи;

▼B

б) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена;

в) ако е възможно, диапазона на приблизителни оценки, в рамките на който най-вероятно се намира справедливата стойност;

г) използваните методи на амортизация;

д) полезния живот или използваните норми на амортизация; и

е) брутната балансова стойност и натрупаната амортизация (заедно с натрупаните загуби от обезценка) към началото и края на периода.

55. Ако през текущия период предприятието оценява биологичните активи по тяхната себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка (вж. параграф 30), предприятието оповестява всяка печалба или загуба, призната при изваждането от употреба на тези биологични активи и изравняването, изисквано в параграф 50, оповестява поотделно сумите, свързани с такива биологични активи. В допълнение равнението обхваща следните суми, включени в печалбата или загубата, свързани с тези биологични активи:

а) загуби от обезценка;

б) възстановяване на загубите от обезценка; и

в) амортизация.

56. Ако стане възможно справедливата стойност на биологичните активи, оценявани преди по тяхната себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка, да бъде надеждно оценена през текущия период, предприятието оповестява за тези биологични активи:

а) описание на биологичните активи;

б) обяснение защо справедливата стойност вече може да бъде надеждно оценена; и

в) ефекта от промяната.

Безвъзмездни средства, предоставени от държавата

57. Във връзка със земеделската дейност, разгледана в настоящия стандарт, предприятието оповестява следното:

а) характера и размера на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, признати във финансовите отчети;

б) неизпълнени условия и други непредвидени обстоятелства, свързани с безвъзмездните средства, предоставени от държавата; и

в) очаквани значителни намаления на нивата на безвъзмездните средства, предоставени от държавата.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

58. Настоящият стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2003 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2003 г., то оповестява този факт.

59. Настоящият стандарт не установява специфични преходни разпоредби. Приемането на настоящия стандарт се отчита в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

▼**M8**

60. Параграфи 5, 6, 17, 20 и 21 са изменени и параграф 14 е заличен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M16**

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 1

Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане

ЦЕЛ

1 Целта на настоящия МСФО *е първите финансови отчети на предприятието по МСФО*, както и неговите междинни финансови отчети за част от периода, обхванат от тези финансови отчети, да съдържат висококачествена информация, която:

а) е ясна за ползвателите и съпоставима за всички представени периоди;

б) дава подходяща начална точка за счетоводно отчитане в съответствие с *Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО)*; и

в) може да се създаде при разходи, които не надхвърлят ползите за ползвателите.

ОБХВАТ

2 Предприятието прилага настоящия МСФО:

а) в първите си финансови отчети по МСФО; и

б) във всеки междинен финансов отчет, ако съставя такъв, който то представя съгласно МСС 34 *Междинно финансово отчитане* за част от периода, обхванат от първите му финансови отчети по МСФО.

3 Първите финансови отчети на предприятието по МСФО са първите годишни финансови отчети, в които предприятието прилага МСФО, като изрично и безусловно заявява в тези финансови отчети, че спазва МСФО. Финансовите отчети съгласно МСФО са първите финансови отчети на предприятието по МСФО, ако например предприятието:

а) е представило последните си финансови отчети за предходния период:

i) съгласно национални изисквания, които не са в съответствие с МСФО във всички отношения;

ii) в съответствие с МСФО във всички отношения, но без финансовите отчети да са съдържали изрично и безусловно заявление, че са спазени МСФО;

iii) в които се съдържа изрично заявление за съответствие с някои, но не с всички, МСФО;

iv) съгласно национални изисквания, които не са в съответствие с МСФО, като е използвало някои отделни МСФО, за да отчете позиции, за които не е имало национални изисквания; или

v) съгласно национални изисквания, с равняване на някои стойности със стойностите, определени съгласно МСФО;

б) е изготвяло финансови отчети съгласно МСФО само за вътрешно ползване, без те да са предоставяни на собствениците на предприятието или на други външни ползватели;

▼M16

в) е изготвяло пакет от отчети съгласно МСФО с цел консолидация, без да изготви пълния набор от финансови отчети съгласно дефиницията, дадена в МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.); или

г) не е представяло финансови отчети за предходни периоди.

4 Настоящият МСФО се прилага, когато предприятието въвежда МСФО за пръв път. Той не се прилага, когато например предприятието:

а) престане да представя финансови отчети съгласно националните изисквания, след като преди това е представяло както тях, така и друг набор от финансови отчети, съдържащи изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО;

б) е представило финансови отчети през предходната година съгласно национални изисквания и тези финансови отчети са съдържали изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО; или

в) е представило финансови отчети през предходната година, които са съдържали изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО, дори ако одиторите са изразили резерви относно тези финансови отчети в одиторския си доклад.

5 Настоящият МСФО не се прилага по отношение на промени в счетоводната политика, направени от предприятие, което вече прилага МСФО. Тези промени са обект на:

а) изискванията относно изменения в счетоводната политика, представени в МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*; и

б) конкретни преходни изисквания в други МСФО.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА

Встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО

6 Предприятието изготвя *встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО* на *датата на преминаване към МСФО*. Това е началната точка за счетоводното му отчитането по МСФО.

Счетоводна политика

7 Предприятието използва една и съща счетоводна политика в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО и за всички периоди, представени в първите му финансови отчети по МСФО. Тези счетоводни политики трябва да бъдат в съответствие с всеки МСФО, който е влязъл в сила в края на първия му отчетен период по МСФО, освен в случаите, посочени в параграфи 13—19 и Приложения Б—Д.

8 Предприятието не може да прилага различни редакции на МСФО, които са били в сила към по-ранни дати. Предприятието може да прилага нов МСФО, който все още не е задължителен, ако той допуска ранно прилагане.

▼M16

Пример: Последователно прилагане на най-новата редакция на МСФО

Обща информация

Края на първия отчетен период по МСФО на Предприятие А е 31.12.20X5. Предприятие А решава да представи сравнителна информация в тези финансови отчети само за една година (вж. параграф 21). Следователно неговата дата на преминаване към МСФО е началото на работното му време на 1 януари 20X4 г. (или съответно — краят на работното време на 31 декември 20X3 г.). Предприятие А е представяло финансови отчети съгласно своите предишни Общоприети счетоводни принципи ежегодно до 31 декември всяка година, до и включително 31 декември 20X4 г.

Прилагане на изискванията

Предприятие А е длъжно да приложи МСФО, които са в сила за периодите, приключващи на 31 декември 20X5 г.:

а) Изготвяне и представяне на своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО към 01.01.20X4 г.; и

б) при изготвяне и представяне на отчета за финансовото си състояние към 31 декември 20X5 г. (включително сравнителните показатели за 20X4 г.), отчет за пълните доходи, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, приключваща на 31 декември 20X5 г. (включително сравнителните стойности за 20X4 г.) и оповестяванията (включително сравнителната информация за 20X4 г.).

Ако има нов МСФО, който все още не е задължителен, но допуска ранно прилагане, предприятие А може — но не е задължено — да приложи този МСФО в своите първи финансови отчети по МСФО.

9 Преходните разпоредби, предвидени в други МСФО, се отнасят до промените в счетоводната политика, направени от предприятие, което вече използва МСФО; те не важат за преминаването към МСФО на *прилагащото за първи път предприятие* с изключение на предвиденото в Приложения Б—Д.

10 С изключение на описаното в параграфи 13—19 и Приложения Б—Д, предприятието в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО следва да:

а) да признае всички активи и пасиви, чието признаване се изисква от МСФО;

б) да не признава като активи или пасиви позиции, ако МСФО не позволяват признаването им като такива;

в) да прекласифицира позиции, които е признавало съгласно досегашни Общоприети счетоводни принципи като един вид актив, пасив или елемент на собствения капитал, но които представляват друг вид актив, пасив или елемент на собствения капитал съгласно МСФО; и

г) да прилага МСФО при оценяването на всички признати активи и пасиви.

11 Счетоводната политика, която предприятието използва в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО, може да се различава от използваната към същата дата политика при прилагането на досегашните му Общоприети счетоводни принципи. Налагащите се в резултат на това корекции възникват по отношение на събития и операции преди датата на преминаване към МСФО. Ето защо предприятието признава тези корекции пряко в неразпределената печалба (или, ако е подходящо, в друга категория на капитала) на датата на преминаване към МСФО.

▼M16

12 Настоящият МСФО определя две категории изключения от принципа, според който встъпителният отчет за финансовото състояние по МСФО на предприятието трябва да съответства на всеки МСФО:

а) Приложение Б забранява ретроспективното прилагане на някои аспекти на други МСФО.

б) Приложения В—Д дава право на освобождаване от някои изисквания на други МСФО.

Изключения от изискванията за прилагане с обратна сила на други МСФО

13 Настоящият МСФО забранява ретроспективното прилагане на някои аспекти на други МСФО. Тези изключения са изложени в параграфи 14—17 и в Приложение Б.

Приблизителни оценки

14 Приблизителните оценки на предприятието съгласно МСФО на датата на преминаване към МСФО трябва да съответстват на стойностите, определени съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи за същата дата (след извършване на корекции с цел отразяване на каквито и да било разлики в счетоводната политика), освен когато има обективни доказателства, че тези приблизителни оценки са били погрешни.

15 Предприятието може да получи информация след датата на преминаване към МСФО относно приблизителни оценки, които то е определило съгласно досегашни Общоприети счетоводни принципи. В съответствие с параграф 14 предприятието следва да третира получаването на тази информация по същия начин както некоригиращо събитие след отчетния период в съответствие с МСС 10 *Събития след датата на баланса*. Например, да предположим, че датата на преминаване на предприятието към МСФО е 1 януари 20X4 г., и че нова информация, получена на 15 юли 20X4 г., изисква преразглеждане на приблизителна оценка, направена съгласно предишните Общоприети счетоводни принципи към 31 декември 20X3 г. Предприятието не следва да отразява новата информация във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО (освен ако приблизителните оценки не налагат корекция за отразяване на разлики в счетоводните политики или са налице обективни доказателства, че приблизителните оценки са били погрешни). Вместо това, предприятието следва да отрази тази нова информация в печалба или загуба (или, ако е уместно, в друг всеобхватен доход) за годината, приключваща на 31.12.20X4 г.

16 Може да се наложи предприятието да изготвя приблизителни оценки съгласно МСФО към датата на преминаване към МСФО, които не са били изисквани към тази дата съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи. С цел постигане на съответствие с МСС 10, тези приблизителни оценки съгласно МСФО трябва да отразяват условия, съществували към датата на преминаване към МСФО. По-конкретно, приблизителните оценки към датата на преминаване към МСФО на пазарни цени, лихвени проценти или валутни курсове трябва да отразяват пазарните условия към тази дата.

17 Параграфи 14—16 са приложими към встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО. Те се отнасят също и до сравнителния период, представен в първите финансови отчети на предприятието по МСФО, като в този случай препратките към датата на преминаване към МСФО се заместват с препратки към края на въпросния сравнителен период.

▼M16

Освобождавания от изискванията на други МСФО

18 Предприятието може да избере да използва едно или повече от освобождаванията, които са включени в Приложения В—Д. Предприятието не следва да прилага тези освобождавания по аналогия за други позиции.

19 Някои освобождавания в Приложения В—Д се отнасят за *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.

ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ

20 Настоящият МСФО не предвижда изключения от изискванията за представянето и оповестяването, предвидени в други МСФО.

Сравнителна информация

21 За да се спазят изискванията на МСС 1, първите отчети на предприятието по МСФО следва да включват най-малко три отчета за финансовото състояние, два отчета за всеобхватния доход, два отделни отчета за доходите (ако се представят такива), два отчета за паричните потоци и два отчета за промените в собствения капитал и свързаните с тях пояснителни приложения, включващи сравнителна информация.

Сравнителна информация и исторически справки, които не са съгласно МСФО

22 Някои предприятия представят исторически справки, съдържащи подбрани данни за периоди, предхождащи първия период, за който те представят пълна сравнителна информация съгласно МСФО. Настоящият МСФО не изисква подобни справки да отговарят на изискванията на МСФО за признаване и оценяване. В допълнение, някои предприятия представят сравнителната информация съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи, както и сравнителната информация, изисквана от МСС 1. В който и да било финансов отчет, съдържащ исторически справки или финансова информация съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи, предприятието следва:

а) ясно да обозначи, че информацията, изготвена съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи не е изготвена съгласно МСФО; и

б) да оповести естеството на основните корекции, които биха я привели в съответствие с МСФО. Предприятието не е длъжно да дава количествен израз на тези корекции.

Обяснение на прехода към МСФО

23 Предприятието следва да обясни как преминаването от досегашните Общо приети счетоводни принципи към МСФО се е отразило на отчетеното от него финансово състояние, финансови резултати и парични потоци.

Равнения

24 За да се спазят изискванията на параграф 23, първите финансови отчети на предприятието по МСФО трябва да включват:

▼M16

а) равняване на капитала на предприятието, отчетен съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи, с капитала съгласно МСФО и за двете посочени по-долу дати:

i) датата на преминаване към МСФО; и

ii) края на най-късния период, представен в последните годишни финансови отчети на предприятието съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи;

б) равняване към общата сума на цялостния доход по МСФО за последния период в последните годишни финансови отчети на предприятието. Отправна точка за такова равняване следва да бъде общата сума на всеобхватния доход по предишните му Общоприети счетоводни принципи за същия период или, ако предприятието не е отчело такава обща сума, печалбата или загубата по предишните ОПСП.

в) ако предприятието е признало или възстановило загуби от обезценка за първи път при изготвянето на встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО, оповестяванията, които биха се изисквали съгласно МСС 36 *Обезценка на активи*, ако предприятието бе признало тези загуби или възстановявания на обезценка през периода, започващ на датата на преминаване към МСФО.

25 Равняването, което се изисква по параграф 24, букви а) и б) трябва да бъде достатъчно подробно, за да позволи на ползвателите да разберат съществените корекции в отчета за финансовото състояние и отчета за пълните доходи. Ако предприятието е представяло отчет за паричния поток съгласно своите досегашни Общоприети счетоводни практики, то е длъжно да обясни и съществените корекции в отчета за паричните потоци.

26 Ако предприятието узнае за грешки, допуснати при досегашните Общоприети счетоводни практики, при равняването, което се изисква по параграф 24, букви а) и б) трябва да се разграничава поправката на тези грешки от корекциите поради промени в счетоводните политики.

27 В МСС 8 не се разглеждат промените в счетоводната политика, в резултат на приемането на МСФО за първи път. Следователно изискванията на МСС 8 относно оповестяванията, отнасящи се до промени в счетоводната политика, не се прилагат спрямо първите финансови отчети на предприятието по МСФО.

28 Ако предприятието не е представяло финансови отчети за предходни периоди, този факт следва да се оповести в първите му финансови отчети по МСФО.

Определяне на финансови активи или финансови пасиви

29 Позволява се предприятието да определи признат преди финансов актив или финансов пасив като финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност в печалбата или загубата или финансов актив като такъв на разположение за продажба съгласно параграф Г19. Предприятието оповестява справедливата стойност на всеки финансов актив или финансов пасив, определен във всяка категория, на датата на определянето, както и неговата класификация и балансова стойност от предходните финансови отчети.

▼**M16**

Използване на справедливата стойност като приета стойност

30 Ако предприятието използва справедливата стойност във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО като *приета стойност* за позиция от имоти, машини и съоръжения, инвестиционен имот или нематериален актив (параграфи Г5 и Г7), първите финансови отчети на предприятието по МСФО следва да включват оповестявания за позицията от всеки ред от встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО за:

а) общата сума на тези справедливи стойности; и

б) общата корекция на балансовите стойности, отчетени съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи.

Използване на приета стойност за инвестиции в дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия

31 Аналогично, ако предприятието използва приетата стойност във встъпителния си отчет за финансово състояние по МСФО за инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие в индивидуалния си финансов отчет (вж. параграф Г15), първият индивидуален финансов отчет на предприятието по МСФО следва да оповестява:

а) общата приета стойност на тези инвестиции, за които приетата стойност е тяхната балансова стойност съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи;

б) общата приета стойност на тези инвестиции, за които приетата стойност е справедливата стойност; и

в) общата корекция на балансовите стойности, отчетени съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи.

▼**M24**

Използване на приетата стойност за нефтени и газови активи

31А Ако предприятие използва изключението в параграф Г8А, буква б) за нефтени и газови активи, то оповестява този факт и основата на разпределяне на балансовите стойности, определени по предишни Общоприети счетоводни принципи.

▼**M16**

Междинно финансово отчитане

32 За да се спазят изискванията на параграф 23, ако предприятието представя междинен финансов отчет съгласно МСС 34 *Междинно финансово отчитане* за част от периода, който обхваща първите му финансови отчети по МСФО, предприятието трябва да изпълни, освен изискванията на МСС 34, и следните изисквания:

а) ако предприятието е представило междинен финансов отчет за сравнителния междинен период от непосредствено предхождащата финансова година, всеки такъв междинен финансов отчет трябва да включва изравняване на:

i) капитала съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи към края на въпросния сравнителен междинен период с капитала му съгласно МСФО към същата дата; и

▼**M16**

ii) общата сума на цялостния доход съгласно МСФО за този сравним междинен период (текущ и за година до днешна дата). Отправна точка за такова равняване следва да бъде общата сума на всеобхватния доход по предишните му Общоприети счетоводни принципи за същия период или, ако предприятието не е отчело такава обща сума, печалбата или загубата по предишните ОПСП.

б) Освен равняването, което се изисква по буква а), първият междинен финансов отчет на предприятието съгласно МСС 34 за част от периода, който е обхванат в първите му финансови отчети по МСФО, трябва да включва равняването, описано в параграф 24, букви а) и б), (допълнено с подробните данни, които се изискват по параграфи 25 и 26) или препратка към друг публикуван документ, който включва тези равнения.

33 МСС 34 изисква минимални оповестявания, които се основават на предположението, че ползвателите на междинния финансов отчет имат достъп и до последните годишни финансови отчети. МСС 34 обаче изисква също така предприятието да оповестява „всички събития или операции, които са съществени за разбирането на текущия междинен период“. Ето защо, ако прилагащото за първи път предприятие в последните си годишни финансови отчети съгласно досегашните си Общоприети счетоводни принципи не е оповестило информация, която е съществена с оглед разбирането на текущия междинен период, в междинния му финансов отчет трябва да се оповести и тази информация или да се посочи препратка към друг публикуван документ, където тя е включена.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

34 Предприятието следва да прилага настоящия МСФО, ако първият му финансов отчет съгласно МСФО е за период, започващ на или след 1 юли 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане.

35 Предприятието прилага изменението в параграф Г1, буква н) и параграф Г23 за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 23 *Разходи по заеми* (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат прилагани за този по-ранен период.

36 МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен 2008 г.) изменя параграфи 19, В1 и параграф В4, букви е) и ж). Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения следва също да бъдат прилагани за този по-ранен период.

37 МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* (преработен 2008 г.) изменя параграфи 13 и Б7. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат прилагани за този по-ранен период.

38 *Цена на придобиване на инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие* (изменения в МСФО 1 и МСС 27), публикувани през май 2008 г., добавени параграф 31, Г1, буква ж), параграфи Г14 и Г15. Предприятието трябва да прилага тези параграфи за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага параграфите за по-ранен период, то трябва да оповести този факт.

▼**M16**

39 Параграф Б7 е изменен по силата на *Подобрения в МСФО*, публикуван през май 2008 година. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат прилагани за този по-ранен период.

▼**M24**

39A В *Допълнителни освобождавания за прилагащите за първи път предприятия* (Изменения на МСФО 1), издадени през юли 2009 г., бяха добавени параграфи 31А, Г8А, Г9А и Г21А, а параграф Г1, букви в), г) и л) беше изменен. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M25**

39B *В издадените през януари 2010 г. Ограничени освобождавания от изискването на МСФО 7 за сравнителни оповестявания за предприятията, прилагащи стандартите за първи път* (изменение на МСФО 1) е добавен пареаграф Д3. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M16**

ОТМЯНА НА МСФО 1 (ИЗДАДЕН 2003)

40 Настоящият МСФО заменя МСФО 1 (публикуван през 2003 г. и изменен през май 2008 г.).

Допълнение А

Дефиниции на термини

Настоящото приложение е неразделна част от МСФО.

дата на преминаване към МСФО Началото на най-ранния период, за който предприятието представя пълна сравнителна информация съгласно МСФО в своите **първи финансови отчети по МСФО**.

приета стойност Стойност, използвана като заместител на себестойността или амортизираната себестойност към дадена дата. При последваща амортизация се приема, че предприятието първоначално е признало актива или пасива на дадената дата и че себестойността му е била равна на приетата стойност.

справедлива стойност Сумата, срещу която може да бъде заменен даден актив или уреден даден пасив между информирани и желаещи страни в честна сделка.

първи финансови отчети по МСФО Първите годишни финансови отчети, в които предприятието приема **Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО)**, като прави изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО.

▼**M16**

първи отчетен период по МСФО	Последният отчетен период, обхванат от **първите финансови отчети по МСФО** на предприятието.
предприятие, прилагащо за първи път	Предприятие, което представя своите **първи финансови отчети по МСФО**.
Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО)	Стандарти и Разяснения, приети от Съвета по Международните счетоводни стандарти (СМСС). Те се състоят от: а) Международни стандарти за финансово отчитане; б) Международни счетоводни стандарти; и в) Разяснения, дадени от Комитета за Разяснения на Международните стандарти за финансов отчитане (КРМСФО) или бившия Постоянен комитет за Разясненията (ПКР).
встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО	Отчетът за финансовото състояние на предприятието към **датата на преминаване към МСФО**.
досегашни Общоприети счетоводни принципи	Счетоводната база, която **прилагащото за първи** път предприятие е използвало непосредствено преди приемането на МСФО.

Приложение Б

Изключения от изискванията за прилагане с обратна сила на други МСФО

Настоящото приложение е неразделна част от МСФО.

Б1 Предприятието прилага следните изключения:

а) отписване на финансови активи и финансови пасиви (параграфи Б2 и Б3);

б) счетоводно отчитане на хеджирането (параграфи Б4—Б6), и

в) неконтролиращи участия (параграф Б7).

Отписване на финансови активи и финансови пасиви

Б2 С изключение на позволеното от параграф Б3, предприятие, прилагащо за първи път, следва да прилага изискванията за отписване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване.* С други думи, ако предприятие, което прилага МСФО за първи път, е отписало недеривативни финансови активи или недеривативни финансови пасиви в съответствие с досегашните си ОПСП в резултат на операция, която е възникнала преди 1 януари 2004 г., то не следва да признава тези активи и пасиви в съответствие с МСФО (освен ако те не отговарят на изискванията за признаване в резултат на последваща операция или събитие).

Б3 Въпреки параграф Б2, предприятието може да приложи изискванията за отписване по МСС 39 ретроспективно от дата, избрана от него, при условие че информацията, необходима за прилагането на МСС 39 спрямо финансови активи или финансови пасиви, чието признаване се прекратява в резултат на минали операции, е била получена към момента на първоначалното счетоводно отчитане на тези операции.

▼M16

Отчитане на хеджирането

Б4 Както изисква МСС 39, на датата на преминаване към МСФО, предприятието е длъжно:

а) да оцени всички деривативи по справедлива стойност; и

б) да елиминира всички отсрочени загуби и печалби, възникващи по деривативи, които са били отчетени съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи по същия начин, както ако те биха били активи или пасиви.

Б5 Предприятието не може да отразява в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО хеджиращо взаимоотношение от вид, който не отговаря на изискванията за счетоводно отчитане на хеджиране съгласно МСС 39 (например голям брой хеджиращи взаимоотношения, при които хеджиращият инструмент е паричен инструмент или издадена опция; при които хеджираната позиция е нетна позиция; или при които хеджингът покрива лихвен риск по държана до падежа инвестиция). Но, ако предприятието е определило нетна позиция като хеджирана позиция съгласно досегашните си Общоприети счетоводни принципи, то може да определи индивидуална позиция в рамките на същата нетна позиция като хеджирана позиция съгласно МСФО, при положение, че го направи не по-късно от датата на преминаване към МСФО.

Б6 Ако преди датата на преминаване към МСФО предприятието е определило дадена операция като хеджиране, но тя не отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеждиращите инструменти съгласно МСС 39, предприятието следва да приложи параграфи 91 и 101 на МСС 39, за да преустанови счетоводното отразяване на хеджирането. Сделки, сключени преди датата на преминаване към МСФО, не се определят с обратна сила като хеджиране.

Неконтролиращи участия

Б7 Предприятие, прилагащо за първи път МСФО, прилага следните изисквания на МСС 27 (както е изменен през 2008 г.) за бъдещи периоди от датата на преминаване към МСФО:

а) изискването в параграф 28 общият всеобхватен доход да се отнася към собствениците на компанията-майка и към неконтролиращите участия, дори ако това води до дефицитно салдо на неконтролиращите участия;

б) изискванията в параграфи 30 и 31 за отчитане на промени в притежаваното участие на компанията-майка в дъщерното предприятие, които не водят до загуба на контрол; и

в) изискванията на параграфи 34—37 за счетоводно отчитане на загуба на контрол върху дъщерно предприятие и свързаните изисквания на параграф 8А от МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности;*

Ако обаче предприятие, прилагащо за първи път МСФО, реши да прилага МСФО 3 (както е преработен през 2008 г.) с обратна сила към минали бизнес комбинации, предприятието следва да прилага също МСС 27 (както е изменен през 2008 г.) в съответствие с параграф В1 на настоящия МСФО.

▼**M16**

Допълнение В

Освобождавания за бизнес комбинации

Настоящото приложение е неразделна част от МСФО. Предприятието прилага следните изискванията по отношение на бизнес комбинации, които то е признало преди датата на преминаване към МСФО.

В1 Прилагащото за първи път предприятие може да избере да не прилага МСФО 3 (както е преработен през 2008 г.) 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 (както е преработен през 2008 г.), то следва да преизчисли всички по-късни бизнес комбинации и следва също да приложи МСС 27 (изменен 2008 г.) от същата дата. Например, ако прилагащо за първи път предприятие избере да преизчисли бизнес комбинация, осъществена на 30 юни 20Х6 г., то трябва да преизчисли всички бизнес комбинации, осъществени между 30 юни 20Х6 г. и датата на преминаване към МСФО и трябва също да прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) от 30 юни 20Х6 г..

В2 Предприятието не е длъжно да прилага МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* ретроспективно спрямо корекциите на справедливата стойност и положителна репутация, възникващи при бизнес комбинации, осъществени преди датата на преминаване към МСФО. Ако предприятието не прилага МСС 21 ретроспективно спрямо тези корекции на справедливата стойност и положителната репутация, то следва да ги третира като активи или пасиви на предприятието, а не като активи и пасиви на придобиваното предприятие. Следователно тези корекции на репутацията и справедливата стойност или вече са изразени във функционалната валута на предприятието, или представляват непарични позиции в чуждестранна валута, които се отчитат по обменния курс, който се е прилагал съгласно предишните Общоприети счетоводни принципи.

В3 Предприятието може да приложи с обратна сила МСС 21 спрямо корекции в справедливата стойност и положителната репутация, възникващи:

а) или при всички бизнес комбинации, осъществени преди датата на преминаване към МСФО; или

б) при всички бизнес комбинации, които предприятието избере да преизчисли, за да спази МСФО 3, както се допуска от горния параграф В1.

В4 Ако прилагащото за първи път предприятие не приложи МСФО 3 с обратна сила спрямо минала бизнес комбинация, това има следните последствия по отношение на тази бизнес комбинация:

а) Прилагащото за първи път предприятие следва да запази класификацията от своите финансови отчети по досегашните Общоприети счетоводни принципи (като придобиване от юридически придобиващото предприятие, обратно придобиване от юридически придобитото предприятие, или обединяване на дялове).

б) Прилагащото за първи път предприятие следва да признае всички свои активи и пасиви към датата на преминаване към МСФО, които са били придобити или поети при минала бизнес комбинация, различни от:

i) някои финансови активи и финансови пасиви, отписани съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи (вж. параграф Б2); и

▼M16

ii) активи, включително положителна репутация, и пасиви, които не са признати в консолидирания отчет за финансовото състояние на придобиващото предприятие съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи, които също не биха отговорили на изискванията за признаване съгласно МСФО в индивидуалния отчет за финансовото състояние на придобитото предприятие (вж. букви е)—и) по-долу).

Прилагащото за първи път предприятие следва да признае всяка получена в резултат на това промяна, като коригира неразпределената печалба (или, ако това е уместно, друга категория на капитала), освен когато промяната е резултат от признаването на нематериален актив, който преди това е бил включен в рамките на положителната репутация (вж. букви ж) —и) по-долу).

в) Прилагащото за първи път предприятие трябва да изключи от встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО всяка позиция, призната съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи, която не отговаря на изискванията за признаване като актив или пасив съгласно МСФО. Прилагащото за първи път предприятие следва да отчете произтичащата от това промяна, както следва:

i) прилагащото за първи път предприятие може да е класифицирало минала бизнес комбинация като придобиване и да е признало като нематериален актив позиция, която не отговаря на изискванията за признаване като актив съгласно МСС 38 *Нематериални активи*. То трябва да прекласифицира тази позиция (и съответните отсрочени данъци и неконтролиращи участия, ако има такива) като част от положителната репутация (освен в случаите, когато е приспаднало положителната репутация пряко от капитала съгласно досегашните си Общоприети счетоводни принципи, вж. буква ж), i) и буква и) по-долу);

ii) прилагащото за първи път предприятие трябва да признае всички други произтичащи от това промени в неразпределената печалба ([1]).

г) МСФО изискват последващото оценяване на някои активи и пасиви да става на база, различна от първоначалната себестойност, например справедливата стойност. Прилагащото за първи път предприятие следва да оценява тези активи и пасиви на тази база във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО, дори ако те са били придобити или поети при минала бизнес комбинация. То трябва да признава всяка произтичаща от това промяна в балансовата стойност, като коригира неразпределената печалба (или, ако е уместно, друга категория на капитала), а не положителната репутация.

д) Непосредствено след бизнес комбинацията, балансовата стойност съгласно досегашните Общоприети счетоводни практики на придобити активи и поети пасиви при тази бизнес комбинация трябва да стане тяхна приета стойност съгласно МСФО към въпросната дата. Ако МСФО изискват оценяване на тези активи и пасиви на база себестойност към по-късна дата, тази приета стойност следва да бъде основата за амортизация на база себестойност от датата на бизнес комбинацията.

([1]) Такива промени включва рекласификация от или в нематериални активи, ако репутацията не е призната съгласно предишните Общоприети счетоводни принципи като актив. Това възниква, ако в съответствие с предишните ОПСП предприятието а) е приспаднало репутацията директно от собствения капитал или б) не е третирало бизнес комбинацията като придобиване.

▼M16

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 индивидуален 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 *Провизии, условни пасиви и условни активи* не забранява това признаване във финансовите отчети на придобиваното предприятие. И обратно, ако актив или пасив е бил включен в положителната репутация съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи, но би бил признат отделно съгласно МСФО 3, този актив или пасив остава в положителната репутация, освен когато МСФО биха изисквали той да бъде признат във финансовите отчети на придобитото предприятие.

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

i) Ако това се изисква съгласно буква в), i) по-горе, прилагащото за първи път предприятие трябва да увеличи балансовата стойност на положителната репутация, когато прекласифицира позиция, която е признало като нематериален актив съгласно досегашните си Общоприети счетоводни принципи. По същия начин, ако буква е) изисква прилагащото за първи път предприятие да признае нематериален актив, който е бил включен в признатата положителна репутация съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи, прилагащото за първи път предприятие трябва съответно да намали балансовата стойност на положителната репутация (и, ако това е приложимо, да коригира отсрочените данъци и неконтролиращи участия).

ii) Независимо от това дали има или не признак, че положителната репутация може би се е обезценила, прилагащото за първи път предприятие трябва да прилага МСС 36 при тестване на положителната репутация за обезценка на датата на преминаване към МСФО и при признаване на каквато и да било възникваща обезценка в неразпределената печалба (или, ако това се изисква съгласно МСС 36, в преоценъчния излишък). Тестът за обезценка следва да се основава на условията към датата на преминаване към МСФО.

з) На датата на преминаване към МСФО не се извършват никакви други корекции на балансовата стойност на положителната репутация. Например прилагащото за първи път предприятие не следва да преизчислява балансова стойност на положителната репутация:

i) с цел да изключи незавършена научноизследователска и развойна дейност, придобита при тази бизнес комбинация (освен в случай че съответният нематериален актив би отговорил на изискванията за признаване съгласно МСС 38 в отделния отчет за финансовото състояние на придобитото предприятие);

▼**M16**

ii) с цел да извърши корекция на предишна амортизация на положителна репутация;

iii) с цел да се възстановят корекции на положителната репутация, които не биха били допустими съгласно МСФО 3, но са били извършени съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи поради настъпване на корекции на активи и пасиви между датата на бизнес комбинацията и датата на преминаване към МСФО.

и) Ако прилагащото за първи път предприятие е признало положителната репутация съгласно досегашните си Общоприети счетоводни принципи като намаление на капитала:

i) то не може да признава тази положителна репутация във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО. Освен това, то не може да прекласифицира тази положителна репутация в печалбата или загубата, ако се освободи от дъщерното предприятие, или ако настъпи обезценка на инвестицията, направена в дъщерното предприятие;

ii) корекции, произтичащи от последващо уреждане на условна позиция, което оказва влияние на насрещното възнаграждение при покупката, следва да се признаят в неразпределената печалба.

й) Съгласно своите досегашни Общоприети счетоводни принципи, прилагащото за първи път предприятие може да не е консолидирало дъщерното предприятие, придобито при минала бизнес комбинация (например, защото предприятието-майка не го е считало за дъщерно предприятие съгласно своите досегашни Общоприети счетоводни принципи или не е изготвяло консолидирани финансови отчети). Прилагащото за първи път предприятие следва да коригира балансовите стойности на активите и пасивите на дъщерното предприятие до стойностите, които биха се изисквали съгласно МСФО в отделния отчет за финансовото състояние на дъщерното предприятие. Приетата стойност на положителната репутация е равна на разликата на датата на преминаване към МСФО между:

i) делът на предприятието майка в тези коригирани балансови стойности; и

ii) себестойността в отделните финансови отчети на предприятието майка на неговата инвестиция в дъщерното предприятие.

к) Оценяването на неконтролиращите участия и отсрочените данъци произтича от оценяването на други активи и пасиви. Следователно горепосочените корекции на признатите активи и пасиви се отразяват на неконтролиращите участия и отсрочените данъци.

B5 Изключението от изискванията за минали бизнес комбинации важи и за минали придобивания на инвестиции в асоциирани предприятия и на дялове в съвместни предприятия. Освен това, датата, избрана за параграф B1, важи еднакво за всички подобни придобивания.

▼M16

Приложение Г

Освобождавания от изискванията на други МСФО

Настоящото приложение е неразделна част от МСФО.

▼M24

Г1 Предприятието може да избере да използва едно или повече от следните освобождавания от изискванията:

▼M18

а) сделки с плащане на базата на акции (параграфи Г2 и Г3);

▼M16

б) застрахователни договори (параграф Г4);

▼M24

в) приета стойност (параграфи Г5 – Г8А);

г) лизинг (параграфи Г9 и Г9А);

▼M16

д) доходи на наети лица (параграфи Г10 и Г11);

е) кумулативни разлики от превалутиране (параграфи Г12 и Г13);

ж) инвестиции в дъщерни, съвместно контролирани и асоциирани предприятия (параграфи Г14 и Г15);

з) активи и пасиви на дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия (параграфи Г16 и Г17);

и) съставни финансови инструменти (параграф Г18);

й) определяне на признати в предишни отчети финансови инструменти (параграф Г19);

к) оценка по справедлива стойност на финансови активи или финансови пасиви при първоначално признаване (параграф Г20);

▼M24

л) задължения по извеждане от употреба, включени в себестойността на имоти, машини и съоръжения (параграф Г21);

▼M18

м) финансови активи или нематериални активи, отчетени счетоводно в съответствие с КРМСФО 12 *Споразумения за концесионни услуги* (параграф Г22);

н) разходи по заеми (параграф Г23). както и

о) прехвърляне на активи от клиенти (параграф Г24)

▼M16

Предприятието не може да прилага тези изключения по аналогия към други позиции.

Сделки с плащане на базата на акции

Г2 Прилагащо за първи път предприятие се поощрява, но от него не се изисква да прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции* по отношение на капиталови инструменти, които са предоставени на или преди 7 ноември 2002 г. Поощрява се също, но не е задължително, предприятието, прилагащо МСФО за първи път, да приложи МСФО 2 по отношение на капиталови инструменти, предоставени след 7 ноември 2002 г., които са пораждали права

▼M16

преди по-късната от следните две дати: а) датата на преминаване към МСФО и б) 1 януари 2005 г. Ако прилагащото за първи път предприятие обаче избере да приложи МСФО 2 по отношение на тези капиталови инструменти, то може да направи това единствено, ако е оповестило публично справедливата стойност на тези капиталови инструменти, определена на датата на оценяване, както това е дефинирано в МСФО 2. За всички предоставяния на капиталови инструменти, за които МСФО 2 не е прилаган (напр. капиталови инструменти, предоставени на или преди 7 ноември 2002 г.), предприятието, прилагащо МСФО за първи път, трябва независимо от това да оповести информацията, изисквана от параграфи 44 и 45 от МСФО 2. Ако прилагащо за първи път предприятие промени условията на дадените капиталови инструменти, за които МСФО 2 не е бил прилаган, от него не се изисква да прилага параграфи 26—29 от МСФО 2, ако промяната е възникнала преди датата на преминаване към МСФО.

Г3 Препоръчва се, но не е задължително, прилагащото за първи път предприятие да приложи МСФО 2 по отношение на задължения, възникващи при сделки за плащане на базата на акции, уредени преди датата на преминаване към МСФО. Препоръчва се също, но не се изисква, прилагащото за първи път предприятие да приложи МСФО 2 по отношение на задължения, които са уредени преди 1 януари 2005 г. За задължения, към които се прилага МСФО 2, от прилагащото за първи път предприятие не се изисква да преизчислява сравнителната информация, до степента, в която информацията е свързана с период или дата преди 7 ноември 2002 г.

Застрахователни договори

Г4 Прилагащото за първи път предприятие може да прилага преходните разпоредби на МСФО 4 *Застрахователни договори*. МСФО 4 налага ограничения по отношение на промените в счетоводната политика за застрахователните договори, включително промени, извършени от прилагащо за първи път предприятие.

Справедлива стойност или преоценка като приета стойност

Г5 Предприятието може да избере да оценява дадена позиция от статията „Имоти, машини и съоръжения“ на датата на преминаване към МСФО по справедлива стойност и да използва справедливата стойност като негова приета стойност към тази дата.

Г6 Прилагащото за първи път предприятие може да избере да използва преоценка на позиция от статията „Имоти, машини и съоръжения“ съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи на или преди датата на преминаване към МСФО като приета стойност на датата на преоценката, ако на датата на извършването ѝ преоценката е съпоставима в широк смисъл:

а) със справедливата стойност; или

б) със себестойността или амортизираната стойност съгласно МСФО, коригирана така, че да отразява например измененията в общ или специфичен ценови индекс.

Г7 Възможността за избор съгласно параграфи Г5 и Г6 съществува и по отношение на:

а) инвестиционни имоти, ако предприятието избере да използва модела на себестойността по МСС 40 *Инвестиционни имоти*, и

б) нематериални активи, които отговарят на:

i) критериите за признаване, определени в МСС 38 (включително надеждно определяне на първоначалната себестойност); и

ii) критериите, определени в МСС 38 относно преоценката (включително наличието на активен пазар).

▼M16

Предприятието не може да използва тези възможности за избор при други активи или пасиви.

Г8 Прилагащото за първи път предприятие може да е установило приета стойност съгласно досегашни Общоприети счетоводни принципи на някои или на всички свои активи и пасиви, оценявайки ги по справедливата им стойност на дадена конкретна дата поради възникването на събитие от рода на приватизация или първично публично предлагане. То може да използва този род оценки на справедливата стойност поради определено събитие като приета стойност за целите на МСФО на датата на въпросното оценяване.

▼M24

Приета стойност

Г8А Според някои национални счетоводни изисквания разходите за проучване и разработване на нефтени и газови участъци в етапа на разработване или производство се отчитат в разходни центрове, които включват всички участъци в широк географски район. Предприятие, което прилага за първи път МСФО и е водило счетоводство по предишни Общоприети счетоводни принципи, може да избере да оценява нефтените и газови активи на датата на преминаване към МСФО на следната основа:

а) активите по проучване и оценка – по стойността, определена съгласно използваните от предприятието Общоприети счетоводни принципи; както и

б) активите в етапа на разработване или производство – по стойността, определена за отчитане в разходния център съгласно използваните от предприятието общи счетоводни принципи. Предприятието разпределя пропорционално тази сума сред основните активи на разходния център, използвайки резервните количества или резервните стойности към тази дата.

На датата на преминаване към МСФО предприятието подлага активите по проучване и оценка и активите в етапа на разработване и производство, на тест за обезценка съгласно съответно МСФО 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси* или МСС 36, като, ако е необходимо, намалява определената в съответствие с горепосочените букви а) или б) сума. За целите на настоящия параграф нефтените и газови активи са само използваните при проучването, оценката, разработването или производството на нефт и газ.

▼M16

Лизинг

Г9 Прилагащото за първи път предприятие може да прилага преходните разпоредби на КРМСФО 4 *Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг*. Следователно прилагащото за първи път предприятие може да определи дали дадена схема, действаща към датата на преминаване към МСФО, съдържа лизинг на базата на фактите и обстоятелствата, които са налице към тази дата.

▼M24

Г9А Ако предприятието, което прилага МСФО за първи път, при определянето на това дали дадено споразумение съдържа лизинг е достигнало до равнозначен резултат както при използване на предишните общи счетоводни принципи, така и при прилагането КРМСФО 4, но на друга дата от изискваната в КРМСФО 4, то няма нужда при преминаване към МСФО да преоценява тази определена стойност. За да се счита определянето на това дали дадено споразумение съдържа лизинг при използване на предишните общи счетоводни принципи за равнозначно, то трябва да води до същия резултат като този, до който води прилагането на МСС 17 *Лизинг* и КРМСФО 4.

▼M16

Доходи на наети лица

Г10 Съгласно МСС 19 *Доходи на наети лица* предприятието може да избере да използва „коридорен“ подход, който оставя непризнати някои актюерски печалби и загуби. Ретроспективното прилагане на този подход изисква предприятието да раздели кумулативните актюерски печалби и загуби от началото на осигурителната схема до датата на преминаване към МСФО на призната част и непризната част. Прилагащото за първи път предприятие обаче може да избере да признае всички кумулативни актюерски печалби и загуби на датата на преминаване към МСФО, дори ако използва „коридорния“ подход при по-късни актюерски печалби и загуби. Ако прилагащото за първи път предприятие използва тази възможност за избор, изборът му се прилага спрямо всички негови осигурителни схеми.

Г11 Предприятието може да оповести сумите, които се изискват по параграф 120А, буква п) от МСС 19 така, както сумите са определени за всеки отчетен период перспективно, считано от датата на преминаването към МСФО.

Кумулативни разлики от превалутиране

Г12 МСС 21 изисква от предприятието:

а) да признае някои разлики от преизчислението в друг цялостен доход и да ги натрупа в отделен компонент на собствения капитал; и

б) при освобождаване от дейност в чужбина да прекласифицира кумулативната разлика от превалутиране, отнасяща се към тази дейност в чужбина (включително ако това е приложимо, печалбите и загубите от съответните хеджиращи инструменти) от собствен капитал в печалба или загуба като част от печалбата или загубата от освобождаването от тази дейност.

Г13 Прилагащото за първи път предприятие не е длъжно обаче да спазва тези изисквания спрямо кумулативни разлики от превалутиране, съществували към датата на преминаване към МСФО. Ако прилагащото за първи път предприятие използва това изключение от изискванията:

а) кумулативните разлики от превалутиране за всички дейности в чужбина се считат за равни на нула на датата на преминаване към МСФО; и

б) в печалбата или загубата от последващо прекратяване на дейност в чужбина не се включват разлики от превалутиране, възникнали преди датата на преминаване към МСФО и се включват по-късните разлики от превалутиране.

Инвестиции в дъщерни, съвместно контролирани и асоциирани предприятия

Г14 Когато предприятието изготвя индивидуалния си финансово отчет МСС 27 (изменен през 2008 г.), от него се изисква да отчете счетоводно инвестициите си в дъщерни, съвместно контролирани и асоциирани предприятия или:

а) по цена на придобиване (себестойност), или

б) в съответствие с МСС 39.

Г15 Ако прилагащото за първи път предприятие оцени такава инвестиция по цена на придобиване в съответствие с параграф Г14, то следва да оцени тази инвестиция по една от следните суми в индивидуалния си встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО:

а) цена на придобиване, определена в съответствие с МСС 27, или

▼M16

б) приета стойност. Приетата стойност на тази инвестиция е нейната:

i) справедлива стойност (определена в съответствие с МСС 39) на датата на преминаване към МСФО в неговия индивидуален финансов отчет; или

ii) балансова стойност съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи на тази дата.

Прилагащото за първи път предприятие може да избере между i) или ii) по-горе за оценка на инвестицията си във всяко дъщерно, съвместно контролирано или асоциирано предприятие, което то избере да оценява, използвайки приетата стойност.

Активи и пасиви на дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия

Г16 Ако дъщерно предприятие започне да прилага за първи път МСФО по-късно от предприятието майка, то трябва в своите индивидуални финансови отчети да оценява своите активи и пасиви или:

а) по балансовите стойности, които биха били включени в консолидираните финансови отчети на предприятието майка, на базата на датата на преминаването към МСФО на предприятието майка, ако не са извършени никакви корекции за целите на процедурите на консолидация и заради ефектите на бизнес комбинацията, при която предприятието майка е придобило дъщерното предприятие; или

б) по балансовите стойности, които се изискват от останалата част на настоящия МСФО, на базата на датата на преминаване към МСФО на дъщерното предприятие. Тези балансови стойности могат да се различават от описаните в буква а):

i) когато освобождаване от изискванията на настоящия МСФО води до оценки, които зависят от датата на преминаване към МСФО.

ii) когато счетоводната политика, използвана във финансовите отчети на дъщерното предприятие, се различава от използваната в консолидираните финансови отчети. Например дъщерното предприятие може да използва като своя счетоводна политика себестойностния модел, изложен в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, докато групата може да използва преоценъчния модел.

Подобна възможност за избор съществува за асоциирано или съвместно предприятие, когато започва да прилага за първи път МСФО по-късно от предприятието, което има значително влияние или съвместен контрол над него.

Г17 Ако обаче предприятието започне да прилага за първи път МСФО по-късно от свое дъщерно предприятие (или асоциирано или съвместно предприятие), в своите консолидирани финансови отчети това предприятие е длъжно да оценява активите и пасивите на дъщерното (или асоциирано или съвместно предприятие) по същите балансови стойности, както в индивидуалните финансови отчети на дъщерното предприятие (или асоциирано или съвместно предприятие), след извършването на корекции за целите на консолидацията и корекции за осчетоводяването на капитала и на ефектите на бизнес комбинацията, при която предприятието майка е придобило дъщерното предприятие. По същия начин, ако предприятие майка стане прилагащо за първи път предприятие за целите на своите индивидуални финансови отчети по-рано или по-късно, отколкото за целите на своите консолидирани финансови отчети, то е длъжно да оценява своите активи и пасиви по същите стойности и в двата вида финансови отчети, с изключение на корекциите за целите на консолидацията.

▼M16

Съставни финансови инструменти

Г18 МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* изисква предприятието да раздели всеки съставен финансов инструмент при възникването му на отделни съставни части на пасивите и собствения капитал. Ако съставната част на пасивите вече е уредена, при прилагането на МСС 32 с обратна сила се изисква да се отделят две части от собствения капитал. Първата част се намира в неразпределената печалба и представлява кумулативната лихва, натрупана по съставната част на пасивите. Другата част представлява първоначалния компонент в собствения капитал. Но съгласно този МСФО, прилагащото за първи път предприятие не е длъжно да отделя тези две части, ако компонентът по пасива вече е уреден към датата на преминаване към МСФО.

Определяне на признати в предишни отчети финансови инструменти

Г19 МСС 39 позволява един финансов актив да бъде определен при първоначалното му признаване като такъв на разположение за продажба или един финансов инструмент (при условие, че отговаря на определени критерии) да бъде определен като финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата. Въпреки това изискване се прилагат изключения при следните обстоятелства:

а) предприятието има право да определи финансовия актив като на разположение за продажба към датата на преминаване към МСФО.

б) на датата на преминаване към МСФО предприятието има право да определи всеки финансов актив или финансов пасив като такъв по справедлива стойност през печалбата или загубата, при условие че този актив или пасив отговаря на критериите в параграф 9, буква б), i), параграф 9, буква б), ii) или параграф 11А от МСС 39 към тази дата.

Оценка по справедлива стойност на финансови активи или финансови пасиви при първоначално признаване

Г20 Въпреки изискванията на параграфи 7 и 9 предприятието може да прилага изискванията на последното изречение на МСС 39, параграф ПГ76 и на параграф ПГ76А, по някой от следните начини:

а) за бъдещите периоди спрямо операции, започнали след 25 октомври 2002 г.; или

б) за бъдещите периоди спрямо операции, започнали след 1 януари 2004 г.

Задължения по извеждане от употреба, включени в себестойността на имоти, машини и съоръжения

Г21 КРМСФО 1 *Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения* изисква да се прибавят или приспаднат от себестойността на съответния актив определени промени в задължението по прекратяване на експлоатацията, възстановяване на околната среда и други сходни задължения; коригираната амортизируема сума на актива се амортизира за бъдещи периоди върху оставащия му срок на полезен живот. Прилагащото за първи път предприятие не е длъжно да спазва тези изисквания за промените в тези задължения, настъпили преди датата на преминаване към МСФО. Ако прилагащото за първи път предприятие използва това освобождаване от изискванията, предприятието трябва:

а) да оцени задължението към датата на преминаване към МСФО съгласно МСС 37;

▼M16

б) когато задължението попада в обхвата на КРМСФО 1, да определи приблизителната оценка на сумата, която би била включена в себестойността на съответния актив към момента на първоначалното възникване на това задължение, като дисконтира задължението към датата на възникването му, използвайки по най-добрата приблизителна оценка за историческата норма (норми) на дисконтиране, коригирана/и с отчитане на риска, която би била приложима към въпросното задължение през изминалия междувременно период; и

в) да изчисли натрупаната амортизация върху тази сума, към датата на преминаване към МСФО, на базата на текущата приблизителна оценка за полезния живот на актива, като използва амортизационната политика, възприета от предприятието по МСФО.

▼M24

Г21А Вместо да прилага параграф Г21 или КРМСФО 1 предприятието, което използва изключението, предвидено в параграф Г8А, буква б) (нефтени и газови активи в етапа на разработване или производство, отчитани в разходни центрове, които включват всички участъци в широк географски район, съгласно предишните общи счетоводни принципи):

а) оценява задълженията за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения към датата на преминаване към МСФО съгласно МСС 37; както и

б) признава направо в неразпределената печалба всяка разлика между тази сума и балансовата стойност на тези задължения към датата на преминаване към МСФО съгласно използваните от предприятието общи счетоводни принципи.

▼M16

Финансови активи или нематериални активи, отчетени счетоводно в съответствие с КРМСФО 12

Г22 Прилагащото за първи път предприятие може да прилага преходните разпоредби на КРМСФО 12.

Разходи по заеми

Г23 Прилагащото за първи път предприятие може да прилага преходните разпоредби, изложени в параграфи 27 и 28 от МСС 23, преработен през 2007 г. В тези параграфи препратките към датата на влизане в сила следва да се тълкуват като такива към 1 юли 2009 г. или датата на преминаване към МСФО, която от тях е по-късно.

▼M18

Прехвърляне на активи от клиенти

24Г Предприятие, прилагащо МСФО за първи път, може да прилага преходните разпоредби от параграф 22 от КРМСФО 18 *Прехвърляне на активи от клиенти*. В същия параграф позоваването на датата за влизане в сила се тълкува като 1 юли 2009 г. или датата на преминаване към МСФО, която от двете настъпи по-късно. В допълнение, предприятие, прилагащо МСФО за първи път, може да определи всяка дата преди датата на преминаване към МСФО и да прилага КРМСФО 18 за всички прехвърляния на активи от клиенти, получени на или след тази дата.

▼M28

Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал

Г25 Прилагащото за първи път предприятие може да прилага преходните разпоредби на КРМСФО 19 *Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал*.

▼**M16**

Допълнение Д

Краткосрочни освобождавания от изискванията на МСФО

Настоящото приложение е неразделна част от МСФО.

[Приложение, запазено за бъдещи възможни краткосрочни освобождавания от изискванията].

▼**M25**

Оповестявания за финансовите инструменти

Д3 Прилагащото за първи път предприятие може да прилага преходните разпоредби в параграф 44Ж на МСФО 7 (*).

(*) Параграф Д3 беше добавен вследствие на издадените през януари 2010 г. *Ограничени освобождавания от изискването на МСФО 7 за сравнителни оповестявания за предприятията, прилагащи стандартите за първи път* (изменение на МСФО 1). За да не се позволи евентуалното използване на станала впоследствие известна информация, както и за да се гарантира равнопоставено положение между предприятията, прилагащи МСФО за първи път, и тези, които вече ги прилагат, Съветът реши, че на предприятията, прилагащи стандартите за първи път, следва да се позволи да прилагат същите преходни разпоредби от *Подобряване на оповестяванията за финансовите инструменти* (изменения на МСФО 7), които са разрешени и за останалите, изготвящи финансовите си отчети в съответствие с МСФО.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 2

Плащане на базата на акции

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да се регламентира финансовото отчитане, когато едно предприятие извършва *сделки с плащане на базата на акции*. По-конкретно, той изисква от предприятието да отрази в своята печалба или загуба и финансово състояние ефектите от сделките с плащане на базата на акции, включително разходите, свързани със сделки, при които на наетите лица се предоставят *опции за акции*.

ОБХВАТ

▼M23

2. Предприятието прилага настоящия МСФО при отчитането на всички сделки с плащане на базата на акции, независимо дали предприятието може да идентифицира конкретно някои или всички получени стоки или услуги, включително:

а) *сделки с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал*

б) *сделки с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства*

в) сделки, при които предприятието получава или придобива стоки или услуги и при които съгласно условията на споразумението на предприятието или на доставчика на тези стоки или услуги се предоставя възможност за избор дали предприятието да уреди сделката с парични средства (или други активи), или чрез издаване на инструменти на собствения капитал;

с изключение на посоченото в параграфи 3А—6. При отсъствието на стоки или услуги, които да бъдат конкретно идентифицирани, съществуват други обстоятелства, които могат да посочат, че са получени (или предстои да бъдат получени) стоки или услуги, като в този случай се прилага настоящият МСФО.

———————

3А. Сделка с плащане на базата на акции може да бъде уредена от друго предприятие в същата група (или от акционер на предприятие в рамките на групата) от името на предприятието, получаващо или придобиващо стоките или услугите. Параграф 2 се прилага и за всяко предприятие, което

а) получава стоки или услуги, когато друго предприятие в същата група (или акционер на предприятие в рамките на групата) има задължението да уреди сделка с плащане на базата на акции, или;

б) има задължение да уреди сделка с плащане на базата на акции, когато друго предприятие в същата група получава стоките или услугите.

освен ако сделката е явно за цели, различни от плащане за стоки или услуги, доставени на предприятието, което ги получава.

▼**B**

4. За целите на настоящия МСФО сделка с нието лице (или с друго лице), в качеството му на притежател на инструменти на собствения капитал на предприятието, не представлява сделка с плащане на базата на акции. Например ако едно предприятие даде на всички притежатели на конкретна категория от неговите инструменти на собствения капитал правото да придобият допълнителни инструменти на собствения капитал на предприятието на цена, по-ниска от справедливата стойност на тези инструменти на собствения капитал, и ако нието лице получи такова право, защото притежава инструменти на собствения капитал от тази конкретна категория, предоставянето или упражняването на това право не е предмет на изискванията на настоящия МСФО.

5. Както е отбелязано в параграф 2, настоящият МСФО се прилага за сделки с плащане на базата на акции, при които предприятието придобива или получава стоки или услуги. Стоките обхващат материални запаси, консумативи, имоти, машини и съоръжения, нематериални активи и други нефинансови активи. ►**M22** Предприятието обаче не прилага настоящия МСФО към транзакции, чрез които придобива стоки като част от придобитите в бизнес комбинация (както е определена от МСФО 3 *Бизнес комбинации* – преработен през 2008 г.) нетни активи, към комбинация от предприятия или структури, намиращи се под общ контрол, както е описано в параграфи Б1–Б4 от МСФО 3, както и към участие на предприятие в образуването на съвместно предприятие, както е определено от МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*. Следователно, емитираните инструменти на собствения капитал ◄, емитирани при бизнес комбинация срещу получаване на контрол върху придобиваното предприятие, не попадат в обхвата на настоящия МСФО. Инструменти на собствения капитал обаче, които са дадени на наети лица на придобиваното предприятие в качеството им на наети лица (напр. като възнаграждение за продължителен трудов стаж), попадат в обхвата на настоящия МСФО. ►**M12** По подобен начин анулирането, подмяната или друго изменение на *споразумение за плащане на базата на акции* поради бизнес комбинация или друг вид капиталово преструктуриране 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). ◄

6. Настоящият МСФО не се прилага към сделки с плащане на базата на акции, при които предприятието получава или придобива стоки или услуги по договор в рамките на обхвата на параграфи 8—10 от МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* (преработен през 2003 г.) ([1]) или параграфи 5—7 от МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* (преработен през 2003 г.).

ПРИЗНАВАНЕ

7. Предприятието признава стоките и услугите, получени или придобити при сделки с плащане на базата на акции, когато получи стоките или при получаването на услугите. Предприятието признава съответно увеличение на собствения капитал, ако стоките или услугите са получени при сделка с плащане на базата на акции, уредена чрез издаване на инструменти на собствения капитал, или задължение, ако стоките или услугите са придобити при сделка с плащане на базата на акции, уредена с парични средства.

([1]) Заглавието на МСС 32 е изменено през 2005 г.

▼B

8. Когато стоките или услугите, получени или придобити при сделка с плащане на базата на акции, не отговарят на условията за признаване като активи, те се признават като разходи.

9. Обикновено разход възниква при потреблението на стоки или услуги. Например услугите обикновено се потребяват незабавно, в който случай се признава разход при предоставянето на услугата от контрагента. Стоките може да бъдат употребявани през даден период от време или, в случая с материалните запаси, да бъдат продадени на по-късна дата, в който случай се признава разход, когато стоките са употребени или продадени. Понякога обаче е необходимо да се признае разход, преди стоките или услугите да бъдат употребени или продадени, тъй като те не отговарят на условията за признаване като актив. Например предприятие може да придобие стоки като част от изследователски етап на проект за разработване на нов продукт. Макар тези стоки да не са употребени, те не отговарят на условията за признаване като актив по приложимия МСФО.

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ, УРЕЖДАНИ ЧРЕЗ ИЗДАВАНЕ НА ИНСТРУМЕНТИ НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

Преглед

10. При сделки с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал, предприятието оценява получените стоки или услуги и съответното увеличение на собствения капитал директно по справедливата стойност на получените стоки или услуги, освен ако не е възможно тази справедлива стойност да бъде оценена надеждно. Ако предприятието не може да направи надеждна приблизителна оценка на справедливата стойност на получените стоки или услуги, предприятието оценява тяхната стойност и съответното увеличение на собствения капитал индиректно, позовавайки се на [1] справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал на предприятието.

11. За да приложи изискванията на параграф 10 към сделки с *наети лица и други лица, предоставящи сходни услуги* [2], предприятието определя справедливата стойност на получените услуги, позовавайки се на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, тъй като обикновено не е възможно да се установи надеждно справедливата стойност на получените услуги, както е обяснено в параграф 12. Справедливата стойност на тези инструменти на собствения капитал се оценява към *датата на споразумяване.*

12. Обикновено акциите, опциите за акции или други инструменти на собствения капитал се предоставят на наети лица като част от техния пакет на възнаграждение в допълнение към заплатата в парични средства и други доходи на наетите лица. Обикновено не е възможно да се оценят директно получените услуги за конкретни компоненти на пакета на възнаграждението на наетото лице. Може също да не е възможно да се оцени самостоятелно справедливата стойност на общата сума на пакета на възнаграждение, без да се оцени директно справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал. Освен това акциите или опциите за акции понякога се

[1] В настоящия МСФО се използва фразата „позовавайки се на“, а не „по“, тъй като сделката в крайна сметка се оценява чрез умножаването на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, оценени на датата, определена в параграф 11 или 13 (който е приложим), по броя на инструментите на собствения капитал, които се придобиват, както е обяснено в параграф 19.

[2] В останалата част от настоящия МСФО всички позовавания на служители включват и други лица, предоставящи сходни услуги.

▼B

предоставят по-скоро като част от споразумение за бонус, отколкото като част от основното възнаграждение, например като стимул за наетите лица да останат на работа в предприятието или като награда за техните усилия за подобряване на резултатите на предприятието. Като предоставя акции или опции за акции в допълнение към другото възнаграждение, предприятието плаща допълнително възнаграждение, за да получи допълнителни ползи. Приблизителната оценка на справедливата стойност на тези допълнителни ползи вероятно ще бъде трудна. Поради трудността да се оцени директно справедливата стойност на получените услуги, предприятието оценява справедливата стойност на услугите, получени от наетото лице, позовавайки се на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал.

13. За да се приложат изискванията на параграф 10 към сделки с лица, различни от наети лица, трябва да съществува презумпция, подлежаща на отхвърляне, че справедливата стойност на получените стоки или услуги може да се оцени надеждно. Справедливата стойност се измерва към датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът предоставя услугите. В редки случаи, ако предприятието отхвърли презумпцията, тъй като не може да оцени надеждно справедливата стойност на получените стоки или услуги, предприятието оценява получените стоки или услуги и съответстващото увеличение на капитала индиректно чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, оценени към датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът предоставя услугите.

▼M23

13A. В частност, ако полученото разграничимо възнаграждение (ако има такова) изглежда по-малко от справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал или понесен пасив, това обстоятелство обичайно означава, че друго възнаграждение (тоест, неразграничими стоки или услуги) е (или ще бъде) получено. Предприятието измерва получените разграничими стоки или услуги в съответствие с настоящия МСФО. Предприятието оценява получените (или които трябва да бъдат получени) неразграничими стоки или услуги като разликата между справедливата стойност на плащането на базата на акции и справедливата стойност на получените (или които трябва да бъдат получени) разграничими стоки или услуги. Предприятието оценява получените неразграничими стоки или услуги на датата на споразумяването. За сделките с парични средства обаче задължението се преоценява в края на всеки отчетен период, докато то бъде уредено в съответствие с параграфи 30—33.

▼B

Сделки, при които се получават услуги

14. Ако предоставените инструменти на собствения капитал *се придобиват* незабавно, контрагентът не е длъжен да има определен трудов стаж, преди да получи безусловно право на собственост върху тези инструменти на собствения капитал. При отсъствие на доказателства за противното, предприятието приема, че услугите, предоставени от контрагента като престация за инструментите на собствения капитал, са получени. В този случай, на датата на споразумяването предприятието признава изцяло получените услуги със съответното увеличение на собствения капитал.

15. Ако предоставените инструменти на собствения капитал не се придобиват, докато контрагентът не придобие определен трудов стаж, предприятието приема, че услугите, които предстои да бъдат предоставени от контрагента като престация за тези инструменти на собствения капитал, ще бъдат получени в бъдеще, през *периода на придобиване*. Предприятието отчита тези услуги, докато те биват предоставяни от контрагента през периода на придобиване, със съответното увеличение на собствения капитал. Например:

▼B

а) ако на което лице бъдат предоставени опции за акции с условие придобиване на три години стаж, то предприятието приема, че услугите, които ще бъдат предоставяни от наетото лице като престация за опциите за акции, ще бъдат получени в бъдеще през този тригодишен период на придобиване;

б) ако на което лице бъдат предоставени опции за акции с условие за постигане на определени резултати и оставане на работа в предприятието до постигане на условието за такива резултати, като продължителността на периода на придобиване варира в зависимост от това, кога ще бъде изпълнено условието за ниво на изпълнение, предприятието приема, че услугите, които ще бъдат предоставени от наетото лице като престация за опциите за акции, ще бъдат получени в бъдеще през очаквания период на придобиване. Предприятието оценява продължителността на очаквания период на придобиване към датата на споразумяване, въз основа на най-вероятния изход от условието за резултати. Ако условието за постигане на резултати е *пазарно условие*, приблизителната оценка на продължителността на очаквания период на придобиване трябва да отговаря на предположенията, направени при приблизителната оценка на справедливата стойност на предоставените опции и не трябва да се преработва на по-късен етап. Ако условието за резултати не е пазарно условие, предприятието преразглежда приблизителната си оценка на продължителността на периода на придобиване, ако е необходимо, ако последваща информация показва, че продължителността на периода на придобиване се различава от предварителните приблизителни оценки.

Сделки, оценявани чрез справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал

Определяне на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал

16. За сделки, оценявани чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, предприятието оценява справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към *датата на оценяването*, въз основа на пазарните цени, ако има такива, като има предвид условията, при които са предоставени тези инструменти на собствения капитал (предмет на изискванията на параграфи 19—22).

17. Ако няма такива пазарни цени, предприятието прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, използвайки техника на оценяване, за да прецени каква би била цената на тези инструменти на собствения капитал към датата на оценяване при честна сделка между информирани и желаещи страни. Техниката на оценяване трябва да отговаря на общоприетите методи на оценяване за ценообразуване на финансови инструменти и трябва да обхваща всички фактори и предположения, които информирани и желаещи участници на пазара биха взели предвид при определяне на цената (предмет на изискванията на параграфи 19—22).

18. Допълнение Б съдържа по-нататъшни насоки за оценяването на справедливата стойност на акции и опции за акции, като набляга на конкретните условия, които са общи характеристики на предоставянето на акции или опции за акции на наети лица.

▼B

Третиране на условията за придобиване

19. Предоставянето на инструменти на собствения капитал може да бъде поставено под условие от постигането на определени *условия на придобиване*. Например предоставянето на акции или опции за акции на нето лице обикновено е при условие наетото лице да остане на работа в предприятието за определен период от време. Може да има условия за постигане на резултати, които трябва да бъдат удовлетворени, като например постигане на определен ръст на печалбите на предприятието или определено повишение на цената на акциите на предприятието. Условията за придобиване, които не са пазарни условия, не се взимат предвид при оценяването на очакваната справедливата стойност на акциите или на опциите за акции към датата на оценяване. Вместо това условията за придобиване се взимат предвид чрез коригиране на броя на инструментите на собствения капитал, включени в оценката на размера на сделката, така че в крайна сметка сумата, призната за получените стоки или услуги като престация за предоставените инструменти на собствения капитал, се базира на броя на инструментите на собствения капитал, които в крайна сметка се придобиват. Следователно на кумулативна база, не се признава сума за получените стоки или услуги, ако предоставените инструменти на собствения капитал не се придобиват, тъй като не са изпълнени условията за придобиване, напр. контрагентът няма определен трудов стаж или не е изпълнено условие за ниво на изпълнение, предмет на изискванията в параграф 21.

20. За да приложи изискванията в параграф 19, предприятието трябва да признае сума за получените стоки или услуги през периода на придобиване, въз основа на най-добрата налична приблизителна оценка на броя на инструментите на собствения капитал, които се очаква да се придобият, и трябва да преработи приблизителната оценка, ако е необходимо, когато последващата информация покаже, че броят на инструментите на собствения капитал, които се очаква да се придобият, се различава от предходни приблизителни оценки. На датата на придобиването, предприятието трябва да преработи приблизителната оценка, за да я изравни с броя на инструментите на собствения капитал, които се придобиват в крайна сметка, предмет на изискванията в параграф 21.

21. Пазарните условия, като целева цена на акция, поставена като условие за придобиване (или възможност за упражняване), се взимат предвид, когато се прави приблизителната оценка на справедливата стойност на предоставяните инструменти на собствения капитал. Следователно при предоставяне на инструменти на собствения капитал с пазарни условия предприятието трябва да признае получените стоки или услуги от контрагента, който е постигнал всички други условия на придобиване (напр. услуги, получени от нето лице, което остава на работа за определения период от време), независимо дали това пазарно условие е постигнато.

▼M2

Третиране на условията за непридобиване

21A. По аналогичен начин, предприятието взема предвид всички условия, които не са условия за придобиване, при определянето на приблизителната оценка на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти. Следователно за предоставянето на капиталови инструменти с условия, които не са условия за придобиване, предприятието трябва да признае получените стоки или услуги от контрагента, който е постигнал всички условия на придобиване, които не са пазарни условия (напр. положен труд от нето лице, което остава на работа за определения период от време), независимо дали тези условия, които не са условия за придобиване, са постигнати.

▼B

Третиране на клаузата за подмяна

22. При опции с *клауза за подмяна*, клаузата за подмяна не се взима предвид при изготвянето на приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените опции към датата на оценяване. Вместо това, *опцията за подмяна* се отчита като предоставяне на нова опция, ако и когато впоследствие се издаде опция за подмяна.

След датата на придобиване

23. След като е признало получените стоки или услуги в съответствие с параграфи 10—22, както и съответно увеличение на собствения капитал, предприятието не може да прави последващи корекции на общата сума на собствения капитал след датата на придобиване. Например предприятието не може впоследствие да сторнира сумата, призната за получените услуги от нието лице, ако придобитите инструменти на собствения капитал по-късно бъдат отнети или, в случай с опции за акции, опциите не бъдат упражнени. Това изискване обаче не пречи на предприятието да признае прехвърляне в рамките на собствения капитал, т.е. прехвърляне от един компонент на собствения капитал към друг.

Ако справедливата стойност на капиталовия инструмент не може да се оцени надеждно

24. Изискванията по параграфи 16—23 се прилагат, когато предприятието е задължено да оценява сделка с плащане на базата на акции чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал. В редки случаи предприятието може да не е в състояние да оцени надеждно справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на оценяване, в съответствие с изискванията по параграфи 16—22. Само в такива редки случаи, вместо това, предприятието трябва да:

а) оцени инструментите на собствения капитал по тяхната *вътрешна стойност*, първоначално към датата, на която предприятието получи стоките или контрагентът предостави услугите, и впоследствие към ►**M5** края на всеки отчетен период ◄ и към датата на окончателно уреждане, като всяка промяна на вътрешно присъщата стойност се признава в печалбата или загубата. При предоставяне на опции за акции, споразумението за плащане на базата на акции е окончателно уредено, когато опциите бъдат упражнени, отнети (напр. при прекратяване на трудовите правоотношения), или при изтичане на срока (напр. в края на живота на опцията);

б) признае получените стоки или услуги на базата на броя на инструментите на собствения капитал, които в крайна сметка се придобиват или (когато е приложимо) са в крайна сметка упражнени. За да приложи това изискване към опции за акции Например предприятието трябва да признае получените стоки или услуги през периода на придобиване, ако има такива, в съответствие с параграфи 14 и 15, освен ако не важат изискванията на параграф 15, буква б) по отношение на пазарно условие. Сумата, призната за получените стоки или услуги през периода на придобиване, се базира на броя на опциите за акции, които се очаква да се придобиват. Предприятието трябва да преработи тази приблизителна оценка, ако е необходимо, ако последваща информация покаже, че броят на опциите за акции, които се очаква да се придобиват, се различава от предварителните приблизителни оценки. На

▼B

датата на придобиване предприятието трябва да преработи приблизителната оценка, така че да се равни с броя на инструментите на собствения капитал, които в крайна сметка са били придобити. След датата на придобиване, предприятието сторнира признатата сума за получените стоки или услуги, ако по-късно опциите за акции бъдат отнети или срокът им изтече в края на живота на опциите за акции.

25. Ако предприятие прилага параграф 24, не е необходимо да прилага параграфи 26—29, тъй като всяко изменение на условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал, ще бъде взето предвид при прилагането на метода на вътрешната стойност, изложен в параграф 24. Ако обаче предприятие уреди предоставяне на инструменти на собствения капитал, към които е бил приложен параграф 24:

а) ако уреждането се извърши през периода на придобиване, предприятието отчита уреждането като ускорено придобиване, и следователно незабавно признава сумата, която би била призната в противен случай за получени услуги през остатъка от периода на придобиване;

б) всяко плащане, извършено при уреждането, се отчита като обратно изкупуване на инструменти на собствения капитал, т.е. като намаление на собствения капитал, освен до степента, до която плащането надвишава вътрешната стойност на инструментите на собствения капитал, оценени към датата на обратно изкупуване. Всяко такова превишение се признава за разход.

Модификации в сроковете и условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал, включително откази и уреждания

26. Предприятието може да измени условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал. Например то може да намали цената на упражняване на опциите, предоставени на наети лица (т.е. повторно оценяване на опциите), което повишава справедливата стойност на тези опции. Изискванията в параграфи 27—29 за отчитане на ефектите от измененията се изразяват в контекста на сделките с плащане на базата на акции с наетите лица. Изискванията обаче се прилагат също и към сделки с плащане на базата на акции с лица, различни от наетите лица, които се оценяват чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал. В последния случай всяко позоваване в параграфи 27—29 на датата на споразумяване, се отнася за датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът предоставя услугите.

27. Предприятието признава, като минимум, получените услуги, оценени по справедлива стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване освен ако тези инструменти на собствения капитал не се придобиват, тъй като не отговарят на условието за придобиване (което не е пазарно условие), определено към датата на споразумяване. Това важи независимо от всякакви изменения на условията, при които са издадени инструментите на собствения капитал, или отказ, или уреждане на това предоставяне на инструменти на собствения капитал. Освен това предприятието признава ефектите от измененията, които повишават общата справедлива стойност на споразумението за плащане на базата на акции или носят полза на наетото лице по друг начин. Насоки за прилагането на това изискване са дадени в допълнение Б.

▼M2

28. Ако предприятието откаже или уреди предоставяне на капиталови инструменти през периода на придобиване (различно от предоставяне, отказано чрез отнемане, когато условията за придобиване не са изпълнени):

▼B

а) предприятието отчита отказа или уреждането като ускорено придобиване, и следователно незабавно признава сумата, която би била призната в противен случай за получени услуги през остатъка от периода на придобиване;

▼M2

б) …Всяко такова превишение се признава за разход. Ако обаче споразумението за плащане на базата на акции включва пасивни компоненти, предприятието преоценява справедливата стойност на пасива към датата на отказа или уреждането. Всяко плащане, извършено за уреждане на пасивния компонент, се отчита като погасяване на пасива.

▼B

в) ако на наетото лице бъдат предоставени нови инструменти на собствения капитал и на датата, на която тези нови инструменти на собствения капитал са предоставени, предприятието определи новите издадени инструменти на собствения капитал като такива, подменящи отказаните инструменти на собствения капитал, предприятието отчита предоставянето на заменящите инструменти на собствения капитал по същия начин, както изменението на първоначалното предоставяне на инструменти на собствения капитал в съответствие с параграф 27 и насоките от допълнение Б. Нарастващата справедлива стойност е разликата между справедливата стойност на заменящите инструменти на собствения капитал и нетната справедлива стойност на отказаните инструменти на собствения капитал, към датата на споразумяване относно заменящите инструменти на собствения капитал. Нетната справедлива стойност на отказаните инструменти на собствения капитал е тяхната справедлива стойност непосредствено преди отказа, намалена със сумата на всяко плащане, извършено към наетото лице при отказа на инструментите на собствения капитал, което се отчита като намаление на собствения капитал в съответствие с буква б) по-горе. Ако предприятието не определи издадените нови инструменти на собствения капитал, като инструменти на собствения капитал, които заменят отказаните такива, предприятието отчита тези нови инструменти на собствения капитал като ново предоставяне на инструменти на собствения капитал.

▼M2

28А. Ако предприятие или контрагент може да избере дали да постигне условие, което не е условие за придобиване, предприятието третира непостигането от предприятието или от контрагента на условието, което не е условие за придобиване, през периода на придобиване като отказ.

▼B

29. Ако предприятието изкупи обратно придобити инструменти на собствения капитал, плащането, в полза на наетото лице, се отчита като намаление на собствения капитал, освен до степента, до която това плащане надвишава справедливата стойност на обратно изкупените инструменти на собствения капитал, оценени към датата на обратно изкупуване. Всяко такова превишение се признава за разход.

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ, УРЕЖДАНИ С ПАРИЧНИ СРЕДСТВА

30. При сделки с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства, предприятието оценява придобитите стоки или услуги и поетото задължение по справедливата стойност на задължението. Докато задължението не бъде уредено, предприятието трябва да оценява повторно справедливата стойност на задължението към ►M5 края на всеки отчетен период ◄ и към датата на уреждането му, като всички промени в справедливата стойност се признават в печалбата или загубата за периода.

▼B

31. Например предприятие може да предостави на наетите лица права за възползване от повишението на цената на акциите като част от техния пакет на възнаграждение, при което наетите лица имат право на бъдещо парично плащане (а не с инструменти на собствения капитал) на базата на повишението на цената на акциите над определено равнище за определен период от време. Или предприятието може да предостави на наетите си лица правото да получат бъдещо парично плащане, като им предостави право на акции (включително акции, които ще бъдат емитирани след упражняване на опциите за акции), които подлежат на обратно изкупуване или задължително (напр. при прекратяване на трудови правоотношения), или по избор на наетото лице.

32. Предприятието признава получените услуги и задължението да плати за тези услуги заедно с тяхното предоставяне от наетите лица. Например някои права за възползване от повишението на цената на акциите се придобиват незабавно и следователно наетите лица не са длъжни на навършват определен стаж, за да имат право на парично плащане. При отсъствие на доказателства за противното предприятието приема, че услугите, предоставени от наетите лица в замяна на права за възползване от повишението на цената на акциите, са получени. Така предприятието признава незабавно получените услуги и задължението да плати за тях. Ако правата за възползване от повишението на цената на акциите не се придобиват, докато наетите лица не навършат определен стаж, предприятието признава получените услуги и задължението да плати за тях, докато наетите лица предоставят услуги през този период.

33. Задължението се оценява първоначално и към ►**M5** края на всеки отчетен период ◄ до уреждането му по справедливата стойност на правата за възползване от повишението на цената на акциите, като се прилага модел за оценка на опции и се взимат предвид условията, при които са предоставени тези права и степента, до която наетите лица са предоставяли услуги до момента.

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ, ПРИ КОИТО ИМА АЛТЕРНАТИВА ЗА УРЕЖДАНЕ С ПАРИЧНИ СРЕДСТВА

34. Предприятието отчита сделките с плащане на базата на акции, при които условията на споразумението предоставят или на предприятието, или на контрагента възможност за избор дали предприятието да уреди сделката в парични средства (или други активи), или чрез емитиране на инструменти на собствения капитал, или компонентите на такава сделка като сделка с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства, ако и до степента, до която предприятието е поело задължение да уреди сделката с парични средства или като сделка с плащане на базата на акции, уреждана чрез издаване на инструменти на собствения капитал, ако и до степента, до която такова задължение не е било поето.

Сделки с плащане на базата на акции, при които условията на споразумението предоставят на контрагента избор за уреждане

35. Ако предприятието е дало на контрагента правото на избор дали дадена сделка с плащане на базата на акции да бъде уредена с парични средства ([1]) или чрез емисия на инструменти на собствения капитал, предприятието е предоставило съставен

([1]) В параграфи 35—43 всички позовавания на парични средства включват и други активи на предприятието.

▼B

финансов инструмент, който включва дългов компонент (т.е. правото на контрагента да поиска плащане с парични средства) и капиталов компонент (т.е. правото на контрагента да поиска уреждане с инструменти на собствения капитал вместо с парични средства). За сделки с лица, различни от наети лица, при които справедливата стойност на получените стоки или услуги се оценява директно, предприятието оценява капиталовия компонент на съставния финансов инструмент като разлика между справедливата стойност на получените стоки или услуги и справедливата стойност на дълговия компонент към датата, на която са получени стоките или услугите.

36. При други сделки, включително сделки с наети лица, предприятието оценява справедливата стойност на съставния финансов инструмент към датата на оценяване, взимайки предвид условията, при които са дадени правата върху паричните средства или инструментите на собствения капитал.

37. За да приложи параграф 36, предприятието първо оценява справедливата стойност на дълговия компонент и след това оценява справедливата стойност на капиталовия компонент — взимайки предвид, че за да получи инструменти на собствения капитал, контрагентът трябва да се откаже от правото да получи парични средства. Справедливата стойност на съставния финансов инструмент е сумата от справедливите стойности на двата компонента. Сделките с плащане на базата на акции, при които обаче контрагентът има алтернатива за вида уреждане, често са така структурирани, че справедливата стойност на едната алтернатива на уреждане да е същата като другата. Например контрагентът може да има възможност за избор да получи опции за акции или права за възползване от повишаването на цената на акциите с парично уреждане. В такива случаи справедливата стойност на капиталовия компонент е нула, и следователно справедливата стойност на съставния финансов инструмент е същата, каквато е справедливата стойност на дълговия компонент. И обратно, ако справедливата стойност на алтернативите за уреждане е различна, справедливата стойност на капиталовия компонент обикновено е по-висока от нула, в който случай справедливата стойност на съставния финансов инструмент ще бъде по-висока от справедливата стойност на дълговия компонент.

38. Предприятието отчита по отделно получените или придобити стоки или услуги по отношение на всеки компонент на съставния финансов инструмент. За дълговия компонент предприятието признава придобитите стоки или услуги и задължението да плати за тези стоки или услуги, докато контрагентът доставя стоките или предоставя услугите, в съответствие с изискванията, които важат за сделките с плащане, на базата на акции, уреждани с парични средства (параграфи 30—33). За капиталовия компонент (ако има такъв) предприятието признава придобитите стоки или услуги и увеличение на собствения капитал, докато контрагентът доставя стоките или предоставя услугите, в съответствие с изискванията, които важат за сделките с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал (параграфи 10—29).

39. На датата на уреждането предприятието трябва да оцени повторно задължението до справедлива му стойност. Ако предприятието емитира инструменти на собствения капитал при уреждането, вместо да плати в парични средства, задължението се прехвърля директно в собствения капитал като престация за емитираните инструменти на собствения капитал.

▼B

40. Ако предприятието уреди сделката с парични средства вместо да емитира инструменти на собствения капитал, това плащане се прилага за пълно уреждане на задължението. Всеки капиталов компонент, признат по-рано, остава в собствения капитал. Като избира да получи парични средства при уреждането, контрагентът се отказва от правото да получи инструменти на собствения капитал. Това изискване обаче не пречи на предприятието да признае прехвърляне в рамките на собствения капитал, т.е. прехвърляне от един компонент на собствения капитал към друг.

Сделки с плащане на базата на акции, при които условията на споразумението предоставят на предприятието възможност за избор на уреждането

41. При сделки с плащане на базата на акции, при които условията на споразуменията предоставят на предприятието възможността за избор дали да уреди плащането в парични средства или чрез емисия на инструменти на собствения капитал, предприятието определя дали има настоящо задължение да уреди сделката в парични средства и отчита сделката с плащане на базата на акции по съответния начин. Предприятието има настоящо задължение за уреждане в парични средства, ако изборът на уреждане с инструменти на собствения капитал няма търговско съдържание (напр. защото предприятието има законова забрана да емитира акции) или предприятието има практика от миналото или заявена политика на уреждане с парични средства, или по принцип се разплаща в парични средства винаги когато контрагентът поиска парично уреждане.

42. Ако предприятието има настоящо задължение за уреждане в парични средства, то отчита сделката в съответствие с изискванията по параграфи 30—33, които важат за сделки с плащане на базата на акции, уреждани в парични средства.

43. Ако не съществува такова задължение, предприятието отчита сделката в съответствие с изискванията по параграфи 10—29, които важат за сделки с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал. При уреждането:

а) ако предприятието избере да уреди сделката в парични средства, паричното плащане се отчита като обратно изкупуване на капиталово участие, т.е. като намаление на собствения капитал, освен в случаите, отбелязани в буква в) по-долу;

б) ако предприятието избере да уреди сделката, като емитира инструменти на собствения капитал, не се изисква по-нататъшно отчитане (освен прехвърляне от един компонент на собствения капитал в друг, ако е необходимо), освен в случаите, отбелязани в буква в) по-долу;

в) ако предприятието избере алтернативата на уреждане с по-високата справедлива стойност към датата на уреждането, предприятието признава допълнителен разход за дадената превишаваща стойност, т.е. разликата между платените парични средства и справедливата стойност на капиталовия инструмент, който би бил емитиран в противен случай, или разликата между справедливата стойност на емитираните инструменти на собствения капитал и сумата на паричните средства, които биха били платени в противен случай, което от двете е приложимо.

▼**M23**

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ МЕЖДУ ПРЕДПРИЯТИЯ В РАМКИТЕ НА ГРУПА (ИЗМЕНЕНИЯ ОТ 2009 Г.)

43А. За сделки с плащане на базата на акции между предприятия в рамките на група предприятието, получаващо стоките или услугите, оценява в своите отделни или индивидуални финансови отчети получените стоки или услуги като сделка с плащане на базата на акции, уреждана чрез издаване на инструменти на собствения капитал, или като сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства, като за целта оценява:

а) естеството на предоставеното възнаграждение, и

б) своите собствени права и задължения.

Сумата, призната от предприятието, получаващо стоките или услугите, може да е различна от сумата, призната от консолидираната група или от друго предприятие в рамките на групата, уреждащо сделката с плащане на базата на акции.

43В. Предприятието, получаващо стоките или услугите, оценява получените стоки или услуги като сделка с плащане на базата на акции, уредена чрез издаване на инструменти на собствения капитал, когато:

а) предоставеното възнаграждение се състои от инструменти на собствения му капитал, или

б) предприятието няма задължение да уреди сделка с плащане на базата на акции.

Впоследствие предприятието преоценява такава сделка с плащане на базата на акции, уредена чрез издаване на инструменти на собствения капитал, само при промени в непазарните условия за придобиване в съответствие с параграфи 19—21. При всякакви други обстоятелства предприятието, получаващо стоките или услугите, оценява получените стоки или услуги като сделка с плащане на базата на акции, уредена с парични средства.

43В. Предприятието, уреждащо сделката с плащане на базата на акции, когато друго предприятие в същата група получава стоките или услугите, признава сделката като сделка с плащане на базата на акции, уредена с издаването на инструменти на собствения капитал, само ако е уредена със собствените капиталови инструменти на предприятието. В противен случай сделката се признава като сделка с плащане на базата на акции, уредена с парични средства.

43Г. Някои сделки в рамката на група включват споразумения за изплащане, които изискват от едно предприятие в групата да плати на друго предприятие в същата група за това, че е осигурило на доставчиците на стоки или услуги плащания на базата на акции. В тези случаи предприятието, което получава стоките или услугите, отчита сделката с плащане на базата на акции в съответствие с параграф 43Б, независимо от споразуменията за изплащане в рамките на групата.

▼B

ОПОВЕСТЯВАНИЯ

44. Предприятието оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат естеството и степента на споразуменията за плащане на базата на акции, съществуващи през периода.

45. За да приложи принципа по параграф 44, предприятието трябва да оповести най-малко следната информация:

а) описание на всеки вид договореност за плащане на базата на акции, която е съществувала по което и да е време през периода, включително общите условия на всяко споразумение, като изисквания за придобиване, максимален срок на предоставените опции и метода на уреждане (в парични средства или в инструменти на собствения капитал). Предприятие със сходни по съдържание видове споразумения за плащане на базата на акции може да обобщи тази информация, освен ако не е необходимо отделно оповестяване за всяко споразумение, за да се изпълни принципа от параграф 44;

б) броя и среднопретеглените цени на упражняване на опциите за акции за всяка от следните групи опции:

i) в обращение към началото на периода;

ii) издадени през периода;

iii) отнети през периода;

iv) упражнени през периода;

v) изтекли през периода;

vi) в обращение в края на периода; и

vii) упражняеми в края на периода.

в) за опции за акции, упражнени през периода, среднопретеглена цена на акция към датата на упражняване на опцията. Ако опциите са упражнявани регулярно през периода, предприятието може вместо това да оповести средно претеглена цена на акциите през периода;

г) за опциите за акции, в обращение към края на периода, обхватът на цените на упражняване и среднопретеглен оставащ договорен срок. Ако обхватът на цените на упражняване е широк, опциите в обращение се разделят на обхвати, които имат смисъл за оценяване на евентуални парични средства и момент на емитиране на допълнителни акции и паричните средства, които може да бъдат получени при упражняване на тези опции.

46. Предприятието е длъжно да оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансови отчети да разберат как е определена справедливата стойност на получените стоки или услуги или справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал през периода.

47. Ако предприятието е оценявало справедливата стойност на получените стоки или услуги като престация за инструментите на собствения капитал на предприятието индиректно чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, за да спази принципа по параграф 46, предприятието трябва да оповести най-малко следната информация:

▼B

а) за опции за акции, издадени през периода, среднопретеглената справедлива стойност на тези опции към датата на оценяване и информация за това, как е определена тази справедлива стойност, включително:

i) използвания модел на ценообразуване на опции и входящите данни за този модел, включително средно претеглена цена на акциите, цена на упражняване, очаквана променливост, живот на опцията, очаквани дивиденти, безрисков лихвен процент и всякакви други входящи данни за модела, включително използвания метод и направените предположения, за да се включат ефектите от очаквано по-ранно упражняване на опциите;

ii) как е определена очакваната променливост, включително обяснение на степента, до която очакваната променливост се базира на историческата променливост; и

iii) дали и как всякакви други характеристики на предоставянето на опциите са включени в оценката на справедливата стойност, като например пазарни условия;

б) за други инструменти на собствения капитал, предоставени през периода (т.е. различни от опции за акции), броя и средно претеглената справедлива стойност на тези инструменти на собствения капитал към датата на оценяване и информация за това, как е оценена тази справедлива стойност, включително:

i) ако справедливата стойност не е оценявана на базата на наблюдаема пазарна цена, как е определена;

ii) дали и как очакваните дивиденти са включени в оценката на справедливата стойност; и

iii) дали и как всякакви други характеристики на предоставените инструменти на собствения капитал са включени в оценката на справедливата стойност;

в) за договорености за плащане на базата на акции, които са изменени през периода:

i) обяснение на тези изменения;

ii) нарастващата справедлива стойност (в резултат от тези изменения); и

iii) информация за това как е оценена нарастващата справедлива стойност в съответствие с изискванията на букви а) и б) по-горе, където е приложимо.

48. Ако предприятието е оценило директно справедливата стойност на получените стоки или услуги през периода, то трябва да оповести как е определена тази справедлива стойност, и дали справедливата стойност е измервана по пазарни цени за тези стоки и услуги.

49. Ако предприятието е отхвърлило презумпцията по параграф 13, то оповестява този факт и дава обяснение защо презумпцията е била отхвърлена.

50. Предприятието е длъжно да оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат ефекта от сделките с плащане на базата на акции върху печалбата или загубата на предприятието за периода и върху финансовото му състояние.

▼B

51. За да приложи принципа по параграф 50, предприятието оповестява най-малко следната информация:

а) сумата на разходите, признати за периода, възникващи от сделки с плащане на базата на акции, при които получените стоки или услуги не отговарят на изискванията за признаване като активи и следователно са признати незабавно като разход, включително отделно оповестяване на тази част от сумата на разходите, която произтича от сделки, отчетени като сделки с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал;

б) за задължения, възникващи от сделки с плащане на базата на акции:

i) общата балансова сума в края на периода; и

ii) общата вътрешна стойност в края на периода на задълженията, за които правото на контрагента на парични средства или други активи е придобито до края на периода (т.е. придобити права за възползване от повишаването на цената на акциите).

52. Ако информацията, която настоящият МСФО изисква да бъде оповестена, не удовлетворява принципите от параграфи 44, 46 и 50, предприятието е длъжно да оповести такава допълнителна информация, каквато е необходима за удовлетворяването им.

ПРЕДХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

53. За сделки с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал, предприятието е длъжно да прилага настоящия МСФО за предоставяне на акции, опции за акции или други инструменти на собствения капитал, които са предоставени след 7 ноември 2002 г. и все още не са придобити към датата на влизане в сила на настоящия МСФО.

54. Предприятието се насърчава, но не е задължено, да прилага настоящия МСФО към други предоставяния на инструменти на собствения капитал, ако предприятието публично е оповестило справедливата стойност на тези инструменти на собствения капитал, определена към датата на оценяване.

55. За всички предоставяния на инструменти на собствения капитал, за които се прилага настоящият МСФО, предприятието трябва да преработи сравнителната информация и където е приложимо, да коригира началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период.

56. За всички предоставяния на инструменти на собствения капитал, за които настоящият МСФО не е прилаган (напр. инструменти на собствения капитал предоставяни на или преди 7 ноември 2002 г.), предприятието независимо от това трябва да оповести информацията, изисквана по параграфи 44 и 45.

57. Ако след влизането в сила на настоящия МСФО предприятието измени условията на предоставяне на инструменти на собствения капитал, към които настоящият МСФО не е бил приложен, предприятието независимо от това трябва да приложи параграфи 26—29, за да се отчетат тези изменения.

▼B

58. За задължения, произтичащи от сделки с плащане на базата на акции, съществуващи към датата на влизане в сила на настоящия МСФО, предприятието е длъжно да приложи този МСФО със задна дата. За тези задължения предприятието трябва да преработи сравнителната информация, включително коригиране на началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период, за който сравнителната информация е преработена, с изключение на това, че предприятието не е длъжно да преработва сравнителната информация, когато тя се отнася до период или до дата, предхождащи 7 ноември 2002 г.

59. Предприятието се насърчава, но не се задължава, да прилага със задна дата този МСФО към други задължения, произтичащи от сделки с плащане на базата на акции, например към задължения, които са уредени през периода, за който е представена сравнителна информация.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

60. Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼M22

61. Параграф 5 беше изменен от МСФО 3 (преработен 2008 г.) и издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения също се прилагат за този по-ранен период.

▼M2

62. Предприятието прилага следните изменения със задна дата за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г:

(а) изискванията на параграф 21А по отношение на третирането на условията, които не са условия за придобиване;

(б) Преработените дефиниции на „придобиване“ и „условия на придобиване“ в Приложение А;

(в) измененията в параграф 28 и 28А по отношение на отказите.

Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящите изменения за период, започващ преди 1 януари 2009 г., то оповестява този факт.

▼M23

63. Предприятието прилага следните изменения, направени от *Сделки в рамките на група с плащане на базата на акции, уредени с парични средства*, издадено през юни 2009 г., със задна дата, при спазване на преходните разпоредби на параграфи 53—59, в съответствие с МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 г.:

а) измененията в параграф 2, заличаването на параграф 3 и добавянето на параграфи 3А и 43А—43Г и параграфи Б45, Б47, Б50, Б54, Б56–Б58 и Б60 в приложение Б по отношение на счетоводното отчитане на сделки между предприятията в рамките на група.

▼M23

б) преработените дефиниции в приложение А на следните термини:

— сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства

— сделка с плащане на базата на акции, уреждана чрез издаване на инструменти на собствения капитал

— споразумение за плащане на базата на акции

— сделка с плащане на базата на акции

Ако информацията, необходима за прилагането със задна дата, не е налице, дружеството отразява в своите отделни или индивидуални финансови отчети предварително признатите в консолидираните финансови отчети суми. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага настоящите изменения за период, започващ преди 1 януари 2010 г., то оповестява този факт.

ОТМЯНА НА ТЪЛКУВАНИЯ

64. *Сделки в рамките на групата с плащане на базата на акции, уредени с парични средства*, издадено през юни 2009 г., измества Разяснение 8 на КРМСФО *Обхват на МСФО 2* и Разяснение 11 на КРМСФО *МСФО 2 Операции с акции в рамките на групата и с обратно изкупени собствени акции*. Измененията, направени от този документ, включваха предишни изисквания, предвидени в Разяснение 8 на КРМСФО и Разяснение 11 на КРМСФО, както следва:

а) измениха параграф 2 и добавиха параграф 13А по отношение на счетоводното отчитане на сделки, при които не може конкретно да се определят някои или всички получени стоки или услуги. Тези изисквания влязоха в сила за годишните периоди, започващи на или след 1 май 2006 г.

б) добавиха параграфи Б46, В48, Б49, Б51–Б53, Б55, Б59 и Б61 в приложение Б. Тези изисквания влязоха в сила за годишните периоди, започващи на или след 1 март 2007 г.

Тези изисквания се прилагаха с обратна сила в съответствие с изискванията на МСС 8, при спазване на преходните разпоредби от МСФО 2.

▼B

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

▼M23

Сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства

Сделка с плащане на базата на акции, при която предприятието придобива стоки или услуги, като поема задължение да прехвърли на доставчика на тези стоки или услуги парични средства или други активи в размер на суми, които са базирани на цената (или стойността) на **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**) на предприятието или на друго предприятие в рамките на групата.

▼B

Наети лица и други лица, предоставящи сходни услуги	Физически лица, които предоставят персонални услуги на предприятието и/или: а) лицата се считат за наети лица за правни или данъчни цели, б) лицата работят за предприятието под неговото ръководство по същия начин, както лицата, които се считат за наети лица за правни или данъчни цели, или в) предоставяните услуги са аналогични на тези, предоставяни от наетите лица. Например терминът обхваща целия управленски персонал, т.е. лицата, които имат правомощия и отговорности да планират, ръководят и контролират дейностите на предприятието, включително неизпълнителни директори.
Инструмент на собствения капитал	Договор, който осигурява остатъчен дял в активите на дадено предприятие след приспадане на всички негови пасиви ([1]).
Предоставян инструмент на собствения капитал	Правото (условно и безусловно) на **инструмент на собствения капитал** на предприятието, предоставено от предприятието на друго лица по силата на **споразумение за плащане на базата на акции**.

▼M23

Сделка с плащане на базата на акции, уреждана чрез издаване на инструменти на собствения капитал	**Сделка с плащане на базата на акции**, при която предприятието а) получава стоки или услуги като насрещна престация за своите **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**), или б) получава стоки или услуги, но липсва задължение за уреждане на сделката с доставчика.

▼B

Справедлива стойност	Сумата, за която даден актив може да бъде разменен или даден пасив — уреден, или **предоставен инструмент на собствения капитал** би могъл да се размени в сделка при справедливи пазарни условия между несвързани, информирани и желаещи страни.

([1]) *Общите положения* дефинират пасива като настоящо задължение на предприятието, произтичащо от минали събития, уреждането на които се очаква да доведе до изходящ поток от предприятието на ресурси, които въплъщават икономически ползи (т.е. изходящ паричен поток или други активи на предприятието).

▼B

Дата на споразумяване	Датата, на която предприятието и други лице (включително нието лице) се договарят за **плащане на базата на акции**, като предприятието и контрагентът имат споделено разбиране за сроковете и условията на споразумението. На датата на споразумяване предприятието дава на контрагента правото на парични средства, други активи или **инструменти на собствения капитал** на предприятието, при условие че са изпълнени определени **условия на предоставяне**, ако има такива. Ако това споразумение е предмет на процедура на одобрение (например от акционерите) датата на споразумяване е датата, на която е получено одобрението.
Вътрешна стойност	Разликата между **справедливата стойност** на акциите,които контрагентът има (условно или безусловно) право да запише или които има право да получи, и цената(ако има такава), която контрагентът е (или ще бъде)длъжен да плати за тези акции. Например **опция за акция** с цена на упражняване 15 ВЕ ([1]) на акция със **справедлива стойност** 20 ВЕ има вътрешна стойност в размер на 5 ВЕ.
Пазарно условие	Условие, от което зависи цената на упражняване, придобиването или възможността за упражняване **на инструмент на собствения капитал**, свързано с пазарната цена на **инструментите на собствения капитал** на предприятието, като например постигането на определена цена на акция или определен размер на **вътрешната стойност на опция за акции** или постигането на определено целево равнище, базирано на пазарната цена на **инструментите на собствения капитал** на предприятието по отношение на индекс на пазарните цени на **инструменти на собствения капитал** на други предприятия.
Дата на оценяване	Датата, на която се оценява **справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал** за целите на МСФО. За сделки с **наети лица и други лица, извършващи сходни услуги**, датата на оценяване **е датата на споразумяване**. За сделки с лица, различни от наети лица (и тези, предоставящи сходни услуги), датата на оценяване е датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът извършва услугите.
Характеристика на подмяна	Характеристика, която предвижда автоматично предоставяне на допълнителни **опции за акции** винаги, когато притежателят на опция упражни по-рано предоставените му опции, като използва акции на предприятието вместо парични средства за заплащане на цената на упражняване.

([1]) В настоящото допълнение паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ).

▼B

Опция за подмяна — Нова **опция за акции**, предоставена, когато една акция е използвана за заплащане на цената на упражняване на предишна **опция за акции**.

▼M23

Споразумение за плащане на базата на акции — Споразумение между предприятието (или друго предприятие ([a]) в същата група или акционер на предприятие в рамките на групата) и друга страна (включително нието лице), по силата на което другата страна има право да получи:

а) парични средства или други активи на предприятието за суми, базирани на цената (или стойността) на **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**) на предприятието или на друго предприятие в рамките на групата, или

б) **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**) на предприятието или на друго предприятие в рамките на групата

при условие че са спазени всички определени **условия за придобиване**.

([a]) Съгласно параграф 4 от МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* „група“ е „компанията майка и всички нейни дъщерни предприятия“ от гледна точка на крайното предприятие майка на отчитащото се предприятие.

Сделка с плащане на базата на акции — Сделка, при която предприятието

а) получава стоки или услуги от доставчика на тези стоки или услуги (включително нието лице) при **споразумение за плащане на базата на акции**, или

б) поема задължение за уреждане на сделка с доставчика на базата на **споразумение за плащане на базата на акции**, когато друго предприятие в рамките на групата получава тези стоки или услуги.

▼B

Опция за акции — Договор, който дава на притежателя право, но не и задължение, да запише акции на предприятието на фиксирана или определима цена за определен период от време.

▼M2

Придобиване	Възникване на право. По силата на **споразумение за плащане на базата на акции** правото на контрагента да получи парични средства, други активи или **инструменти на собствения капитал** на предприятието възниква при удовлетворяване на определени **условия за придобиване**.
Условия за придобиване	Условията, които определят дали предприятието да получи услугите, които дават право на контрагента да получи парични средства, други активи или **инструменти на собствения капитал** на предприятието по силата на **споразумение с плащане на базата на акции**. Условията за придобиване са или условия за работа, или условия за резултати. Условията за работа изискват от контрагента да завърши определен период на труд. Условията за резултати изискват от контрагента да завърши определен период на труд и да постигне определени целеви равнища на изпълнение (като например конкретно увеличение на печалбата на предприятието за определен период от време). Условието за резултати може да включва **пазарно условие**.

▼B

период на придобиване	Периодът, през който се удовлетворяват всички определени **условия за придобиване** на дадено **споразумение за плащане на базата на акции**.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Определяне на справедливата стойност на предоставяните инструменти на собствения капитал

Б1. Параграфи Б2–Б41 от настоящото допълнение съдържат по-нататъшни насоки за оценяването на справедливата стойност на предоставени акции и опции за акции, като акцентът се поставя върху конкретните условия, които са общи характеристики на предоставянето на акции и опции за акции на наети лица. Следователно то не е изчерпателно. Освен това, тъй като при въпросите за оценяването, разглеждани по-долу, се отделя внимание главно на акции и опции за акции, предоставяни на наети лица, приема се, че справедливата стойност на акциите или опциите за акции се оценява към датата на споразумяване. Много от въпросите на оценяването, разглеждани по-долу, (напр. определяне на очакваната променливост) са валидни също и в контекста на приблизителната оценка на акции или опции за акции, предоставяни на лица, различни от наетите лица, към датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът извършва услугата.

▼B

Акции

Б2. За акции, предоставени на наети лица, справедливата стойност на акциите се оценява по пазарни цени на акциите на предприятието (или приблизително оценена пазарна цена, ако акциите на предприятието не се търгуват публично), коригирани, за да се отчетат условията, при които са предоставени акциите (с изключение на условия за придобиване, които се изключват от оценката на справедливата стойност в съответствие с параграфи 19—21).

Б3. Например ако наетото лице няма право да получава дивиденти през периода на придобиване, този фактор трябва да бъде взет предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции. По подобен начин, ако акциите са предмет на ограничения за прехвърляне след датата на придобиване, този фактор трябва да се вземе предвид, но само до степента, до която ограниченията след придобиването засягат цената, която информиран и желаещ участник на пазара би платил за тази акция. Например ако акциите се търгуват активно на активен и ликвиден пазар, ограниченията за прехвърляне след придобиването може да имат много малък или никакъв ефект върху цената, която информиран и желаещ участник на пазара би платил за тези акции. Ограничения за прехвърляне или други ограничения, които съществуват през периода на придобиване, не се взимат предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции към датата на споразумяване, тъй като тези ограничения произтичат от наличието на условия за придобиване, които се отчитат в съответствие с параграфи 19—21.

Опции за акции

Б4. За опции за акции, предоставени на наети лица, в много случаи пазарни цени не съществуват, тъй като предоставените опции са предмет на условия, които не са в сила за търгуваните опции. Ако не съществуват търгувани опции с аналогични условия, справедливата стойност на предоставените опции се оценява чрез прилагането на модел за оценяване на опции.

Б5. Предприятието трябва да вземе предвид фактори, които информирани и желаещи участници на пазара биха взели предвид при избор на модела за оценяване на опции, който да приложат. Например много опции на наети лица са с дълъг живот, обикновено с възможност за упражняване през периода между датата на придобиване и края на живота на опцията, и обикновено се упражняват рано. Тези фактори трябва да се взимат предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на опциите към датата на споразумяване. За много предприятия това може да изключи възможността за използване на формулата Блек—Шулс—Мертон, която не позволява възможност за упражняване преди края на живота на опцията и може да не отразява адекватно ефектите от очакваното ранно упражняване. Тя не позволява и възможност очакваната променливост и други входящи данни в модела да варират през живота на опцията. За опции с относително кратък договорен срок обаче или които трябва да бъдат упражнени в рамките на кратък период след датата на придобиване, посочените по-горе фактори може да не са приложими. В тези случаи формулата Блек—Шулс—Мертон може да генерира стойност, която по същество е същата както при един по-гъвкав модел за оценяване на опции.

▼B

Б6. При всички модели за оценяване на опции се взимат предвид като минимум следните фактори:

а) цената на упражняване на опцията;

б) живота на опцията;

в) текуща цена на стоящите в нейната основа акции;

г) очакваната променливост на цената на акцията;

д) очакваните от акцията дивиденти (ако е уместно); и

е) безрисковия лихвен процент за периода на опцията.

Б7. Други фактори, които информирани и желаещи участници на пазара биха взели под внимание при определяне на цената също трябва да бъдат взети предвид (с изключение на условията за придобиване и характеристиките на подмяна, които се изключват от оценката на справедливата стойност съгласно параграфи 19—22).

Б8. Например опция за акции, предоставена на нает лице, обикновено не може да бъде упражнена през определени периоди (напр. през периода на придобиване или през периоди, посочени от регулаторните органи за ценните книжа). Този фактор се взима предвид, ако при прилагания модел за оценяване на опции по принцип се приема, че опцията може да бъде упражнена по всяко време от нейния период. Ако едно предприятие обаче използва модел за оценяване на опции, с който се оценяват опции, които могат да бъдат упражнени само в края на техния период, не се изисква корекция за невъзможността те да бъдат упражнени през периода на придобиване (или други периоди през живота на опцията), тъй като при модела приема, че опциите не могат да бъдат упражнявани през тези периоди.

Б9. По аналогичен начин, друг фактор, често срещан при опциите за акции в полза на наети лица, е възможността за ранно упражняване на опцията, например тъй като опцията не е свободно прехвърляема или защото наетото лице трябва да упражни всички придобити опции при прекратяване на трудовото правоотношение. Ефектите от очакваното ранно упражняване трябва да се взимат предвид, както е посочено в параграфи Б16—Б21.

Б10. Факторите, които информиран и желаещ участник на пазара не би разглеждал при определяне на цената на опцията за акции (или друг инструмент на собствения капитал), не се взимат предвид при приблизителната оценка на справедливата стойност на предоставените опции за акции (или други инструменти на собствения капитал). Например при опции за акции, предоставени на нает лице, факторите, които влияят на стойността на опцията само от гледна точка на отделното нает лице, не са от значение при приблизителната оценка на цената, която би била определена от информиран и желаещ участник на пазара.

▼B

Входящи данни в моделите за оценяване на опции

Б11. При приблизителната оценка на очакваната променливост и дивидентите от стоящите в основата акции, целта е да се оценят приблизително очакванията, които биха били отразени в текущата пазарна или договорена разменна цена на опцията. По аналогичен начин, когато се оценяват ефектите от ранно упражняване на опции за акции в полза на наети лица, целта е да се оценят приблизително очакванията, които би имало външно лице с достъп до подробна информация за поведението на наето лице по отношение упражняването на опции въз основа на информация, налична към датата на споразумяване.

Б12. Често е вероятно да има набор от приемливи очаквания за бъдещата променливост, дивиденти и поведение на упражняване, вариращи в рамките на определен обхват. Ако това е така, очакваната стойност се изчислява чрез претегляне на всяка сума в рамките на обхвата с вероятността за нейното осъществяване.

Б13. В общия случай, очакванията за бъдещето се основават на минал опит, като се модифицират, ако основателно се очаква бъдещето да се различава от миналото. При някои обстоятелства установими фактори може да сочат, че некоригираният исторически опит е относително слабо средство за прогнозиране на бъдещи събития. Например ако предприятие с две коренно различни дейности се освободи от едната, която е била значително по-малко рискова от другата, историческата променливост може да не е най-добрата информация, на която да базираме разумни очаквания за бъдещето.

Б14. При други обстоятелства може да не е налична историческа информация. Например новорегистрирано на борсата предприятие има много малко или никакви исторически данни за променливостта на цената на акциите си. Нерегистрирани и новорегистрирани на борсата предприятия са разгледани подробно по-долу.

Б15. Като обобщение дадено предприятие не трябва просто да базира приблизителните си оценки на променливостта, поведението при упражняване и дивидентите върху историческа информация, без да взема предвид степента, в която се очаква миналият опит приемливо да предсказва бъдещето.

Очаквано ранно упражняване

Б16. Наетите лица често упражняват опциите за акции по-рано поради редица причини. Например опциите за акции на наето лице обикновено не подлежат на прехвърляне. Това често кара наетите лица да упражняват по-рано своите опции за акции, тъй като това е единственият начин за тях да ликвидират своите позиции. Също така, наети лица, които прекратят трудовите си правоотношения, обикновено са задължени да упражнят всички придобити опции в кратък период от време, в противен случай опциите за акции биват отнети. Този фактор също води до ранно упражняване на опции за акции на наети лица. Други фактори, водещи до ранно упражняване са избягването на риск и липсата на диверсификация на богатството.

Б17. Начините, по които се взимат предвид ефектите от ранно упражняване, зависят от вида на прилагания модел за оценяване на опции. Например очакваното ранно упражняване може да се вземе предвид, като се използва приблизителна оценка на очаквания период на опцията (който за опция за акции на наето лице е периода от датата на споразумяване до датата, на която се очаква да бъде упражнена опцията) като входящи данни в модела за оценяване на опции (напр. формулата Блек—Шулс—Мертон). Като алтернатива, очакваното ранно упражняване може да се моделира като биномен или аналогичен модел за оценяване на опции, при който договореният период се използва като входящ параметър.

▼B

Б18. Факторите, които трябва да се взимат предвид при приблизителната оценка на ранно упражняване, включват:

а) продължителността на периода на придобиване, тъй като опцията за акции обикновено не може да бъде упражнена преди края на периода на придобиване. Следователно определянето на последствията от оценката на очаквано ранно упражняване се базира на предположението, че опциите ще се придобиват. Последствията от условията на придобиване са разгледани в параграфи 19—21;

б) средната продължителност на времето, през което сходни опции са оставали в обращение в миналото;

в) цената на стоящите в основата акции. Опитът може да показва, че наетите лица са склонни да упражняват опциите, когато цената на акциите достигне определено равнище над цената на упражняване;

г) нивото на наетото лице в организацията. Например опитът може да показва, че наетите лица на по-високо ниво имат склонност да упражняват опциите си по-късно от наетите лица на по-ниско ниво (разгледано по-подробно в параграф Б21);

д) очакваната променливост на стоящите в основата акции. Обикновено тенденцията е наетите лица да упражняват опциите за силно променливи акции по-рано, отколкото за акции с ниска променливост.

Б19. Както е отбелязано в параграф Б17, ефектите от ранно упражняване биха могли да се взимат предвид, като приблизителната оценка на очаквания период на съществуване на опцията се използва като входящ параметър в модела за оценяване на опции. Когато се прави приблизителна оценка на очаквания период на съществуване на опция за акции, предоставена на група наети лица, предприятието може да базира тази оценка на среднопретегления по подходящ начин очакван период на съществуване на опциите за цялата група наети лица или за подгрупи наети лица в рамките на тази група, на базата на по-подробни данни за поведението на наетите лица при упражняване на правата (разгледано по-долу).

Б20. Разделянето на предоставените опции по групи наети лица с относително хомогенно поведение при упражняването е вероятно да бъде важно. Стойността на опцията не е линейна функция на продължителността на съществуване на опцията; тя се повишава с намаляващ темп с удължаването на срока. Например при равни други условия, макар че двегодишна опция струва повече от едногодишна опция, тя не струва два пъти повече. Това означава, че при изчисляване на приблизителната оценка за стойността на опция на базата на единствен среднопретеглен период на съществуване, който включва значително различаващи се отделни периоди на съществуване, ще се надцени общата справедлива стойност на предоставените опции за акции. Разделянето на предоставените опции на няколко групи, всяка от които има относително тесен обхват на периоди на съществуване, включени в нейния средно претеглен период на съществуване, намалява това надценяване.

Б21. Подобни аргументи важат и когато се използва биномен или аналогичен модел. Например опитът на едно предприятие, което предоставя опции на всички равнища наети лица, може да показва, че висшият управленски персонал е склонен да държи по-дълго опциите си в сравнение с наетите лица на средно ниво, както и че наетите лица на по-ниско ниво имат склонност да упражняват своите опции по-рано от всяка друга група. Освен това, наети лица, които биват насърчавани или

▼B

задължавани да държат минимален размер от инструментите на собствения капитал на своя работодател, включително опции, може средно да упражняват опциите си по-късно от наети лица, които не са обект на такава разпоредба. При тези ситуации разделянето на опции по групи получатели с относително хомогенно поведение при упражняване ще доведе до по-точна приблизителна оценка на общата справедлива стойност на предоставените опции за акции.

Очаквана променливост

Б22. Очакваната променливост е мярка за размера на очакваните колебания на цената през периода. Мярката за променливост, използвана в моделите за оценяване на опции, е годишното стандартно отклонение на непрекъснато натрупваната сложна норма на възвръщаемост на акцията за определен период от време. Променливостта обикновено се представя на годишна база, която е съпоставима, независимо от периода време, използван при изчислението, например ежедневни, седмични или месечни наблюдения на цените.

Б23. Нормата на възвръщаемост (която може да е положителна или отрицателна) на акция за даден период измерва колко е спечелил акционерът от дивиденти и от повишение (или намаление) на цената на акцията.

Б24. Очакваната променливост на годишна база е обхватът, в рамките на който непрекъснато натрупваната сложна годишна норма на възвръщаемост се очаква да попада приблизително в две трети от времето. Например ако кажем, че акция с очаквана непрекъснато натрупвана сложна норма на възвръщаемост от 12 % е с променливост 30 %, това означава, че вероятността нормата на възвръщаемост на акцията за една година да бъде между — 18 % (12 % —30 %) и 42 % (12 %—30 %) е приблизително две трети. Ако цената на акцията е 100 ВЕ в началото на годината и не се изплащат дивиденти, цената на акцията в края на годината се очаква да бъде между 83,53 ВЕ (100 ВЕ × $e^{-0,18}$) и 152,20 ВЕ (100 ВЕ × $e^{0,42}$) през приблизително две трети от времето.

Б25. Факторите, които се взимат предвид при оценяването на очакваната променливост, включват:

а) предполагаемата променливост на търгуваните опции за акции върху акциите на предприятието или други негови търгувани инструменти, които имат характеристики на опции (като конвертируем дълг), ако има такива;

б) историческата променливост на цената на акциите през последния период, който е най-общо съизмерим с очаквания срок на опцията (като се има предвид оставащият договорен живот на опцията и ефектите от очаквано ранно упражняване на опцията);

в) продължителността на времето, през което акциите на предприятието са били търгувани публично. Новорегистрирано на борсата предприятие има висока историческа променливост в сравнение с аналогични предприятия, които са били по-дълго регистрирани на борсата. По-долу са дадени допълнителни насоки за новорегистрираните на борсата предприятия.

г) тенденцията на променливостта да се връща към своята средна стойност, т.е. към нейното дългосрочно средно равнище и други фактори, показващи, че очакваната бъдеща променливост може да се различава от тази в миналото. Например ако цената на акциите на едно предприятие е извънредно променлива за даден определим период от време, поради провалил се опит за поглъщане или основно преструктуриране, този период може да се пренебрегне при изчисляването на историческата средна годишна променливост;

▼B

д) подходящи и регулярни периоди на наблюдения на цената. Ценовите наблюдения трябва да са последователни в различните периоди от време. Например едно предприятие може да използва цената при затваряне на пазара за всяка седмица или най-високата цена за седмицата, но не трябва да използва цената при затваряне на пазара за няколко седмици и най-високата цена за други седмици. Освен това, ценовите наблюдения трябва да се изразяват в същата валута като цената на упражняване на опциите.

Новорегистрирани на борсата предприятия

Б26. Както бе отбелязано в параграф Б25, едно предприятие трябва да вземе предвид историческата променливост на цената на акциите през последния период, който е съизмерим най-общо с очаквания период на продължителност на опцията. Ако новорегистрирано на борсата предприятие не разполага с достатъчно информация за историческа променливост, то все пак трябва да я изчисли за най-дългия период, през който акциите са търгувани. То може да вземе предвид и историческата променливост на сходни предприятия след съпоставими периоди в тяхното развитие. Например предприятие, което е регистрирано на борсата само от една година и предоставя опции със среден очакван период на съществуване пет години, може да разгледа модела на изменение и равнището на историческата променливост на предприятия в същия отрасъл за първите шест години, през които техните акциите са били търгувани публично.

Нерегистрирани на борсата предприятия

Б27. Едно предприятие, което не е регистрирано на борсата, не разполага с историческа информация, която да вземе предвид, когато прави оценка на очакваната променливост. Някои фактори, които трябва да се взимат предвид вместо това, са дадени по-долу.

Б28. В някои случаи нерегистрирано на борсата предприятие, което регулярно емитира опции или акции за наети лица (или други лица) може да е създало вътрешен пазар за своите акции. Променливостта на цените на тези акции може да се вземе предвид, когато се оценява очакваната променливост.

Б29. Като алтернатива предприятието може да вземе предвид историческата или предполагаемата променливост на сходни регистрирани на борсата предприятия, за които е налична информация за цената на акциите или на опциите за акции, която да използва при оценката на очакваната променливост. Това би било подходящо, ако предприятието е базирало стойността на своите акции върху цените на акциите на аналогични регистрирани на борсата предприятия.

Б30. Ако предприятието не е базирало оценката си за стойността на своите акции върху цените на акции на сходни предприятия, регистрирани на борсата, а вместо това е използвало друга методика на оценяване за определяне на стойността на своите акции, предприятието може да направи оценка на очакваната променливост, в съответствие с тази методика на оценяване. Например предприятието може да оцени своите акции на база нетни активи или печалба. То може да вземе предвид очакваната променливост на стойностите на нетните активи или печалбата.

Очаквани дивиденти

Б31. Дали очакваните дивиденти трябва да се взимат предвид, когато се оценява справедливата стойност на предоставените акции или опции зависи от това дали контрагентът има право на дивиденти или еквиваленти на дивиденти.

▼B

Б32. Например ако на наетите лица са предоставени опции и те имат право на дивиденти по стоящите в основата акции или еквиваленти на дивиденти (които може да бъдат платени в парични средства или да се приложат за намаляване на цената на упражняване) между датата на споразумяване и датата на упражняване, предоставените опции трябва да се оценяват все едно няма да бъдат плащани дивиденти по стоящите в основата акции, т.е. входящите данни за очакваните дивиденти трябва да бъдат нула.

Б33. По аналогичен начин, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции на наети лица към датата на споразумяване, не се изисква корекция за очакваните дивиденти, ако наетото лице има право да получи дивидентите, изплащани през периода на придобиване.

Б34. И обратно, ако наетите лица нямат право на дивиденти или еквиваленти на дивиденти през периода на придобиване (или преди упражняването, при опции), при оценката към датата на споразумяването на права върху акции или опции трябва да се вземат предвид очакваните дивиденти. Това означава, че когато се прави оценка на справедливата стойност на предоставени опции, очакваните дивиденти трябва да се включат в прилагането на модела за оценяване на опции. Когато се прави оценка на справедливата стойност на предоставени акции, тази оценка трябва да се намали с настоящата стойност на дивидентите, които се очаква да бъдат платени през периода на придобиване.

Б35. При моделите за оценяване на опции по принцип се изисква очакваната доходност от дивиденти. Моделите обаче могат да бъдат променени така че да се използва сумата на очакваните дивиденти, вместо доходността. Предприятието може да използва или очакваната доходност от дивиденти, или очакваните плащания на дивиденти. Ако предприятието използва второто, то трябва да вземе предвид историческия модел на увеличения на дивидентите. Например ако политиката на предприятието по принцип е била да повишава дивидентите средно с 3 % годишно, при оценката на стойността на опциите му не би трябвало да се приема фиксиран размер на дивидентите през целия период на съществуване на опцията, освен ако няма доказателства, които да подкрепят това предположение.

Б36. По принцип, предположенията за очакваните дивиденти трябва да се базират на публично налична информация. Предприятие, което не плаща дивиденти и не планира да изплаща такива, трябва да приеме, че очакваната доходност от дивиденти е равна на нула. Ново предприятие обаче, при което няма исторически данни за изплащането на дивиденти, може да се очаква да започне да изплаща дивиденти през очаквания период на съществуване на опциите за акции на своите наети лица. Тези предприятия могат да използват средната стойност на своята доходност от дивиденти в миналото (нула) и средната доходност от дивиденти на подходяща група сравними предприятия.

Безрисков лихвен процент

Б37. Обикновено безрисковият лихвен процент е заложената текуща доходност на държавните ценни книжа с нулев купон на страната, в чиято валута се изразява цената на упражняване на опциите, с оставащ срок равен на очаквания период на съществуване на опцията, която се оценява (на базата на оставащия договорен период на съществуване на опцията и като се имат предвид ефектите от очаквано ранно упражняване). Може да е необходимо да се използва подходящ заместител, ако не съществуват такива държавни емисии или ако обстоятелствата покажат, че възприетата доходност на държавните ценни книжа

▼B

с нулев купон не е представителна за безрисковия лихвен процент (например в свръхинфлационни икономики). Също така, когато се оценява справедливата стойност на опция със срок, равен на очаквания срок на опцията, която се оценява, трябва да се използва подходящ заместител, ако участниците на пазара обичайно определят безрисковия лихвен процент като използват този заместител, а не заложената доходност на държавни ценни книжа с нулев купон.

Ефекти върху капиталовата структура

Б38. Обикновено трети лица, а не предприятието, продават търгуваните опции за акции. Когато тези опции за акции бъдат упражнени, продавачът доставя акциите на притежателя на опциите. Тези акции се придобиват от съществуващи акционери. Ето защо упражняването на търгувани опции за акции не води до „разводняване на капитала“ и намаляване на стойността на акциите.

Б39. И обратното, ако опциите за акции са поети от предприятието, когато тези опции бъдат упражнени се емитират нови акции (или действително емитирани, или емитирани по същество, ако се използват акции, които по-рано са изкупени обратно и са държани в наличност). Имайки предвид, че акциите ще бъдат емитирани на цената на упражняване, а не на текущата пазарна цена към датата на упражняване, това действително или потенциално намаляване на стойността може да намали цената на акциите, така че притежателят на опция да не реализира прекомерно висока печалба от упражняването, както при упражняване на сходни търгувани опции, при което не се намалява цената на акцията.

Б40. Дали това има значителен ефект върху стойността на предоставените опции за акции зависи от най-различни фактори, като броя на новите акции, които ще бъдат емитирани при упражняване на опциите, сравнен с броя на вече емитираните акции. Също така, ако пазарът вече очаква да се извърши предоставяне на опции, той може вече да е включил фактора потенциално намаляване на цената на акциите към датата на споразумяване.

Б41. Предприятието обаче трябва да вземе предвид това дали възможният ефект на разводняване на капитала и намаляване на стойността на акциите, предизвикан от бъдещото упражняване на предоставените опции за акции, може да окаже въздействие върху оценката за тяхната справедлива стойност към датата на споразумяване. Моделите за оценяване на опции могат да се бъдат модифицирани с цел отразяване на потенциалния ефект на разводняване на капитала и намаляване на стойността на акциите.

Модификации в споразуменията за плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал

Б42. Параграф 27 изисква, независимо от всякакви изменения на сроковете и условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал, или от отказа или уреждането на предоставянето на инструменти на собствения капитал, предприятието да признава, като минимум, получените услуги, оценени по справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване, освен ако тези инструменти на собствения капитал не се придобиват поради неизпълнение на условие за придобиване (което не е от пазарно условие), определено към датата на споразумяване. В допълнение предприятието признава ефектите от измененията, които повишават общата справедлива стойност на споразумението за плащане на базата на акции или са благоприятни за наетото лице по друг начин.

▼B

Б43. За да се приложат изискванията на параграф 27:

а) ако изменението увеличава справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал (напр. като намалява цената на упражняване), оценена непосредствено преди и след изменението, предприятието трябва да включи нарасналата предоставена справедлива стойност в оценката на сумата, призната за получените услуги в замяна на предоставените инструменти на собствения капитал. Нарасналата предоставена справедлива стойност е разликата между справедливата стойност на изменения инструмент на собствения капитал и тази на оригиналния инструмент на собствения капитал, и двата оценени към датата на изменението. Ако изменението се осъществи през периода на придобиване, нарасналата предоставена справедлива стойност се включва в оценката на сумата, призната за получените услуги през периода от датата на изменението до датата на придобиване на изменения инструмент на собствения капитал, в допълнение към сумата, базирана на справедливата стойност на оригиналните инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване, която се признава през оставащата част от първоначалния период на придобиване. Ако изменението се осъществи след датата на придобиване, нарасналата справедлива стойност се признава незабавно или през периода на придобиване, ако наетото лице е длъжно да навърши допълнителен стаж, преди да получи безусловно право върху тези изменени инструменти на собствения капитал;

б) по аналогичен начин, ако изменението повиши броя на предоставените инструменти на собствения капитал, предприятието трябва да включи справедливата стойност на допълнително предоставените инструменти на собствения капитал, оценени към датата на изменението, в оценката на сумата, призната за получените услуги в замяна на предоставените инструменти на собствения капитал в съответствие с изисквания на буква а) по-горе. Например ако изменението настъпи през периода на придобиване, справедливата стойност на допълнително предоставените инструменти на собствения капитал се включва в оценката на сумата, призната за получените услуги през периода от датата на изменението до датата, на която допълнителните инструменти на собствения капитал се придобиват, в допълнение към сумата, базирана на справедливата стойност на първоначално предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване, която се признава през оставащата част от първоначалния период на придобиване;

в) ако предприятието модифицира условията за придобиване по начин, който носи ползи на наетото лице, например като намали периода на придобиване или като измени или елиминира условие за изпълнение (което не е пазарно условие, чиито промени се отчитат в съответствие с буква а) по-горе) предприятието взима предвид изменените условия на придобиване, когато прилага изискванията на параграфи 19—21.

Б44. Освен това ако предприятието модифицира условията на предоставените капиталови инструменти по начин, който намалява общата справедлива стойност на договорността за плащане на базата на акции или който не е в полза на наетото лице по друг начин, независимо от това предприятието продължава да отчита получените услуги в замяна на предоставените инструменти на собствения капитал, както ако това изменение не е настъпвало (освен при отказ да се предоставят някои или всички инструменти на собствения капитал, който се отчита в съответствие с параграф 28). Например:

▼B

а) ако модификацията намалява справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, оценени непосредствено преди и след изменението, предприятието не взима предвид това намаление на справедливата стойност и продължава да оценява сумата, призната за получените услуги в замяна на инструментите на собствения капитал, въз основа на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване;

б) ако изменението намалява броя на предоставените инструменти на собствения капитал на нието лице, това намаление се отчита като отказ да се предоставят част от инструментите на собствения капитал в съответствие с изискванията на параграф 28;

в) ако предприятието измени условията за придобиване по начин, който не е благоприятен за наетото лице, например като увеличи периода на придобиване или като измени или добави условие за изпълнение (което не е пазарно условие, чиито промени се отчитат в съответствие с буква а) по-горе), предприятието не взима предвид измененните условия на придобиване, когато прилага изискванията на параграфи 19—21.

▼M23

Сделки с плащане на базата на акции между предприятия в рамките на група (изменения от 2009 г.)

Б45. В параграфи 43А—43В се разглежда счетоводното отчитане в отделните или индивидуалните финансови отчети на всяко предприятие на сделки с плащане на базата на акции между предприятия в рамката на група. В параграфи Б46—Б61 се обсъжда как се прилагат изискванията на параграфи 43А—43В. Както се отбелязва в параграф 43Г, сделките с плащане на базата на акции между предприятия в рамката на група могат да бъдат извършени поради редица причини, в зависимост от фактите и обстоятелствата. Затова, настоящата дискусия не е изчерпателна и не предполага, че когато предприятието, получаващо стоки или услуги, няма задължение да уреди сделка, сделката представлява участие на предприятието майка в собствения капитал на дъщерното предприятие, независимо от споразуменията за изплащане в рамките на групата.

В46. Макар че в центъра на дискусията по-долу стоят сделки с наети лица, тя също се прилага за подобни сделки с плащане на базата на акции с доставчици на стоки или услуги, различни от наети лица. Може да съществува споразумение между дадено предприятие майка и негово дъщерно предприятие, съгласно което дъщерното предприятие трябва да плати на предприятието майка за това, че е осигурило на наетите лица инструменти на собствения капитал. Дискусията по-долу не разглежда как да се отчита подобно споразумение за изплащане в рамките на групата.

Б47. Четири проблема се срещат често при сделки с плащания на базата на акции между предприятия в рамките на група. За улеснение, с примерите по-долу се обсъждат проблеми по отношение на предприятие майка и неговото дъщерно дружество.

Споразумения за плащане на базата на акции, при които се използват капиталови инструменти на самото предприятие

Б48. Първият въпрос е дали следните сделки, при които се използват капиталови инструменти на самото предприятие, следва да се отчитат като уредени чрез издаване на капиталови инструменти или като уредени с парични средства в съответствие с изискванията на настоящия МСФО:

▼**M23**

а) дадено предприятие предоставя на наетите си лица права върху инструменти на собствения капитал (напр. опции за акции) и избира или е задължено да закупи инструменти на собствения капитал (т.е. съкровищни акции) от друг страна, за да удовлетвори задълженията си към наетите лица; и

б) или самото предприятие, или неговите акционери предоставят права на наетите лица на това предприятие върху инструменти на собствения капитал на самото предприятие (напр. опции за акции), като акционерите на предприятието осигуряват необходимите инструменти на собствения капитал.

Б49. Предприятието отчита като уредени чрез издаване на инструменти на собствения капитал сделки с плащане на базата на акции, при които предприятието получава услуги като възнаграждение за своите инструменти на собствения капитал. Това се прилага, независимо дали предприятието избира или от него се изисква да закупи тези инструменти на собствения капитал от друга страна, за да изпълни задълженията си към своите наети лица по силата на споразумението за плащане на базата на акции. Това също се прилага, независимо дали:

а) правата на наетото лице върху инструментите на собствения капитал на предприятието са дадени от самото предприятие или от негов(и) акционер(и); или

б) споразумението за плащане на базата на акции се изпълнява от самото предприятие или от негов(и) акционер(и).

Б50. Ако акционерът е задължен да уреди сделката с наетите лица на предприятието, в което е инвестирал, той предоставя инструменти на собствения капитал на предприятието, в което е инвестирал, вместо свои собствени инструменти. Следователно, ако предприятието, в което е инвестирано, и акционерът са в една и съща група, в съответствие с параграф 43В акционерът оценява задължението си съгласно изискванията, приложими към сделките с плащане на базата на акции в отделните финансови отчети на акционера и към сделки с плащане на базата на акции, уредени чрез издаването на инструменти на собствения капитал, във консолидираните финансови отчети на акционера.

Споразумения за плащане на базата на акции, свързани с инструменти на собствения капитал на компанията майка

В51. Вторият въпрос е свързан със сделките с плащания на базата на акции между две или повече предприятия в рамките на група, които включват инструменти на собствения капитал на друго предприятие в групата. Например на наети лица от дъщерно предприятие са дадени права върху инструменти от собствения капитал на тяхното предприятие майка като възнаграждение за услугите, предоставени на дъщерното предприятие.

Б52. Следователно, вторият въпрос е свързан със следното споразумение за плащане на базата на акции:

а) дадено предприятие майка дава права върху своите инструменти на собствен капитал директно на наетите лица от своето дъщерно предприятие: предприятието майка (не дъщерното дружество) има задължението да осигури на наетите лица на дъщерното предприятие инструментите на собствения капитал; и

▼**M23**

б) дадено дъщерно предприятие дава права на своите наети лица върху инструменти на собствения капитал на своето предприятие майка: дъщерното предприятие има задължението да осигури на своите наети лица инструментите на собствения капитал.

Дадено предприятие майка дава права върху своите инструменти на собствения капитал на наети лица на своето дъщерно предприятие (параграф Б52 (а)

Б53. Дъщерното предприятие няма задължение да осигури на наетите лица на дъщерното предприятие инструменти на собствения капитал на своето предприятие майка. Следователно, в съответствие с параграф 43Б дъщерното предприятие оценява получените от своите наети лица услуги в съответствие с изискванията, приложими към сделките с плащане на базата на акции, уредени чрез издаването на инструменти на собствения капитал, и признава съответното увеличение в собствения капитал, като участие на предприятието майка.

Б54. Предприятието майка е задължено да уреди сделката с наетите лица на дъщерното предприятие, като осигури инструменти на собствения капитал на предприятието майка. Следователно, в съответствие с параграф 43В предприятието майка оценява своето задължение съгласно изискванията, приложими към сделки с плащане на базата на акции, уредени с издаването на инструменти на собствения капитал.

Дадено дъщерно предприятие дава права на своите наети лица върху инструменти на собствения капитал на своята компания майка (параграф Б52(б))

Б55. Понеже дъщерното предприятие не отговаря на нито едно от условията в параграф 43Б, то отчита сделката със своите наети лица като плащане с парични средства. Това изискване се прилага независимо как дъщерното предприятие получава инструменти на собствения капитал, за да изпълни задължения си към своите наети лица.

Споразумения за плащане на базата на акции, които включват плащания с парични средства към наети лица

Б56. Третият въпрос е как предприятието, което получава стоките и услугите от доставчиците (включително наети лица), следва да отчита споразумения с плащания на базата на акции, които са уредени с парични средства, когато самото предприятие няма задължение да извърши изискваното плащане към доставчиците. Например

а) наетите лица на предприятието ще получат парични плащания, които са свързани с цената на неговите инструменти на собствения капитал;

б) наетите лица на предприятието ще получат парични плащания, които са свързани с цената на инструментите на собствения капитал на предприятието майка.

Б57. Предприятието няма задължения да уреди сделката със своите наети лица. Следователно, предприятието отчита сделката със своите наети лица като сделки, уредени чрез издаване на инструменти на собствения капитал, и признава съответното увеличаване на собствения капитал като участие на предприятието майка. Впоследствие дъщерното предприятие преоценява стойността на сделката за промени в резултат на непазарни условия за придобиване, които не са изпълнени в съответствие с параграфи 19—21. Това е различно от оценяването на сделката в консолидираните финансови отчети на групата като сделка, уредена с парични средства.

▼**M23**

Б58. Тъй като предприятието майка е задължено да уреди сделката с наетите лица и възнаграждението е в парични средства, предприятието майка (и консолидираната група) оценяват своето задължение в съответствие с действащите изисквания в параграф 43В по отношение на сделки с плащания на базата на акции, уредени с парични средства.

Прехвърляне на наети лица между предприятия в рамките на групата

В59. Четвъртият въпрос е свързан със споразуменията в рамките на групата за плащане на базата на акции, които включват наети лица от повече от едно предприятие в групата. Например, дадено предприятие майка може да предостави права върху инструменти на собствения си капитал на наетите лица на дъщерните си предприятия, обвързани с извършването за даден период на определена работа в рамките на групата. По време на определения период за придобиване нает лице от едно дъщерно предприятие може да смени работното си място и да се премести в друго дъщерно предприятие, без при това да бъдат засегнати правата на наетото лице върху инструментите на собствения капитал на предприятието майка съгласно условията на първоначалното споразумение за плащане на базата на акции. Ако дъщерните предприятия нямат задължение за уреждане на сделката с плащане на базата на акции със своите наети лица, те я отчитат като сделка, уредена чрез издаването на инструменти на собствения капитал. Всяко от дъщерните предприятия оценява услугите, получени от въпросното нает лице, чрез позоваване на справедливата стойност на инструментите на собствения капитал към датата, когато тези права първоначално са предоставени от предприятието майка, както е определено в приложение А, и частта от периода на придобиване, в течение на която наетото лице е работило за всяко от дъщерните предприятия.

В60. Ако дъщерното предприятие има задължението да уреди сделката с наети лица чрез инструменти на собствения капитал на своето предприятие майка, то отчита сделката като уредена с парични средства. Всяко от дъщерните предприятия оценява получените услуги на базата на справедливата стойност на капиталовите инструменти към датата на споразумяване, за частта от периода за придобиване, през която наетото лице е работило за всяко от дъщерните предприятия. Освен това всяко дъщерно предприятие признава всяка промяна в справедливата стойност на инструментите на собствения капитал за времето, през което наетото лице е работило за всяко от дъщерните предприятия.

Б61. Това нает лице, след прехвърляне между предприятия в рамките на групата, е възможно да не удовлетвори дадено условие за придобиване, различно от пазарното условие, определено в Приложение А, напр. ако наетото лице напусне групата, преди да изпълни срока на службата. В този случай, тъй като условието за придобиване е определен срок на служба в групата, всяко от дъщерните предприятия коригира сумата, която преди това е била призната по отношение на получените от наетото лице услуги, в съответствие с принципите на параграф 19. Оттук следва, че ако правата върху инструменти на собствения капитал, предоставени от предприятието майка, не бъдат придобити поради неспазване от страна на наетото лице на дадено условие за придобиване, различно от пазарно условие, във финансовите отчети на нито едно дъщерно предприятие не се признава сума на кумулативна база за услугите, получени от това нает лице.

▼M12

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

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

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

ОБХВАТ

2. 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.**

▼M12

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.

▼**M12**

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:

▼M12

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.

▼**M12**

Изключение от принципа на признаване

Условни пасиви

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

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

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

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

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

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

Изключения едновременно от принципите за признаване и оценяване

Данъци върху дохода

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

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

Доходи на наети лица

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

Компенсационни активи

27. Продавачът в бизнес комбинация може чрез договор да обезщети придобиващото предприятие за изхода от условност или несигурност, свързана с целия или част от конкретен актив или пасив. Например, продавачът може да обезщети придобиващия срещу загуби над определена сума по пасив, възникващ от конкретна условност; с други думи, продавачът гарантира, че

▼M12

пасивът на придобиващия няма да надвиши определен размер. В резултат придобиващият получава компенсационен актив. Придобиващият признава компенсационен актив едновременно с признаването на гарантираната статия, оценен на същата база като гарантираната статия, подлежащ на необходимия коректив на оценката за несъбираеми суми. Следователно, ако обезщетението се отнася до актив или пасив, който е признат на датата на придобиване и е оценен по справедлива стойност към датата на придобиване, придобиващият признава компенсационния актив към датата на придобиване, оценен по справедлива стойност към тази дата. За компенсационен актив, оценен по справедлива стойност, ефектите от несигурността относно бъдещите парични потоци поради съображения за събираемост се включват в оценката на справедливата стойност и не е необходим отделен коректив на оценката (параграф Б41 предвижда съответни насоки за приложение).

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

Изключение от принципа на признаване

Отново придобити права

29. 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.

▼M12

Признаване и оценяване на репутацията или печалбата от изгодна покупка

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

а) сбора на:

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

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

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

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

33. 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 оценима 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) (i)). Параграфи Б46-Б49 дават съответни насоки за приложение.

Изгодни покупки

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

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

▼M12

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, варанти 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 стойност 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 от договореност за възнаграждение под условие (вж. параграф 37). Придобиващият признава справедливата стойност на условното възнаграждение към датата на придобиване като част от прехвърленото възнаграждение в замяна на придобиваното предприятие.

▼M12

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 определи 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 преоценява 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 договорености или чрез сформиране на дружество с двойно котиране.

▼M12

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

▼M12

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.

▼M12

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

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

б) операция, която 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.

▼M12

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

▼M12

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.).

▼**M12**

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 дивиденти, по-ниски разходи или други икономически ползи пряко за инвеститорите или други собственици, членове или участници.
бизнес комбинация	Операция или друго събитие, при което **придобиващият** получава контрол над една или повече **стопански дейности**. Операции, наричани понякога „истински сливания“ или „сливания на равни“, също са **бизнес комбинации**, както се използва терминът в настоящия МСФО.
възнаграждение под условие	Обикновено задължението на **придобиващия** да прехвърли допълнителни активи или **участия в собствения капитал** на бившите собственици на **придобивания**, като част от размяната за **контрол** над **придобивания**, ако настъпят определени бъдещи събития или се постигнат определени условия. Възнаграждението под условие обаче може също да даде на **придобиващия** правото на връщане на прехвърлено преди възнаграждение, ако определени условия не бъдат изпълнени.
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 *участия в собствения капитал* 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.

▼**M12**

разграничим	Един актив е *разграничим*, или ако: а) 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 б) възниква от договорни или други законови права, независимо от това дали тези права са прехвърляеми или отделими от предприятието или от други права и задължения.
нематериален актив	Неразграничим непаричен актив без физическо съдържание.
кооперативно предприятие	Предприятие, различно от притежавано от инвеститор, което осигурява дивиденти, по-ниски разходи или други икономически ползи пряко на своите **собственици**, членове или участници. Например взаимно застрахователно дружество, кредитен съюз или кооперация са кооперативни предприятия.
неконтролиращо участие	Собственият капитал на дъщерно дружество, който не се отнася пряко или косвено до предприятието-майка.
собственици	За целите на настоящия МСФО *собственици* се използва в широк смисъл и означава притежатели на **участия в собствения капитал** на предприятия, притежавани от и-веститор 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.

▼**M12**

Б3 Предприятие може да бъде контролирано от едно физическо лице или група физически лица, действащи заедно по силата на договорни условия, и това физическо лице или група лица може да не са обект на изискванията за финансово отчитане на МСФО. Следователно не е необходимо за комбиниращите се предприятия да бъдат включени като част от консолидираните финансови отчети, за да се счита бизнес комбинацията като такава, обхващаща предприятия под общ контрол.

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

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА БИЗНЕС КОМБИНАЦИЯ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФ 3)

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

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

б) чрез понасяне на пасиви;

в) чрез емитиране на дялове собствен капитал;

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

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

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

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

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

в) всички комбиниращи се предприятия прехвърлят своите нетни активи или собствениците на тези предприятия прехвърлят своите участия в собствения капитал в новосформирано предприятие (понякога наричана обединяваща операция); или

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

▼**M12**

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 дивиденти, 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 продукция, 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;

▼**M12**

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, варанти или конвертируеми ценни книжа.

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

▼**M12**

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.

Б16 Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чийто относителен размер (оценен например в активи, приходи или печалба) е значително по-голям от този на другото комбиниращо се предприятие или 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 инициирало комбинацията, както и относителния размер на комбиниращите се предприятия.

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

ОБРАТНО ПРИДОБИВАНЕ

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

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

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

▼M12

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

Оценяване на прехвърленото възнаграждение

Б20 При обратно придобиване, счетоводният придобиващ обикновено не емитира възнаграждение за придобивания. Вместо това, счетоводният придобиващ обикновено емитира акции на собствениците на счетоводния придобиващ. Съответно справедливата стойност към датата на придобиване на възнаграждението, прехвърлено от счетоводния придобиващ за неговото участие в счетоводния придобиван се основава на броя капиталови участия, които юридическото дъщерно предприятия би трябвало да емитира, за да даде на собствениците на юридическото предприятие-майка същия процент капиталово участие в комбинираното предприятие, което е резултат от обратното придобиване. Справедливата стойност на броя капиталови участия, изчислен по този начин, може да се използва като справедлива стойност на прехвърленото възнаграждение в размяната за придобивания.

Изготвяне и представяне на консолидирани финансови отчети

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

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

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

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

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

г) сумата, призната като емитирани капиталови участия в консолидираните финансови отчети, определени чрез добавяне на емитираното капиталово участие на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиващ), в обращение непосредствено преди бизнес комбинацията, към справедливата стойност на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиван), 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

▼M12

юридическото предприятие-майка за осъществяване на комбинацията. Съответно, капиталовата структура на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиващ) се преизчислява, като се използва обменния курс, определен в споразумението за придобиване, за да отрази броя на акциите на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиван), емитирани в обратното придобиване;

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

Неконтролиращо участие

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

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

Доходи на акция

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

Б26 За целите на изчислението на среднопретеглия 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 среднопретеглия брой обикновени акции на юридическия придобиван (счетоводен придобиващ) в обращение през периода, умножен по коефициента на обмен, определен в споразумението за сливане; и

б) броят на обикновените акции в обращение от датата на придобиване до края на този период ще бъде действителният брой на обикновените акции на юридическия придобиващ (счетоводен придобиван) в обращение през този период.

▼M12

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 среднопретеглениия брой обикновени акции в обращение на юридическия придобиван, умножени по коефициента на обмяна, определен в споразумението за придобиване.

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

Оперативен лизинг

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

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

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

Нематериални активи

Б31 Придобиващият признава, отделно от репутацията, разграничимите нематериални активи, придобити в бизнес комбинация. Нематериален актив е разграничим, ако отговаря или на критерия за делимост, или на договорно-правния критерий.

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

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

▼M12

б) придобиван притежава и експлоатира атомна електроцентрала. Лицензът за експлоатация на електроцентралата 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 електроцентралата 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 споразумения 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 отделим в комбинация със свързания договор, разграничим актив или пасив. Например:

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

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

▼**M12**

Отново придобити права

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

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

Събрана работна сила и други статии, които не са разграничими

Б37 Придобиващият включва в репутацията стойността на придобит нематериален актив, който не е разграничим към датата на придобиване. Например, придобиващият може да придаде стойност на съществуването на събрана работна сила, която е съществуващ набор от наети лица, позволяващ на придобиващия да продължи да извършва 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.

▼**M12**

Б40 Критериите за разграничимост 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 догори, при оценяване на справедливата стойност. Не е необходимо самите подновявания на договори да отговарят на критериите за разграничимост. (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.

▼**M12**

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 способи на 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 способи 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 способи 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.

▼M12

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 дивиденти за подпомагане. Частта дивиденти 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 инициирал сделката** - разбирането кой е инициирал сделката може също да даде представа дали тя е част от размяната за придобивания. Например, сделка или друго събитие, инициирани 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, инициирана 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

▼M12

е била сключена с идеята бизнес комбинацията да осигури бъдещи икономически ползи на придобиващия или на комбинираното предприятие. Ако това е така, придобиваният или неговите бивши собственици преди бизнес комбинацията вероятно ще получат много малка или никаква полза от сделката, освен ползите, които получават като част от комбинираното предприятие.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Б54 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.

▼M12

Б55 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 договорността за допълнително възнаграждение. Например, ако придаващите 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 договорността по същество осигурява трудово възнаграждение.

▼M12

ж) *Формула за определяне на възнаграждението* – формулата, използвана за определя на плащането под условие може да бъде полезна при оценяване същността на договорността. Например, ако плащането под условие се определя на базата на множество печалби, това може да подскаже, 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 данъците върху дохода от плащания под условие може да показват, че плащанията под условие се отнасят към нещо различно от възнаграждение за придобивания. Например, във връзка с придобиването, придобиващият може да сключи лизингов договор за имущество със значителен продаващ акционер. Ако лизинговите плащания, определени в лизинговия договор, са значително под пазара, някои или всички плащания под условие към лизингодателя (продаващия акционер), изисквани от отделно споразумение за плащанията под условие, може по същество да бъдат плащания за ползване на отдаденото на лизинг имущество, което придобиващият следва да признае отделно във финансовите си отчети след комбинацията. И обратното, ако лизинговият договор определя лизингови плащания, които съответстват на пазарните условия за отдаденото на лизинг имущество, договорността за плащания под условие към продаващия акционер може да представлява възнаграждение под условие в бизнес комбинацията.

Присъдени плащания на базата на акции на придобиващия, 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 придобиващия 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 подзаконови нормативни актове.

В някои ситуации срокът на присъжданията на придобивания може да изчете като последица от бизнес комбинацията. 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.

▼**M12**

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

Б60 Частта от небезусловното 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 ва 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.

▼**M12**

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;

▼M12

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 емитиране 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 договорността и базата за определяне на сумата на плащането; и

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

з) за придобити вземания:

i) справедливата стойност на вземанията;

ii) брутните дължими договорни суми; и

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

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

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

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

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

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

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

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

i) описание на всяка операция;

ii) как придобиващият е отчел 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.

▼**M12**

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).

▼**M12**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼**M12**

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

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

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

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

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

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

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

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

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ ЗА БИЗНЕС КОМБИНАЦИИ, ОБВХАЩАЩИ 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.

▼**M12**

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

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 4

Застрахователни договори

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да специфицира финансовото отчитане на *застрахователни договори* от всяко предприятие, което издава такива договори (описано в настоящия МСФО като *застраховател*), до момента, в който Съветът завърши втората фаза на своя Проект за застрахователните договори. В частност настоящият МСФО изисква:

   а) ограничени подобрения в счетоводното отчитане на застрахователните договори от застрахователите;

   б) оповестяване, което идентифицира и обяснява сумите във финансовите отчети на застраховател, възникващи от застрахователни договори, и помага на ползвателите на тези финансови отчети да разберат размера, разположението във времето и степента на несигурност на бъдещите парични потоци по застрахователните договори.

ОБХВАТ

2. Предприятието прилага настоящия МСФО по отношение на:

   а) застрахователни договори (включително *презастрахователни договори*), които то издава, и презастрахователни договори, които притежава;

   б) финансови инструменти, които то издава с *допълнителни, негарантирани доходи* (вж. параграф 35). МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване* изисква оповестяване на финансовите инструменти, включително финансови инструменти, които съдържат такива доходи.

3. Настоящият МСФО не обхваща други аспекти на счетоводното отчитане от страна на застрахователите, като например счетоводното отчитане на финансови активи, държани от застрахователи, и финансови пасиви, издадени от застрахователи (вж. МСС 32 *Финансови инструменти:представяне* и МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* и МСФО 7), освен в преходните разпоредби на параграф 45.

4. Предприятието не прилага настоящия МСФО по отношение на:

   а) продуктови гаранции, издадени директно от производител, дилър или търговец на дребно (вж. МСС 18 *Приходи* и МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*);

   б) активи и пасиви на работодатели съгласно планове за доходи на наети лица (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица* и МСФО 2 *Плащане на базата на акции*) и задължения за пенсионни доходи, отчетени от пенсионни планове за дефинирани доходи (вж. МСС 26 *Счетоводство и отчитане на планове за пенсионни доходи*);

   в) договорни права или договорни задължения, които зависят от бъдещото използване или правото на използване на нефинансов обект (например някои лицензионни възнаграждения, възнаграждения за права, условни лизингови плащания и сходни обекти), както и гаранцията за остатъчна стойност на лизингополучател, внедрена във финансов лизинг (вж. МСС 17 *Лизинг*, МСС 18 *Приходи* и МСС 38 *Нематериални активи*);

▼B

г) договори за финансова гаранция, освен когато емитентът преди е заявил изрично, че счита такива договори за застрахователни договори и е използвал отчитане, приложимо за застрахователни договори, в който случай емитентът може да избира да прилага МСС 39, МСС 32 и МСФО 7 или настоящия стандарт за такива договори за финансова гаранция. Емитентът може да направи този избор за всеки отделен договор, но изборът за всеки договор е неотменим;

д) възнаграждение под условие, платимо или за получаване при бизнес комбинация (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации*);

е) *директни застрахователни договори,* които предприятието притежава (т.е. директни застрахователни договори, в които предприятието е *притежател на застрахователна полица). Цедентът* обаче прилага настоящия МСФО по отношение на презастрахователните договори, които притежава.

5. За улеснение настоящият МСФО описва всяко предприятие, което издава застрахователен договор, като застраховател, независимо дали предприятието се счита за застраховател за законови или за надзорни цели.

6. Презастрахователният договор е вид застрахователен договор. Съответно всички референции в настоящия МСФО към застрахователните договори се прилагат и към презастрахователните договори.

Внедрени деривативи

7. МСС 39 изисква от предприятието да отдели някои внедрени деривативи от техния основен договор, да ги оцени по *справедлива стойност* и да включи промените в справедливата им стойност в печалбата или загубата. МСС 39 се прилага по отношение на деривативи, внедрени в застрахователен договор, освен ако внедреният деривати сам по себе си не е застрахователен договор.

8. Като изключение от изискванията в МСС 39, застрахователят не отделя и оценява по справедлива стойност опция на притежател на застрахователна полица за обратно изкупуване на застрахователен договор срещу фиксирана сума (или за сума, базирана върху фиксирана сума и лихвен процент) дори ако цената на упражняване се различава от балансовата стойност на основния *застрахователен пасив.* Изискването на МСС 39 обаче се прилага по отношение на пут-опция или опция за незабавно изкупуване, внедрена в застрахователен договор, ако стойността на изкупуването се променя в зависимост от дадена финансова променлива (като например цена на акции или стокова цена или индекс) или на нефинансова променлива, която не е специфична за една от страните по договора. Освен това изискването се прилага и ако способността на притежателя на полицата да упражни пут-опция или опция за незабавно изкупуване се предизвиква от тази променлива (например пут-опция, която може да бъде упражнена, ако борсов индекс достигне определено ниво).

9. Параграф 8 се прилага по същия начин по отношение на опции за обратно изкупуване на финансов инструмент, съдържащ право на допълнителен негарантиран доход.

Отделяне на депозитни компоненти

10. Някои застрахователни договори съдържат както застрахователен компонент, така и *депозитен компонент.* В някои случаи от застрахователя се изисква или той има право да *раздели* тези компоненти.

а) Разделяне се изисква, ако са изпълнени едновременно следните две условия:

i) застрахователят може да оцени депозитния компонент (включително всяка внедрена опция за обратно изкупуване) отделно (т.е. без да взима под внимание застрахователния компонент);

▼B

ii) счетоводната политика на застрахователя не изисква от него да признава всички задължения и права, възникващи от депозитния компонент;

б) разделяне е позволено, но не се изисква, ако застрахователят може да оцени депозитния компонент отделно, както е посочено в буква а), подточка i), но неговата счетоводна политика изисква да признае всички задължения и права, произтичащи от депозитния компонент, независимо от базата, използвана за оценка на тези права и задължения;

в) разделяне е забранено, ако застрахователят не може да оцени депозитния компонент отделно, както е посочено в буква а), подточка i).

11. Следното е пример на случай, при който счетоводната политика на застрахователя не изисква от него да признае всички задължения, произтичащи от депозитен компонент. Цедентът получава обезщетение за загуби от презастраховател, но договорът задължава цедента да изплати това обезщетение в бъдещи години. Това задължение възниква от депозитен компонент. Ако счетоводната политика на цедента му позволява по някакъв начин да признае обезщетението като приход, без да признава произтичащото от него задължение, разделяне е необходимо.

12. За да раздели договор, застрахователят трябва:

а) да приложи настоящия МСФО по отношение на застрахователния компонент;

б) да приложи МСС 39 по отношение на депозитния компонент.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Временно освобождаване от някои други МСФО

13. Параграфи 10—12 от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* определят критерии, които предприятието да използва при разработването на счетоводна политика, ако по отношение на обекта не се прилага конкретен МСФО. Настоящият МСФО обаче освобождава застрахователя от прилагането на тези критерии по отношение на своята счетоводна политика за:

а) застрахователни договори, които издава (включително свързаните разходи за придобиване и свързаните нематериални активи, като например тези, описани в параграфи 31 и 32); и

б) презастрахователни договори, които притежава.

14. Независимо от това, настоящият МСФО не освобождава застрахователя от някои отражения на критериите в параграфи 10-12 от МСС 8. По-конкретно застрахователят:

а) не признава като задължение провизии за възможни бъдещи искове, ако тези искове произтичат съгласно застрахователни договори, които не съществуват към ►**M5** края на отчетния период ◄ (като например провизии за риск от природни бедствия и за изравняване);

б) провежда *тест за адекватност на задълженията*, както е описан в параграфи 15—19;

в) отписва застрахователно *задължение* (или част от застрахователно задължение) от своя ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄ единствено и само ако то е погасено — т.е., когато задължението, определено в договора, е обезсилено или анулирано, или срокът му е изтекъл;

▼B

г) не прихваща:

i) *презастрахователни активи* срещу свързаните застрахователни пасиви; или

ii) приходи или разходи от презастрахователни договори срещу разходи или приходи от свързаните застрахователни договори.

д) преценява дали неговите презастрахователни активи не са обезценени (вж. параграф 20).

Тест за адекватност на задълженията

15. Застрахователят оценява на ►M5 края на всеки отчетен период ◄ дали неговите признати застрахователни задължения са адекватни, като използва текущи приблизителни оценки на бъдещите парични потоци по своите застрахователни договори. Ако тази оценка сочи, че балансовата стойност на неговите застрахователни задължения (намалена със свързаните отсрочени разходи за придобиване и свързаните нематериални активи като тези, разгледани в параграфи 31 и 32), е неадекватна в светлината на очакваните бъдещи парични потоци, целият недостиг се признава в печалбата или загубата.

16. Ако застрахователят приложи тест за адекватност на задълженията, който отговаря на определените минимални изисквания, настоящият МСФО не въвежда допълнителни изисквания. Минималните изисквания са, както следва:

а) тестът взима под внимание текущите приблизителни оценки на всички договорни парични потоци, като например разходи за обработка на искове, както и парични потоци, произтичащи от внедрени опции и гаранции;

б) ако тестът посочи, че задължението е неадекватно, целият недостиг се признава в печалбата или загубата.

17. Ако счетоводната политика на застрахователя не изисква провеждането на тест за адекватност на задълженията, който да отговаря на минималните изисквания по параграф 16, застрахователят трябва:

а) да определи отчетната стойност на съответните застрахователни задължения ([1]), намалена с балансовата стойност на:

i) всякакви свързани отсрочени разходи за придобиване; и

ii) всякакви свързани нематериални активи като тези, придобити в бизнес комбинация или прехвърляне на портфейл (вж. параграфи 31 и 32). Свързаните презастрахователни активи обаче не се взимат под внимание, тъй като застрахователят ги отчита отделно (вж. параграф 20);

б) да определи дали сумата, описана в буква а), е по-малка от балансовата стойност, която би се изисквала, ако съответните застрахователни пасиви бяха в обхвата на МСС 37. Ако е по-малка, застрахователят признава цялата разлика в печалбата или загубата и намалява балансовата стойност на свързаните отсрочени разходи за придобиване или свързаните нематериални активи, или увеличава балансовата стойност на съответните застрахователни задължения.

([1]) Съответните застрахователни задължения са тези застрахователни задължения (и свързани отсрочени разходи за придобиване и свързани нематериални активи), за които счетоводната политика на застрахователя не изисква провеждането на тест за адекватност на задълженията, който да отговаря на минималните изисквания по параграф 16.

▼B

18. Ако тестът за адекватност на задълженията на застрахователя отговори на минималните изисквания по параграф 16, тестът се прилага на нивото на обобщение, определено в този тест. Ако тестът за адекватност на задълженията не отговаря на тези минимални изисквания, сравнението, описано в параграф 17, се прави на ниво портфейл от договори, които са обект на сходни рискове и са управлявани заедно като един портфейл.

19. Сумата, описана в параграф 17, буква б) (т.е. резултатът от прилагането на МСС 37), отразява бъдещи инвестиционни маржове (вж. параграфи 27-29) само ако сумата, описана в параграф 17, буква а), също отразява тези маржове.

Обезценка на презастрахователни активи

20. Ако презастрахователен актив на цедент е обезценен, цедентът намалява съответно неговата балансова стойност и признава тази загуба от обезценка в печалбата или загубата. Презастрахователен актив е обезценен единствено и само ако:

а) са налице обективни доказателства, в резултат от събитие, което е настъпило след първоначалното признаване на презастрахователен актив, че цедентът може да не получи всички суми, които са му дължими съгласно условията на договора; и

б) това събитие има отражение, което може да бъде надеждно измерено, върху сумите, които цедентът ще получи от презастрахователя.

Промени в счетоводната политика

21. Параграфи 22—30 се прилагат както към промените, направени от застраховател, който вече прилага МСФО, така и към промените, направени от застраховател, въвеждащ МСФО за първи път.

22. Застрахователят може да промени своята счетоводна политика за застрахователни договори единствено и само ако промяната прави финансовите отчети, спрямо потребностите за взимане на икономически решения от ползвателите, по-уместни и не по-малко надеждни, или по-надеждни и не по-малко уместни. Застрахователят преценява уместността и надеждността, като използва критериите в МСС 8.

23. За да прецени промяната в своята счетоводна политика за застрахователните договори, застрахователят посочва, че тази промяна доближава неговите финансови отчети до изискванията на критериите в МСС 8, без да е необходимо с промяната да се постига пълно съответствие с тези критерии. Следните конкретни въпроси са разгледани по-долу:

а) текущи лихвени проценти (параграф 24);

б) продължаване на съществуващите практики (параграф 25);

в) предпазливост (параграф 26);

г) бъдещи инвестиционни маржове (параграфи 27-29); и

д) „счетоводство в сянка“ (параграф 30).

▼B

Текущи пазарни лихвени проценти

24. Застрахователят има право, но не е задължен, да променя своята счетоводна политика така че да преоценява определени застрахователни задължения ([1]), за да отразяват текущите пазарни лихвени проценти, като признава промените в тези пасиви в печалбата или загубата. В същото време той може да въведе счетоводна политика, която изисква други текущи приблизителни оценки и предположения за определените задължения. Изборът в настоящия параграф позволява на застрахователя да променя своята счетоводна политика за определени задължения, без да прилага тази политика последователно към всички сходни пасиви, както иначе МСС 8 би изисквал. Ако застрахователят определи пасиви за такъв избор, той продължава да прилага текущите пазарни лихвени проценти (и ако е приложимо, другите текущи приблизителни оценки и предположения) последователно във всички периоди по отношение на всички тези пасиви до момента, в който те бъдат погасени.

Продължаване на съществуващи практики

25. Застрахователят може да продължи следните практики, но въвеждането на която и да е от тях не удовлетворява изискванията по параграф 22:

а) оценка на застрахователни задължения на недисконтирана база;

б) оценка на договорни права на бъдещи възнаграждения за управление на инвестиции по сума, която превишава тяхната справедлива стойност, подразбираща се от сравнението с текущи възнаграждения, начислявани от други участници на пазара за сходни услуги. Съществува вероятност справедливата стойност при възникване на тези договорни права да е равна на платените първоначални разходи, освен ако бъдещите възнаграждения за управление на инвестицията и свързаните разходи не съответстват на пазарните съпоставими данни;

в) използването на неунифицирани счетоводни политики за застрахователни договори (и свързаните отсрочени разходи за придобиване и свързаните нематериални активи, ако има такива) в дъщерните предприятия, освен както е позволено съгласно параграф 24. Ако тези счетоводни политики не са унифицирани, застрахователят може да ги промени, ако промяната няма да направи счетоводните политики още по-различни и удовлетворява останалите изисквания в настоящия МСФО.

Предпазливост

26. Застрахователят не променя своята счетоводна политика за застрахователни договори, за да елиминира прекалена предпазливост. Ако застрахователят обаче вече оценява своите застрахователни договори с достатъчна предпазливост, той не въвежда допълнителна предпазливост.

Бъдещи инвестиционни маржове

27. Застрахователят не променя своята счетоводна политика за застрахователни договори, за да елиминира бъдещи инвестиционни маржове. Налице е опровержимо предположение обаче, че финансовите отчети на застрахователя ще станат по-малко уместни и надеждни, ако при оценката на застрахователните договори той въведе счетоводна политика, която отразява бъдещи инвестиционни маржове, освен ако тези маржове не отразяват договорните плащания. Два примера на счетоводни политики, които отразяват тези маржове, са:

а) използването на дисконтов процент, който отразява очакваната възвръщаемост от активите на застрахователя; или

([1]) В настоящия параграф „застрахователни задължения“ включва свързаните отсрочени разходи за придобиване и свързаните нематериални активи, като например тези, описани в параграфи 31 и 32.

▼B

б) прогнозиране на възвръщаемостта от тези активи с норма на възвръщаемост, разчетена при дисконтиране на тази прогнозирана възвръщаемост с различен процент и включване на резултата в оценката на пасива.

28. Застрахователят може да преодолее опровержимото предположение, описано в параграф 27, единствено и само ако останалите компоненти на промяна в счетоводните политики увеличават уместността и надеждността на неговите финансови отчети в степен, надделяваща над намалението в уместността и надеждността, причинени от включването на бъдещи инвестиционни маржове. Например да допуснем, че съществуваща счетоводна политика за застрахователни договори на застраховател включва твърде предпазливи предположения, заложени в началото, както и дисконтов процент, определен от регулаторен орган без пряка връзка с пазарните условия, както и игнорира някои внедрени опции и гаранции. Застрахователят може да направи своите финансови отчети по-уместни и не по-малко надеждни, като премине към пълна, ориентирана към инвеститора, счетоводна база, която е широко използвана и включва:

а) текущи приблизителни оценки и предположения;

б) разумна (но не прекалено предпазлива) корекция за отразяване на риска и несигурността;

в) оценки, които отразяват както вътрешната стойност, така е стойността във времето на внедрени опции и гаранции; и

г) текущ пазарен дисконтов процент, дори ако този дисконтов процент отразява приблизително оценената възвръщаемост на активите на застрахователя.

29. В някои подходи за оценка, за определяне на настоящата стойност на бъдещия марж на печалба се използва дисконтовият процент. След това маржът на печалбата се разпределя към различните периоди чрез използването на формула. В тези подходи дисконтовият процент се отразява върху оценката на задължението само косвено. В частност, използването на по-малко подходящ дисконтов процент има ограничен или нулев ефект върху оценката на задължението в началото. В други подходи обаче дисконтовият процент се отразява пряко върху оценката на задължението. В последния случай, тъй като въвеждането на дисконтов процент, базиран върху активите, има по-съществен ефект, малко вероятно е застрахователят да преодолее опровержимото предположение, описано в параграф 27.

Счетоводство в сянка

30. В някои счетоводни модели реализираните печалби или загуби от активи на застрахователя имат пряко отражение върху оценката на някои или на всички от: а) неговите застрахователни задължения; б) свързаните отсрочени разходи за придобиване, и в) свързаните нематериални активи, като тези, описани в параграфи 31 и 32. Застрахователят има право, но не е задължен, да промени своята счетоводна политика така че признатата, но нереализираната печалба или загуба от един актив да има същия ефект върху тази оценка, какъвто има реализираната печалба или загуба. ►**M5** Съответната корекция на застрахователно задължение (или отсрочена цена на придобиване или нематериални активи) се признава в друг всеобхватен доход, ако и само ако нереализираните печалби или загуби са признати в друг всеобхватен доход. ◄ Тази практика понякога се описва като „счетоводство в сянка“.

▼B

Застрахователни договори, придобити в бизнес комбинация или прехвърляне на портфейл

31. За да отговаря на МСФО 3, застрахователят трябва на датата на придобиването да оцени по справедлива стойност застрахователните пасиви, които са поети, и *застрахователните активи*, които са придобити в бизнес комбинация. Застрахователят обаче има право, но не е задължен, да използва разширено представяне, което разделя справедливата стойност на придобитите застрахователни договори на два компонента:

а) пасив, измерван в съответствие със застрахователната политика за застрахователни договори, които той издава; и

б) нематериален актив, представящ разликата между: i) справедливата стойност на придобитите договорни застрахователни права и поетите застрахователни задължения, и ii) сумата, описана в буква а). Последващата оценка на този актив трябва да бъде последователна с оценката на свързания застрахователен пасив.

32. Застраховател, придобиващ портфейл от застрахователни договори, може да използва разширеното представяне, описано в параграф 31.

33. Нематериалните активи, описани в параграфи 31 и 32, се изключват от обхвата на МСС 36 *Обезценка на активи* и МСС 38. МСС 36 и МСС 38 обаче се прилагат по отношение на клиентски листи и клиентски взаимоотношения, отразяващи очакванията за бъдещи договори, които не са част от договорните застрахователни права и договорните застрахователни задължения, които са съществували на дата на бизнес комбинацията или прехвърлянето на портфейла.

Допълнителни негарантирани доходи

Застрахователни договори с допълнителни негарантирани доходи

34. Някои застрахователни договори съдържат право за допълнителен негарантиран доход, както и *гарантиран елемент.* Емитентът на такъв договор:

а) може, но не е задължен, да признае гарантирания елемент отделно от правото за допълнителен негарантиран доход. Ако застрахователят не ги признае поотделно, той класифицира целия договор като задължение. Ако застрахователят ги признае поотделно, той класифицира гарантирания елемент като задължение;

б) трябва, ако признае право за допълнителен негарантиран доход отделно от гарантирания елемент, да класифицира това право или като задължение, или като отделен компонент на собствения капитал. МСФО не определят как емитентът определя дали това право е задължение или собствен капитал. Емитентът може да раздели това право на компоненти на пасива и на собствения капитал и трябва да използва последователна счетоводна политика по отношение на това разделяне. Емитентът не трябва да класифицира това право като междинна категория, която не е нито пасив, нито собствен капитал;

▼B

в) може да признае всички получени премии като приходи, без да разделя каквато и да е част, която е свързана с компонента на собствения капитал. Произтичащите промени в гарантирания елемент и в частта от допълнителния негарантиран доход, класифициран като пасив, се признават в печалбата или загубата. Ако част или всички права за допълнителен негарантиран доход са класифицирани в собствения капитал, част от печалбата или загубата може да се дължи на тези права (по същия начин, по който част може да се дължи на ►M11 неконтролиращото участие ◄). Емитентът признава частта от печалбата или загубата, свързани с всеки капиталов компонент на допълнителния негарантиран доход, като разпределение на печалбата или загубата, а не като разход или приход (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети);*

г) трябва, ако договорът съдържа внедрен деривати в рамките на обхвата на МСС 39, да приложи МСС 39 по отношение на този внедрен деривати;

д) трябва, във всички случаи, които не са описани в параграфи 14—20 и параграф 34, букви а)—г), да продължи своята съществуваща счетоводна политика за такива договори, освен ако не промени тази счетоводна политика по начин, който съответства на параграфи 21—30.

Финансови инструменти с допълнителни негарантирани доходи

35. Изискванията по параграф 34 се прилагат и по отношение на финансови инструменти, които съдържат допълнителен негарантиран доход. В допълнение:

а) ако застрахователят класифицира пълния допълнителен негарантиран доход като задължение, той прилага теста за адекватност на задълженията, описан в параграфи 15—19, по отношение на целия договор (т.е. гарантираният елемент и правото за допълнителен негарантиран доход). Емитентът не определя сумата, която би се получила от прилагането на МСС 39 по отношение на гарантирания елемент;

б) ако застрахователят класифицира част или цялото това право като отделен компонент на собствения капитал, пасивът, признат за целия договор, не е по-малък от сумата, която би се получила от прилагането на МСС 39 по отношение на гарантирания елемент. Тази сума включва вътрешната (присъща) стойност на опцията за обратно изкупуване на договора, но не включва нейната стойност във времето, ако параграф 9 освобождава тази опция от оценка по справедлива стойност. Емитентът не оповестява сумата, която би се получила от прилагането на МСС 39 по отношение на гарантирания елемент, нито представя тази сума отделно. Нещо повече, емитентът не определя тази сума, ако общият признат пасив е очевидно по-висок;

в) въпреки че тези договори са финансови инструменти, емитентът може да продължи да признава премиите по тези договори като приходи и да признава като разход произтичащото увеличение в балансовата стойност на пасива.

г) въпреки че тези договори са финансови инструменти, емитентът, който прилага параграф 20, буква б) от МСФО 7 за договори с допълнителни негарантирани доходи, оповестява общата сума на разходите за лихви, призната в печалбата или загубата, но не калкулира тази сума на разходите за лихви, като използва метода на ефективния лихвен процент.

▼B

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Обяснение на признатите суми

36. Застрахователят оповестява информация, която идентифицира и обяснява сумите в неговите финансови отчети, възникващи в резултат от застрахователни договори.

37. За да изпълни параграф 36, застрахователят оповестява:

а) своите счетоводни политики за застрахователни договори и свързани активи, пасиви, приходи и разходи;

б) признатите активи, пасиви, приходи и разходи (и ако той представя своя отчет за паричните потоци, като използва прекия метод — паричните потоци), възникващи в резултат от застрахователни договори. Нещо повече, ако застрахователят е цедент, той оповестява:

i) печалбите и загубите, признати в печалбите или загубите при покупка на презастраховка; и

ii) ако цедентът отсрочва и амортизира печалбите и загубите, възникващи при покупката на презастраховка, амортизацията за периода и сумите, оставащи неамортизирани в началото и в края на периода;

в) процесът, използван за определяне на предположенията, които имат най-голямо влияние върху оценката на признатите суми, описани в буква б). Когато е практично, застрахователят предоставя и количествено оповестяване на тези предположения;

г) ефектът от промените в предположенията, използвани за оценка на застрахователните активи и застрахователните пасиви, като посочи поотделно ефекта от всяка промяна, която оказва съществено влияние върху финансовите отчети;

д) равнения на промените в застрахователните пасиви, презастрахователните активи и, ако има такива, свързаните отсрочени разходи за придобиване.

Същност и степен на рисковете, възникващи от застрахователните договори

38. Застрахователят оповестява информация, която помага на ползвателите да разберат размера, разположението във времето и степента на несигурност на бъдещите парични потоци от застрахователни договори.

39. За да изпълни изискванията по параграф 38, застрахователят оповестява:

а) своите цели политика и процедура при управлението на рисковете, възникващи в резултат от застрахователните договори и методи за управление на тези рискове;

б) [заличена];

в) информация за *застрахователния риск* (както преди, така и след намаляването на риска чрез презастраховане), включително информация за:

i) чувствителността към застрахователния риск (вж. параграф 39A);

ii) концентрации на застрахователен риск, включващи описание как ръководният екип определя концентрациите, както и описание на общата характеристика, с която се идентифицира всяка концентрация (т.е. тип застраховано събитие, географска област или парична единица).

▼B

iii) действителни искове, съпоставени с предходни приблизителни оценки (т.е. развитие на исковете). Оповестяването на развитието на исковете се връща обратно до периода, когато е възникнал най-ранният съществен иск, за който все още съществува несигурност относно размера и времето на настъпване на плащанията по исковете, но не се връща по-назад от десет години. Застрахователят не оповестява тази информация за искове, за които несигурността относно размера и времето на изплащане на исковете обичайно намира своето решение в рамките на една година;

▼M19

г) информация за кредитния риск, ликвидния риск и пазарния риск, която би се изисквала съгласно параграфи 31 – 42 от МСФО 7, ако застрахователните договори са в обхвата на МСФО 7. Въпреки това:

i) застрахователят не трябва да предоставя анализи на предстоящите падежи, каквито се изискват в параграф 39, букви а) и б) от IFRS 7, ако вместо това оповести информация относно очаквания времеви график на нетните парични потоци, произтичащи от признати застрахователни задължения. Това може да стане под формата на анализ на сумите по очаквания график, признати в отчета за финансовото състояние.

▼B

ii) ако застрахователят използва алтернативен метод за управление на чувствителността към пазарните условия като например анализ на внедрената стойност, той може да използва този алтернативен анализ на чувствителността, за да спази изискванията на параграф 40, буква а) от МСФО 7. Този застраховател следва също да представи оповестяванията, изисквани по параграф 41 от МСФО 7;

д) информация за изложеността на лихвен риск или пазарен риск по внедрени деривативи, включени в основен застрахователен договор, ако застрахователят не е задължен да оценява и не оценява внедрените деривативи по справедлива стойност.

39А. За да спази изискванията по параграф 39, буква в), подточка i), застрахователят оповестява информацията по буква а) или б), както следва:

►M5 а) анализ на чувствителността, който показва по какъв начин биха били засегнати печалбата или загубата и капитала, ако са настъпили промените в съответната променлива на риска, които към края на отчетния период са били приемливо възможни; методите и предположенията, използвани при изготвянето на анализа на чувствителността; и всякакви промени от предходния период в използваните методи и предположения. ◄ Ако застрахователят използва алтернативен метод за управление на чувствителността към пазарните условия, като анализ на внедрената стойност, той може да отговори на това изискване като оповести този алтернативен анализ на чувствителността, както и извърши оповестяванията, изисквани от параграф 41 от МСФО 7.

б) качествена информация за чувствителността и информация за тези срокове и условия на застрахователните договори, които имат съществен ефект върху обема, разположението във времето и степента на несигурност на бъдещите парични потоци на застрахователя.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ УСЛОВИЯ

40. Преходните разпоредби в параграфи 41—45 се прилагат както по отношение на предприятие, което вече прилага МСФО, когато за първи път прилага настоящия МСФО, така и по отношение на предприятие, което прилага МСФО за първи път (прилагащо за първи път).

41. Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако едно предприятие прилага настоящия МСФО за по-ранен период, то оповестява този факт.

41А. *Договори за финансова гаранция* (изменения на МСС 39 и МСФО 4), издадени през август 2005 г., измени параграф 4, буква г), параграф Б18, буква ж) и параграф Б19, буква е). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното им прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага в същото време свързаните изменения на МСС 39 и МСС 32 ([1]).

▼M5

41Б. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 30. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼B

Оповестяване

42. Предприятието не прилага изискванията за оповестяване в настоящия МСФО по отношение на сравнителна информация, която се отнася до годишните периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., с изключение на оповестяванията, изисквани по параграф 37, букви а) и б) за счетоводните политики и признатите активи, пасиви, приходи и разходи (и парични потоци, ако се използва прекият метод).

43. Ако не е практично да се прилага конкретно изискване на параграфи 10—35 по отношение на сравнителна информация, която се отнася до годишни периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., предприятието оповестява този факт. Прилагането на теста за адекватност на задълженията (параграфи 15—19) по отношение на такава сравнителна информация понякога би могло да не е практично, но е малко вероятно прилагането на останалите изисквания на параграфи 10—35 по отношение на такава сравнителна информация да е непрактично. МСС 8 обяснява термина „непрактично“.

44. При прилагането на параграф 39, буква в), подточка iii) предприятието не оповестява информация за развитието на искове, които са възникнали по-рано от пет години преди края на първата финансова година, в която то прилага настоящия МСФО. Освен това, ако е непрактично предприятието, когато за първи път прилага настоящия МСФО, да изготви информация за развитието на искове, които са възникнали преди началото на най-ранния период, за който предприятието представя пълна сравнителна информация, която съответства на настоящия МСФО, предприятието оповестява този факт.

([1]) Когато предприятието прилага МСФО 7, препратката към МСС 32 се заменя с препратка към МСФО 7.

▼B

Преразпределяне на финансови активи

45. Когато застраховател промени своята счетоводна политика за застрахователни пасиви, той може, но не е задължен, да рекласифицира някои или всички финансови активи като „по справедлива стойност през печалбата или загубата“. Тази рекласификация е позволена, ако застрахователят промени своята счетоводна политика, когато за първи път приложи настоящия МСФО, както и ако извърши последваща промяна в политиката, позволена по параграф 22. Рекласификацията е промяна в счетоводната политика и се прилага МСС 8.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Цедент — **Притежател на полица по презастрахователен договор**.

Депозитен компонент — Договорен компонент, който не се отчита като деривати съгласно МСС 39 и би бил в обхвата на МСС 39, ако беше отделен инструмент.

Директен застрахователен договор — **Застрахователен договор,** който не е **презастрахователен договор.**

Допълнителен негарантиран доход — Договорно право за получаване, в допълнение към **гарантираните доходи**, на допълнителни доходи:

а) които е вероятно да бъдат съществена част от общите доходи по договора;

б) чиято сума или време на възникване са договорни по преценка на застрахователя; и

в) които договорно се базират върху:

i) резултатите от изпълнението на определен пул от договори или определен вид договори;

ii) реализираната и/или нереализираната възвръщаемост от инвестициите по определен пул от активи, държани от застрахователя; или

iii) печалбата или загубата на дружеството, фонда или друго предприятие, което е издало договора.

Справедлива стойност — Сумата, за която даден актив може да бъде разменен или пасив — уреден в сделка при справедливи пазарни условия между несвързани, осведомени и желаещи страни.

Договор за финансова гаранция — Договор, който изисква емитентът да извърши определени плащания, за да обезщети притежателя за загубата, която последният понася, защото определен дебитор не успява да плати, когато е длъжен, в съответствие с първоначалните или изменените условия на дългов инструмент.

▼B

Финансов риск	Рискът от възможна бъдеща промяна в един или повече определени показатели — лихвен процент, цена на финансов инструмент, стокова цена, обменен курс, ценови или процентен индекс, кредитен рейтинг или кредитен индекс или друга променлива, при условие че в случай на нефинансова променлива тя не е специфична за една от страните по договора.
Гарантирани доходи	Плащания или други доходи, на които конкретен **притежател на полица** или инвеститор има безусловно право, което не е обект по договор на преценката на емитента.
Гарантиран елемент	Задължение да се платят **гарантирани доходи**, включени в договор, който съдържа и право за **допълнителен негарантиран доход.**
Застрахователен актив	Нетните договорни права на **застраховател** по застрахователен договор.
Застрахователен договор	Договор, по силата на който една страна (**застрахователят**) приема значителен застрахователен **риск** от друга страна (**притежателя на полица**), като се съгласява да обезщети притежателя на полицата, ако определено несигурно събитие (**застрахователно събитие**) окаже негативен ефект върху притежателя (вж. допълнение Б за насоки относно това определение).
Застрахователно задължение	Нетните договорни задължения на застраховател по застрахователен договор.
Застрахователен риск	Риск, различен от **финансов риск**, прехвърлен от притежателя на договора към емитента.
Застрахователно събитие	Несигурно бъдещо събитие, което е покрито от **застрахователен договор** и създава **застрахователен риск.**
Застраховател	Страната, която носи задължение по **застрахователен договор** да обезщети **притежателя на застрахователната полица** при настъпване на **застрахователно събитие**.
Тест за адекватност задължение	Оценка дали балансовата стойност на **застрахователно задължение** трябва да бъде увеличена (или балансовата стойност на свързаните отсрочени разходи за придобиване, или свързаните нематериални активи намалени) на базата на разчет на бъдещите парични потоци.
Притежател на полица	Страна, която има право на компенсация по силата на **застрахователен договор** при настъпване на **застрахователно събитие.**
Презастрахователен договор	**Застрахователен договор**, издаден от един застраховател (**презастрахователя**), за да обезщети друг застраховател (**цедент**) за загуби по един или повече договори, издадени от цедента.

▼B

Презастраховател	Страната, която носи задължение по **презастрахователен договор** да обезщети **цедента** при настъпване на **застрахователно събитие**.
Отделяне	Счетоводно отчитане на компонентите на договор, все едно те са отделни договори.

Допълнение Б

Определение на застрахователен договор

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Б1. В настоящото допълнение се предоставят насоки относно определението на застрахователен договор в допълнение А. Негов обект са:

а) терминът „несигурно бъдещо събитие“ (параграфи Б2—Б4);

б) плащания в натура (параграфи Б5—Б7);

в) застрахователен риск и други рискове (параграфи Б8—Б17);

г) примери на застрахователни договори (параграфи Б18—Б21);

д) значителен застрахователен риск (параграфи Б22—Б28); и

е) промени в нивото на застрахователен риск (параграфи Б29 и Б30).

Несигурно бъдещо събитие

Б2. Несигурност (или риск) е същността на застрахователен договор. Съответно поне един от следните компоненти е несигурен в началото на застрахователен договор:

а) дали застрахователно събитие ще настъпи;

б) кога ще настъпи то; или

в) колко ще трябва да плати застрахователят, ако то настъпи.

Б3. В някои застрахователни договори застрахователното събитие е откриването на загуба по време на срока на договора дори ако загубата възниква от събитие, което е настъпило преди началото на договора. В други застрахователни договори застрахователното събитие е събитие, което възниква по време на срока на договора, дори ако произтичащата от това загуба е открита след края на срока на договора.

Б4. Някои застрахователни договори покриват събития, които вече са настъпили, но чийто финансов ефект все още не е сигурен. Пример е презастрахователен договор, който покрива прекия застраховател срещу негативно развитие на искове, вече съобщени от притежателите на полици. В тези договори застрахователното събитие е откриването на окончателната стойност на тези искове.

Плащания в натура

Б5. Някои застрахователни договори изискват или позволяват плащанията да бъдат направени в натура. Например, когато застраховател пряко замени откраднатата вещ, вместо да обезщети притежателя на полицата. Друг пример е, когато застраховател използва свои собствени болници и медицински персонал, за да предостави медицински услуги, покрити от договорите.

▼B

Б6. Някои договори за услуги с фиксирани такси, в които нивото на услугата зависи от несигурно събитие, отговарят на определението на застрахователен договор в настоящия МСФО, но в някои страни не се регулират като застрахователни договори. Един пример е договорът за поддръжка, в който предоставящият услугата се съгласява да ремонтира определено оборудване след неизправност. Фиксираната такса за услугата се базира върху очакван брой неизправности, но не е сигурно кога определена машина ще претърпи авария. Неизправността на оборудването оказва негативно влияние върху неговия собственик и договорът обезщетява собственика (в натура, а не в пари). Друг пример е договор за услуги при неизправност на автомобил, в който предоставящият услугата се съгласява срещу фиксирана годишна такса да предоставя пътна помощ или да изтегли автомобила до близък сервиз. Последният договор може да отговори на определението на застрахователен договор дори ако предоставящият услугата не е съгласен да извършва ремонтни работи или да заменя части.

Б7. Прилагането на настоящия МСФО по отношение на договорите, описани в параграф Б6, е вероятно да не е по-обременително, отколкото прилагането на МСФО, които биха били приложими, ако тези договори бяха извън обхвата на настоящия МСФО.

а) вероятността за съществени задължения по неизправности и аварии, които вече са възникнали, не е голяма;

б) ако се прилагаше МСС 18 *Приходи,* предоставящият услугата би признал прихода чрез препратка към етапа на завършеност (и други определени критерии). Този подход също е приемлив съгласно настоящия МСФО, който позволява на предоставящия услугата да: i) продължи своите съществуващи счетоводни политики за тези договори, освен ако те включват практики, които са забранени съгласно параграф 14, и ii) подобри своите счетоводни политики, ако това е позволено съгласно параграфи 22—30;

в) предоставящият услугата преценява дали разходите за посрещането на договорните задължения да предостави услугите, превишават авансово получените приходи. За да направи това, той прилага теста за адекватност на задължението, описан в параграфи 15—19 от настоящия МСФО. Ако настоящият МСФО не се прилагаше по отношение на тези договори, предоставящият услугата би приложил МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, за да определи дали договорите са обременяващи;

г) за тези договори вероятността изискванията за оповестяване в настоящия МСФО да допринесат съществено към оповестяванията, изисквани от други МСФО, не е голяма.

Разграничение между застрахователен риск и други рискове

Б8. Определението на застрахователен договор се отнася до застрахователен риск, който настоящият МСФО определя като риск, различен от финансовия риск, прехвърлен от притежателя на договора към емитента. Договор, който излага емитента си на финансов риск без значителен застрахователен риск, не е застрахователен договор.

▼B

Б9. Определението на финансов риск в допълнение А включва списък на финансови и нефинансови променливи. Този списък включва нефинансови променливи, които не са специфични за една от страните по договора, като индекс на загубите от земетресения в конкретен регион или индекс на температурите в даден град. Той изключва не-финансови променливи, които са специфични за една от страните по договора, като настъпването или ненастъпването на пожар, който нанася щети или разрушава актив на такава страна. Нещо повече, рискът от промени в справедливата стойност на нефинансов актив не е финансов риск, ако справедливата стойност отразява не само промени в пазарните цени на тези активи (финансова променлива), но също така и състоянието на специфичен нефинансов актив, държан от една от страните по договора (нефинансова променлива). Например ако гаранцията на остатъчната стойност на даден автомобил излага гаранта на риска от промени във физическото състояние на автомобила, този риск е застрахователен риск, а не финансов.

Б10. Някои договори излагат емитента си на финансов риск, в допълнение към значителен застрахователен риск. Например много договори за застраховка живот едновременно гарантират минимален процент възвръщаемост за притежателя на полицата (създавайки финансов риск) и обещават доходи в случай на смърт, които понякога съществено превишават салдото по сметката на притежателя на полицата (създавайки застрахователен риск под формата на риск от смърт). Тези договори са застрахователни договори.

Б11. При някои договори застрахователното събитие цели плащането на сума, свързана с ценови индекс. Тези договори са застрахователни договори, при условие че плащането, което зависи от застрахователното събитие, може да бъде съществено. Например пожизнен анюитет, свързан с индекса на разходите за живот, прехвърля застрахователен риск, защото плащането зависи от несигурно събитие — преживяването на анюитанта. Връзката с ценовия индекс е внедрен дериватив, но тя прехвърля и застрахователен риск. Ако резултатният прехвърлен застрахователен риск е съществен, внедреният дериватив отговаря на определението на застрахователен договор, в който случай той не се разделя и оценява по справедлива стойност (вж. параграф 7 от настоящия МСФО).

Б12. Определението на застрахователен риск се отнася до риска, който застрахователят приема от притежателя на застрахователната полица. С други думи, застрахователният риск е предварително съществуващ риск, който е прехвърлен от притежателя на полицата на застрахователя. Следователно новият риск, създаден от договора, не е застрахователен риск.

Б13. Определението на застрахователен договор препраща към негативен ефект за притежателя на застрахователната полица. Определението не ограничава плащането от застрахователя на сума, равна на финансовото измерение на негативното събитие. Например определението не изключва покритие „нови за стари“, при което на притежателя на полицата се плаща достатъчно, за да му позволи замяната на повреден стар актив с нов. По подобен начин, определението не ограничава плащането по договор за рискова застраховка живот до финансовата загуба, претърпяна от правоимащите на починалото лице, нито изключва плащането на предварително определени суми, които да изразят количествено загубата, причинена от смърт или злополука.

▼B

Б14. Някои договори изискват плащане, ако настъпи определено несигурно събитие, но не изискват негативен ефект върху притежателя на полица като предварително условие за плащане. Такъв договор не е застрахователен договор дори ако притежателят използва договора, за да намали изложеността си на съответния риск. Например ако притежателят използва дериватив, за да хеджира съответна нефинансова променлива, която е взаимосвързана с паричните потоци от актив на предприятието, деривативът не е застрахователен договор, тъй като плащането не зависи от това дали намалението в паричните потоци от актива се е отразило негативно върху притежателя. Обратно, определението на застрахователен договор се отнася до несигурно събитие, за което негативният ефект върху притежателя на полицата е договорна предпоставка за плащане. Тази договорна предпоставка не изисква от застрахователя да проучи дали събитието действително е причинило негативен ефект, но позволява на застрахователя да откаже плащане, ако не е удовлетворен, че събитието е причинило негативен ефект.

Б15. Рискът от отказване или продължаване (т.е. рискът, че контрагент ще прекрати договора по-рано или по-късно от очакванията на емитента при ценообразуването на договора) не е застрахователен риск, защото плащането на контрагента не зависи от несигурно бъдещо събитие, което оказва негативно влияние върху контрагента. По подобен начин разходният риск (т.е. рискът от неочаквани увеличения в административните разходи, свързани с обслужването на договора, вместо на разходите, свързани със застрахователните събития) не е застрахователен риск, тъй като неочакваното увеличение в разходите не оказва негативно влияние върху контрагента.

Б16. Следователно договор, който излага застрахователя на риск от отказване, риск от продължаване или разходен риск, не е застрахователен договор освен ако той не излага застрахователя и на застрахователен риск. Ако емитентът на такъв договор обаче намали този риск, като използва втори договор, за да прехвърли част от този риск на друго лице, вторият договор излага това друго лице на застрахователен риск.

Б17. Застрахователят може да приеме значителен застрахователен риск от притежателя на застрахователната полица само ако застрахователят е предприятие, отделно от притежателя на застрахователната полица. В случай на взаимозастраховател, той поема риск от всеки притежател на застрахователна полица и обединява този риск. Въпреки че притежателите на полици носят този обединен риск заедно, в качеството си на собственици, общият взаимозастраховател все пак е поел риска, което е същността на застрахователен договор.

Примери на застрахователни договори

Б18. Следват примери на договори, които са застрахователни договори, ако прехвърлянето на застрахователен риск е значително:

а) застраховка срещу кражба или щета на имуществото;

б) застраховка срещу отговорност за продукта, професионална отговорност, гражданска отговорност или правни разноски;

в) застраховка живот и предплатени погребални схеми (въпреки че смъртта е неизбежна, не е сигурно кога ще настъпи или, за някои видове застраховка живот, дали смъртта ще настъпи в рамките на периода, покрит от застраховката);

г) пожизнени анюитети и пенсии (т.е. договори, които обезщетяват за несигурно бъдещо събитие — преживяването на анюитанта или пенсионера — с оглед подкрепа на анюитанта или пенсионера да поддържат определен стандарт на живот, който в противен случай би бил повлиян негативно от неговото или нейното преживяване);

▼B

д) инвалидност и медицински разноски;

е) гаранции за добро изпълнение, полици за лоялност, гаранции за изпълнение и тръжни гаранции (т.е. договори, които предоставят обезщетение, ако контрагентът не изпълни договорното задължение, например задължение за построяване на сграда);

ж) кредитна застраховка, която предвижда плащането на определени суми за възстановяване на загуба на притежателя, ако определен длъжник не е направил плащане, когато е било дължимо, съгласно първоначалните или изменените условия на дългов инструмент. Тези договори биха могли да имат разнообразни правни форми като гаранция, някои видове акредитив, кредитен дериватив, покриващ риска от неизпълнение на задължението, или застрахователен договор. Въпреки че тези договори отговарят на определението за застрахователен договор, те също така отговарят на определението за договор за финансова гаранция в МСС 39 и са в обхвата на МСС 32 ([1]) и МСС 39, а не в обхвата на настоящия МСФО (вж. параграф 4, буква г). Независимо от това, ако емитентът на договори за финансова гаранция предварително е заявил изрично, че счита такива договори за застрахователни договори и е използвал отчитане, приложимо за застрахователни договори, емитентът може да избира за такива договори за финансова гаранция да прилага или МСС 39 и МСС 32 ([1]), или настоящият стандарт.

з) продуктови гаранции. Продуктовите гаранции, издадени от друго лице, за стоки, продадени от производител, дистрибутор или търговец на дребно, са в обхвата на настоящия МСФО. Продуктовите гаранции обаче, издадени директно от производител, дистрибутор или търговец на дребно, са извън неговия обхват, тъй като те са в обхвата на МСС 18 *Приходи* и МСС 37;

и) застраховка на правото на собственост (т.е. застраховката срещу откриването на дефекти в правото на собственост върху земята, които не са били очевидни при съставянето на застрахователния договор). В този случай застрахователното събитие е откриването на дефект в собствеността, а не самият дефект;

й) пътна помощ (т.е. парична компенсация или компенсация в натура на притежатели на застрахователна полица за загуби, които са претърпели по време на пътуване). В параграфи Б6 и Б7 са разгледани някои договори от този вид;

к) облигации срещу риск от природно бедствие, които предвиждат намалени плащания по главницата, лихвите или и двете, ако определено събитие окаже негативен ефект върху емитента на облигацията (освен ако определеното събитие не създава значителен застрахователен риск, например, ако събитието е промяна в лихвен процент или валутен курс);

л) застрахователен суап и други договори, които изискват плащане на базата на промени в климатични, геологични или други физически променливи, които са специфични за страна по договора;

м) презастрахователни договори.

([1]) Когато предприятието прилага МСФО 7, препратката към МСС 32 се заменя с препратка към МСФО 7.

▼B

Б19. Следват примери на елементи, които не са застрахователни договори:

а) инвестиционни договори, които имат правната форма на застрахователен договор, но не излагат застрахователя на значителен застрахователен риск, например, договори за застраховка живот, в които застрахователят не носи значителен риск от смърт (тези договори са незастрахователни финансови инструменти или договори за обслужване, вж. параграфи Б20 и Б21);

б) договори, които имат правна форма на застраховка, но прехвърлят целия значителен застрахователен риск обратно на притежателя на полицата посредством неотменими и упражними механизми, които коригират бъдещите плащания от притежателя на полицата в зависимост от застрахователни загуби, например, някои финансови презастрахователни договори или някои групови договори (тези договори са обичайно незастрахователни финансови инструменти или договори за обслужване, вж. параграфи Б20 и Б21);

в) самозастраховане, с други думи, задържане на риска, който би могъл да бъде покрит от застраховка (няма застрахователен договор, защото няма споразумение с друга страна);

г) договори (например хазартни договори), които изискват плащане, ако настъпи определено несигурно бъдещо събитие, но не изискват като договорна предпоставка за плащане това събитие да се отрази негативно върху притежателя на застрахователната полица. Това обаче не изключва уточняването на предварително определено плащане, за да се изрази количествено загубата, причинима от определено събитие, например смърт или злополука (вж. също параграф Б13);

д) деривативи, които излагат едната страна на финансов риск, но не и на застрахователен риск, тъй като изискват от едната страна да извърши плащане въз основа единствено на промените в един или повече определени показатели — лихвен процент, цена на финансов инструмент, стокова цена, обменен курс, ценови или процентен индекс, кредитен рейтинг или кредитен индекс или друга променлива, при условие че в случая с нефинансова променлива, тя не е специфична за една от страните по договора (вж. МСС 39);

е) договор за свързана с кредит гаранция (или акредитив, кредитен дериватив, покриващ риска от неизпълнение на задължението или договор за застраховане на кредит), който изисква плащания дори ако притежателят не е реализирал загуба поради пропуска на длъжника да извърши плащането, когато е било дължимо (вж. МСС 39);

ж) договори, които изискват плащане на базата на климатични, геологични или други физически променливи, които не са специфични за една от страните по договора (общо описвани като деривативи, свързани с климата);

з) облигации срещу риск от природно бедствие, които предвиждат намалени плащания на главницата, лихвата или и двете на базата на климатични, геологични или други физически променливи, които не са специфични за една от страните по договора.

Б20. Ако договорите, описани в параграф Б19, създават финансови активи или финансови пасиви, те са в обхвата на МСС 39. Наред с всичко останало това означава, че страните по договора използват т.нар. депозитно счетоводство, което включва следното:

а) едната страна признава получената сума като финансов пасив, а не като приход;

▼B

б) другата страна признава платената сума като финансов актив, а не като разход.

Б21. Ако договорите, описани в параграф Б19, не създават финансови активи или финансови пасиви, се прилага МСС 18. Съгласно МСС 18 приходите, свързани със сделка, включваща предоставянето на услуги, се признават чрез препратка към етапа на напредване на сделката, ако изходът от сделката може да бъде надеждно определен.

Значителен застрахователен риск

Б22. Договор е застрахователен договор само ако прехвърля значителен застрахователен риск. В параграфи Б8—Б21 се разглежда застрахователният риск. В следващите параграфи се разглежда оценката на значимостта на застрахователния риск.

Б23. Застрахователният риск е значителен единствено и само ако застрахователното събитие би могло да причини на застрахователя плащането на значителни допълнителни суми при какъвто и да е сценарий, като се изключват сценариите, при които липсва търговска същност (т.е. нямат видим ефект върху икономическото съдържание на сделката). Ако при сценариите, които имат търговска същност, биха били платими значителни допълнителни суми, условието в предходното изречение може да бъде изпълнено дори ако застрахователното събитие е изключително малко вероятно или дори ако очакваната (т.е. претеглена спрямо вероятността) настояща стойност на условни парични потоци е малка част от очакваната настояща стойност на всички останали договорни парични потоци.

Б24. Допълнителните плащания, описани в параграф Б23, се отнасят до суми, които превишават тези, които биха били платими, ако застрахователното събитие не би настъпило (като се изключват сценариите, нямащи търговска същност). Тези допълнителни суми включват разходи за обработка и оценка на искове (ликвидационни разноски), но изключват:

а) загубата на възможност притежателят на полицата да бъде задължаван за бъдещи услуги. Например в инвестиционен договор за застраховка живот смъртта на притежателя на полицата означава, че застрахователят повече не може да изпълнява услуги по управление на инвестицията и да събира възнаграждения за това. Икономическата загуба обаче за застрахователя не отразява застрахователен риск, точно както управляващият взаимен фонд не поема застрахователен риск във връзка с възможната смърт на клиента. Следователно потенциалната загуба на бъдещи плащания за управление на инвестицията няма отношение при оценката на размера на застрахователния риск, който се прехвърля с договора;

б) отказ при смърт от плащания, които биха били изискани при анулиране или обратно изкупуване. Поради това, че тези плащания съществуват благодарение на договора, отказът от тях не компенсира притежателя на полица за съществуващ преди това риск. Следователно те нямат отношение при оценка на размера на застрахователния риск, който се прехвърля с договора;

в) плащане, зависещо от събитие, което не причинява значителна загуба на притежателя на договора. Такъв е например договор, който изисква от емитента да плати 1 000 000 ВЕ (валутни единици), ако актив претърпи физическа щета, причиняваща незначителна икономическа загуба от 1 ВЕ на притежателя. В този договор притежателят прехвърля на застрахователя несъществен риск от това да загуби 1 ВЕ. Същевременно договорът създава незастрахователен риск, че емитентът ще трябва да плати 999 999 1 ВЕ, ако определеното събитие настъпи. Тъй като емитентът не поема значителен застрахователен риск от притежателя, този договор не е застрахователен договор;

▼B

г) възможни презастрахователни обезщетения. Застрахователят ги отчита отделно.

Б25. Застрахователят оценява значимостта на застрахователния риск за всеки отделен договор, а не чрез препратка към съществеността за финансовите отчети ([1]). Следователно рискът може да бъде значителен дори ако съществува минимална вероятност от съществени загуби за целия портфейл от договори. Тази оценка от типа „договор по договор“ улеснява класификацията на договора като застрахователен договор. Ако обаче за относително хомогенен портфейл от малки договори се знае, че се състои от договори, които прехвърлят застрахователен риск, застрахователят не е длъжен да проверява всеки договор в рамките на този портфейл, за да определи няколко недеривативни договора, които прехвърлят незначителен застрахователен риск.

Б26. От параграфи Б23—Б25 следва, че ако по договора изплаща сума при смърт, превишаваща подлежащата на плащане сума при преживяване, договорът е застрахователен договор, освен ако допълнителната сума при смърт е незначителна (преценено чрез препратка към договора, а не към целия портфейл от договори). Както е отбелязано в параграф Б24, буква б), точка 1, отказът при смърт от такси за анулиране или обратно изкупуване не се включва в тази оценка, ако този отказ не обезщетява притежателя на застрахователната полица за съществуващ преди това риск. По подобен начин, анюитетен договор, който изплаща регулярни суми за остатъка от живота на притежателя на полица, е застрахователен договор, освен ако съвкупните, зависещи от продължителността на живота, плащания, са незначителни.

Б27. Параграф 23 се отнася до допълнителни суми. Тези допълнителни суми биха включвали изискване за изплащане на сумата на по-ранна дата, ако застрахователното събитие настъпи по-рано и плащането не се коригира за отразяване на стойността на парите във времето. Пример за това е доживотна застраховка за фиксирана сума (с други думи, застраховка, която предоставя фиксирана сума при смърт, когато притежателят на полицата почине, без дата на изтичане на покритието). Сигурно е, че притежателят на застрахователната полица ще почине, но датата на тази смърт е несигурна. Застрахователят ще претърпи загуба по тези индивидуални договори, за които притежателят на полицата почине по-рано, дори ако няма загуба по целия портфейл от договори.

Б28. Ако застрахователен договор е разделен на депозитен компонент и на застрахователен компонент, значимостта на прехвърления застрахователен риск се оценява чрез препратка към застрахователния компонент. Значимостта на застрахователния риск, който е прехвърлен от внедрен деривати, се оценява чрез препратка към внедрения деривати.

Промени в степента на застрахователния риск

Б29. Някои договори не прехвърлят никакъв застрахователен риск към емитента на договора в началото, въпреки че прехвърлят застрахователен риск на един по-късен етап. Такъв е например договорът, в който се предвижда определена възвръщаемост от инвестицията и включва опция за притежателя на полицата да използва постъпленията от инвестицията на падежа, за да закупи пожизнен анюитет по ставки, определяни от застрахователя на останалите нови анюитанти, в момента на упражняване на опцията от притежателя на застрахователната полица. Договорът не прехвърля застрахователен риск към емитента до

([1]) За тази цел договорите, сключени едновременно с един и същи контрагент (или договори, които в противен случай са взаимно свързани), формират един договор.

▼B

момента, в който опцията не бъде упражнена, тъй като застрахователят остава свободен да определи цена на анюитета на база, която отразява застрахователния риск, който се прехвърля към застрахователя в този момент. Ако договорът обаче конкретизира анюитетни ставки (или база за определяне на анюитетни ставки), договорът прехвърля застрахователен риск към емитента още в началото.

Б30. Договор, който отговаря на условията за застрахователен договор, остава застрахователен договор до момента, в който всички права и задължения са погасени или срокът им изтече.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 5

Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да се посочат счетоводното отчитане на активи, държани за продажба, и представянето и оповестяването на *преустановени дейности.* В частност МСФО изисква:

а) активи, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба, да бъдат оценявани по-ниската от балансовата стойност и *справедливата стойност,* намалена *с разходите за продажбата,* и амортизацията на тези активи да бъде преустановена; и

б) активи, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба, да бъдат представени отделно в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, а резултатите от преустановените дейности да бъдат представени отделно в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

ОБХВАТ

2. Изискванията за класификация и представяне в настоящия МСФО са приложими за всички признати нетекущи активи ([1]) и за всички групи за изваждане от употреба на предприятието. Изискванията за оценяване на настоящия МСФО са приложими по отношение на всички признати нетекущи (активи) и групи за изваждане от употреба (както е посочено в параграф 4), с изключение на активите, изброени в параграф 5, които продължават да бъдат оценявани в съответствие с посочения стандарт.

3. Активи, класифицирани като нетекущи в съответствие с МСС 1 Представяне на финансови отчети ►M5 ———————— ◄, не се прекласифицират като текущи активи, докато не удовлетворят критериите за класифициране като държани за продажба в съответствие с настоящия МСФО. Активи от дадена група, които предприятието обичайно разглежда като нетекущи, които са придобити изключително с намерение да бъдат препродадени, не се класифицират като текущи, освен ако не удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба в съответствие с настоящия МСФО.

4. Понякога дадено предприятие освобождава група активи, евентуално с някои пряко свързани пасиви, заедно в една сделка. Такава група за изваждане от употреба може да представлява група от единици, генериращи парични потоци, една единица, генерираща парични потоци, или част от единица, генерираща

([1]) За активи, класифицирани съгласно представянето на ликвидността, нетекущи (дълготрайни) активи са активи, включващи суми, които се очаква да бъдат възстановени след повече от дванадесет месеца от ►M5 края на отчетния период ◄. Параграф 3 е приложим по отношение на класификацията на тези активи.

▼B

парични потоци ([1]). Групата може да включва каквито и да било активи и каквито и да било пасиви на предприятието, включително текущи активи, текущи пасиви и активи, изключени от изискванията за оценка по силата на параграф 5 от настоящия МСФО. Ако даден нетекущ актив в обхвата на изискванията за оценка на настоящия МСФО е част от група за изваждане от употреба, изискванията за оценка на настоящия МСФО са приложими за групата като цяло, така че групата се оценява по по-ниската от нейната балансова стойност и справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата. Изискванията за оценка на индивидуалните активи и пасиви в група за изваждане от употреба са изложени в параграфи 18, 19 и 23.

5. Разпоредбите за оценка на настоящия МСФО ([2]) не са приложими към следните активи, които се обхващат от изброените стандарти или като индивидуални активи, или като част от група за изваждане от употреба.

а) отсрочен данъчен актив (вж. МСС 12 *Данъци върху доходите*);

б) активи, възникващи от доходи на персонала (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица*);

в) финансови активи в обхвата на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*;

г) нетекущи активи, които се отчитат счетоводно в съответствие с модела за справедлива стойност в МСС 40 *Инвестиционни имоти*;

▼M8

д) нетекущи активи, които се оценяват по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба в съответствие с МСС 41 *Земеделие;*

▼B

е) договорни права съгласно застрахователни договори, както са дефинирани в МСФО 4 *Застрахователни договори.*

▼M17

5А. Изискванията за класификация, представяне и оценка в настоящия МСФО, приложими за нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), който е класифициран като държан с цел продажба, са приложими и по отношение на нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), класифициран като държан за разпределение към собствениците в качеството им на такива (държан за разпределение към собствениците).

▼M22

5Б. С настоящия МСФО се определят оповестяванията, изисквани във връзка с нетекущите активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба или преустановени дейности. Оповестяванията в другите МСФО не се прилагат към тези активи (или групи за освобождаване), освен ако не се изискват:

а) специфични оповестявания във връзка с нетекущите активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба или преустановени дейности; или

([1]) След като обаче от даден актив или група активи се очаква да възникнат парични потоци основно от продажба, а не толкова от продължаващата им употреба, те стават по-малко зависими от паричните потоци, възникващи от други активи, и групата за изваждане от употреба, която е била част от единицата, генерираща парични потоци, става отделна единица, генерираща парични потоци.

([2]) Освен параграфи 18 и 19, които изискват въпросният актив да бъде оценяван в съответствие с други приложими МСФО.

▼M22

б) оповестявания за оценяването на активите и пасивите в рамките на дадена група за освобождаване, която не попада в обхвата на изискванията за оценяване на МСФО 5, като тези оповестявания не присъстват вече в други бележки към финансовите отчети.

възможно е допълнителните оповестявания във връзка с нетекущите активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба или преустановени дейности да трябва да бъдат в съответствие с общите изисквания на МСС 1, по-специално параграфи 15 и 125 от него.

▼M17

КЛАСИФИКАЦИЯ НА НЕТЕКУЩИ АКТИВИ (ИЛИ ГРУПИ ЗА ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА) КАТО ДЪРЖАНИ С ЦЕЛ ПРОДАЖБА ИЛИ КАТО ДЪРЖАНИ ЗА РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ КЪМ СОБСТВЕНИЦИТЕ

▼B

6. Предприятието класифицира даден нетекущ актив (или група за изваждане от употреба) като държан за продажба, ако неговата балансова стойност ще бъде възстановена основно по-скоро чрез сделка за продажба, отколкото чрез продължаваща употреба.

7. За да бъде такъв случаят, активът (или групата за изваждане от употреба) трябва да бъде на разположение за незабавна продажба в неговото настоящо състояние, предмет единствено на условия, които са обичайни и приети за продажбите на такива активи (или групи за изваждане от употреба) и продажбата трябва да бъде *много вероятна.*

▼M17

8. За да бъде продажбата много вероятна, съответното ниво на ръководство трябва да се е ангажирало с план за продажба на актива (или групата за изваждане от употреба) и трябва да е започната активна програма за намиране на купувач и осъществяване на плана. Освен това, активът (или групата за изваждане от употреба) трябва да бъде активно предлаган за продажба на цена, която е близка до текущата му справедлива стойност. В допълнение, продажбата трябва да се очаква да отговори на изискванията за признаване като реализирана продажба в рамките на една година от датата на класификацията, с изключение на позволеното в параграф 9, и действията, необходими за реализация на плана, трябва да показват, че е малко вероятно в него да бъдат направени съществени промени или той да бъде оттеглен. Вероятността за одобрение от страна на акционерите (ако се изисква съгласно юрисдикцията) трябва да се разгледа като част от преценката дали продажбата е много вероятна.

▼M8

8А. Предприятие, което се е ангажирало с план за продажба, включващ загуба на контрол над дъщерно предприятие, класифицира всички активи и пасиви на това дъщерно предприятие като държани за продажба, когато са постигнати критериите, определени в параграфи 6—8, независимо дали ще задържи неконтролиращо участие в своето бивше дъщерно предприятие след продажбата.

▼B

9. Събития или обстоятелства могат да удължат периода за приключване на продажбата до период, надвишаващ една година. Удължаване на периода, изискван за приключване на продажбата, не пречи актив (или група за изваждане от употреба) да бъде класифициран като актив, държан за продажба, ако забавянето е породено от събития или обстоятелства извън контрола на предприятието и ако са налице достатъчно доказателства, че предприятието остава обвързано с плана си за продажба на актива (или групата за изваждане от употреба). Такъв е случаят, когато са удовлетворени критериите в допълнение Б.

▼B

10. Сделките за продажба включват размяна на нетекущи активи за други нетекущи активи, когато тази размяна има търговска същност съгласно МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения.*

11. Когато дадено предприятие придобие нетекущ актив (или група за изваждане от употреба) изключително с намерение впоследствие той да бъде освободен, то класифицира нетекущия актив като държан за продажба към датата на придобиването единствено ако изискването за една година в параграф 8 е удовлетворено (с изключение на позволеното в параграф 9) и ако е много вероятно, че каквито и да било други критерии в параграфи 7 и 8, които не са удовлетворени към тази дата, ще бъдат удовлетворени в кратък срок след придобиването (обикновено в рамките на три месеца).

12. Ако критериите в параграфи 7 и 8 бъдат удовлетворени ►M5 след края на отчетния период ◄, предприятието не класифицира нетекущия актив (или група за изваждане от употреба) като държан за продажба в този финансов отчет, когато той бъде издаден. Обаче когато тези критерии бъдат удовлетворени ►M5 след края на отчетния период ◄, но преди одобрението на финансовия отчет за издаване, предприятието оповестява информацията, посочена в параграф 41, букви а), б) и г) от пояснения.

▼M17

12A. Нетекущ актив (или група за изваждане от употреба) се класифицира като държан за разпределение към собствениците, когато предприятието е поело ангажимент да разпредели актива (или групата за изваждане от употреба) към собствениците. За тази цел активите трябва да са на разположение за незабавно разпределение в настоящото им състояние и разпределението трябва да е много вероятно. За да бъде разпределението много вероятно, трябва да са започнати действия за приключване на разпределението и трябва да се очаква то да бъде завършено в рамките на една година от датата на класификацията. Действията, необходими за приключване на разпределението, трябва да посочват, че е малко вероятно в разпределението да бъдат направени съществени промени или то да бъде оттеглено. Вероятността за одобрение от страна на акционерите (ако се изисква съгласно юрисдикцията) трябва да се разгледа като част от преценката дали разпределението е много вероятно.

▼B

Нетекущи активи, чиято употреба ще бъде преустановена

13. Предприятието не класифицира като държан за продажба нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), който ще бъде изоставен. Това е така, тъй като неговата балансова стойност ще бъде възстановена основно чрез продължаваща употреба. Ако обаче групата за изваждане от употреба, чието използване ще бъде преустановено, удовлетворява критериите по параграф 32, букви а)—в), предприятието представя резултатите и паричните потоци от групата за изваждане от употреба като преустановени дейности в съответствие с параграфи 33 и 34 към датата, на която тя престава да бъде ползвана. Нетекущите активи (или групи за изваждане от употреба), чието използване ще бъде преустановено, включват нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба), които ще бъдат ползвани до края на техния полезен живот и нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба), които по-скоро ще бъдат закрити, отколкото продадени.

14. Предприятието не отчита счетоводно нетекущ актив, който временно е изваден от употреба, като актив, чиято употреба ще бъде преустановена.

▼B

ОЦЕНЯВАНЕ НА НЕТЕКУЩИ АКТИВИ (ИЛИ ГРУПИ ЗА ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА), КЛАСИФИЦИРАНИ КАТО ДЪРЖАНИ ЗА ПРОДАЖБА

Оценяване на нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба)

15. Предприятието оценява нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), класифициран като държан за продажба, по по-ниската от неговата балансова стойност и справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата.

▼M17

15A. Предприятието следва да оценява нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), класифициран като държан за продажба, по по-ниската от неговата балансова стойност и справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата ([1]).

▼B

16. Ако един новопридобит актив (или група за изваждане от употреба) удовлетворява критериите за класифициране като държан за продажба (вж. параграф 11), прилагането на параграф 15 ще доведе до това при първоначалното признаване активът (или групата за изваждане от употреба) да бъде оценен по по-ниската от неговата балансова стойност, ако той не е класифициран по този начин (например по цена на придобиване) и справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата. Следователно, ако активът (или групата за изваждане от употреба) се придобива като част от бизнес комбинация, той се оценява по справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата.

17. Когато се очаква продажбата да бъде реализирана след повече от една година, предприятието оценява разходите за продажбата по тяхната настояща стойност. Всяко увеличение в настоящата стойност на разходите за продажбата, което възниква в резултат на изтичането на времето, се представя в печалбата или загубата като финансови разходи.

18. Непосредствено преди първоначалната класификация на актива (или групата за изваждане от употреба) като държан за продажба, балансовите суми на актива (или на всички активи и пасиви на групата) се оценяват в съответствие с приложимите МСФО.

19. При последваща преоценка на група за изваждане от употреба балансовите стойности на каквито и да било активи и пасиви, които не попадат в обхвата на изискванията за оценка на настоящия МСФО, но са включени в група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, се преоценяват в съответствие с приложимите МСФО преди да бъде преоценена справедливата стойност на групата за изваждане от употреба, намалена с разходите за продажбата.

Признаване на загуби от обезценка и обратни проявления

20. Предприятието признава загуба от обезценка за всяко първоначално или последващо намаление на стойността на актива (или групата за изваждане от употреба) до справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата, до степента, в която тя не е призната в съответствие с параграф 19.

21. Предприятието признава печалба за всяко последващо увеличение на справедливата стойност на даден актив, намалена с разходите за продажбата, но не в превишение на кумулативната загуба от обезценка, която е била призната или в съответствие с настоящия МСФО или по-рано в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи.*

([1]) Разходите за разпределяне са вътрешноприсъщи разходи, директно свързани с разпределението, с изключение на финансовите разходи и разходите за данък върху доходите.

▼B

22. Предприятието признава печалба за всяко последващо увеличение в справедливата стойност на група за изваждане от употреба, намалена с разходите за продажбата:

а) в степента, в която тя не е била призната в съответствие с параграф 19; но

б) не в превишение на кумулативната загуба от обезценка, която е призната или в съответствие с настоящия МСФО, или по-рано в съответствие с МСС 36, за нетекущи активи, които попадат в обхвата на изискванията за оценка на настоящия МСФО.

23. Загубата от обезценка (или всяка последваща печалба), призната за група за изваждане от употреба, намалява (или увеличава) балансовата стойност на нетекущите активи в групата, които попадат в обхвата на изискванията за оценка на настоящия МСФО по реда на разпределението, посочено в параграф 104, букви а) и б) и параграф 122 от МСС 36 (както е преработен през 2004 г.).

24. Печалба или загуба, която по-рано не е призната до датата на продажбата на нетекущия актив (или група за изваждане от употреба), се признава към датата на отписването. Изискванията, свързани с отписването, са изложени във:

а) параграфи 67—72 от МСС 16 (както е преработен през 2003 г.) за имоти, машини и съоръжения; и

б) параграфи 112—117 от МСС 38 *Нематериални активи* (както е преработен през 2004 г.) за нематериални активи.

25. Предприятието не амортизира нетекущия актив, докато той е класифициран като държан за продажба или докато той е част от група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба. Лихвите и другите разходи, спадащи към задълженията на групата за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, продължават да бъдат признавани.

Промени в плана за продажба

26. Ако предприятието е класифицирало даден актив (или група за изваждане от употреба) като държан за продажба, но вече не се удовлетворяват критериите по параграфи 7—9, то преустановява класифицирането на актива (или групата за изваждане от употреба) като държан за продажба.

27. Предприятието оценява нетекущия актив, който престава да бъде класифициран като държан за продажба (или престава да бъде включван в група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба) по по-ниската от:

а) неговата балансова стойност преди активът (или групата за изваждане от употреба) да е бил класифициран като държан за продажба, коригиран за каквато и да било амортизация или преоценки, които биха били признати, ако активът (или групата за изваждане от употреба) не е бил класифициран като държан за продажба; и

б) неговата *възстановима сума* към датата на последващото решение той да не бъде продаван ([1]).

([1]) За активи, класифицирани съгласно представянето на ликвидността, нетекущи (дълготрайни) активи са активи, включващи суми, които се очаква да бъдат възстановени след повече от дванадесет месеца от ►M5 края на отчетния период ◄. Параграф 3 е приложим по отношение на класификацията на тези активи.

▼B

28. Предприятието включва каквато и да било необходима корекция в балансовата стойност на нетекущия актив, който престава да бъде класифициран като държан за продажба ([1]) в приходите от продължаващи дейности в периода, в който вече не са удовлетворени критериите по параграфи 7—9. Предприятието представя тази корекция в същия раздел на ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, който е използван за представяне на печалбата или загубата, ако има такива, признати в съответствие с параграф 37.

29. Ако предприятието извади отделен актив или пасив от група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, оставащите активи и пасиви в групата за изваждане от употреба, които ще бъдат продадени, продължават да бъдат оценявани като група единствено ако групата удовлетворява критериите по параграф 79. В противен случай, останалите нетекущи активи от групата, които индивидуално удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба, се оценяват индивидуално по по-ниските от техните балансови стойности и техните справедливи стойности, намалени с разходите за продажбата към тази дата. Всички нетекущи активи, които не удовлетворяват критериите, престават да бъдат класифицирани като държани за продажба в съответствие с параграф 26.

ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ

30. Предприятието представя и оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовия отчет да оценят финансовите ефекти от преустановени дейности и освобождаването на нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба).

Представяне на преустановени дейности

31. *Един компонент от предприятието* включва дейности и парични потоци, които могат да бъдат ясно разграничени оперативно и за целите на финансовото отчитане от останалата част от предприятието. С други думи, компонентът от предприятието ще бъде единица, генерираща парични потоци (или група от единици, генериращи парични потоци), докато се държи с цел ползване.

32. Преустановената дейност представлява компонент от предприятието, който или е освободен, или е класифициран като държан за продажба и:

а) представлява отделен основен вид дейност или географска област на дейности;

б) е част от координиран план за освобождаване на отделен основен вид дейност или географска област на дейности; или

в) е дъщерно предприятие, придобито изключително с намерение да бъде препродадено.

33. Предприятието оповестява:

а) в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ сума, представляваща сбора на:

i) печалбата или загубата след данъци на преустановените дейности

ii) печалбата или загубата след данъци, призната при оценката по справедлива стойност, намалена с разходите за продажбата или при освобождаването на активите или групата(ите) за изваждане от употреба, съставляваща преустановената дейност.

([1]) Освен когато активът е имот, машина и съоръжение или нематериален актив, който вече е бил преоценен в съответствие с МСС 16 или МСС 38 преди класификацията като държан за продажба, в който случай корекцията се третира като увеличение или намаление от преоценка.

▼B

б) анализ на сумата в буква а) като:

i) приходи, разходи и печалба или загуба преди данъци на преустановени дейности;

ii) свързания разход за данък върху дохода, както това се изисква от параграф 81, буква з) от МСС 12;

iii) печалбата или загубата, призната при оценката по справедлива стойност, намалена с разходите за продажбата или при освобождаването на активите или групата(ите) за изваждане от употреба, съставляваща преустановената дейност, и

iv) свързания разход за данък върху дохода, както това се изисква от параграф 81, буква з) от МСС 12.

Анализът може да бъде представен в пояснителните приложения или в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Ако бъде представен в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, той представя в раздел, идентифициран като отнасящ се за преустановени дейности, т.е. отделно от продължаващите дейности. Анализ не се изисква за групи за изваждане от употреба, които представляват новопридобити дъщерни предприятия, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба при придобиването (вж. параграф 11);

в) нетните парични потоци, отнасящи се за оперативните, инвестиционните и финансовите дейности на преустановени дейности. Тези оповестявания могат да бъдат представени или в пояснителните приложения, или във финансовия отчет. Те не се изискват за групи за изваждане от употреба, които представляват новопридобити дъщерни предприятия, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба при придобиването (вж. параграф 11);

▼M11

г) сумата на дохода от продължаващи дейности и от преустановени дейности, относима към собствениците на компанията-майка. Тези оповестявания могат да бъдат представени или в пояснителните приложения, или в отчета за всеобхватния доход.

▼M5

33А. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет за доходите, както е описано в параграф 81 на МСС 1 (както е преработен през 2007 г.), в този отделен отчет се представя раздел, обозначен като отнасящ се до преустановените дейности.

▼B

34. Предприятието представя отново оповестяванията по параграф 33 за предходните периоди, включени във финансовия отчет, така че оповестяванията да се отнасят за всички дейности, които са били преустановени от ►M5 края на отчетния период ◄ за последния представен период.

35. Корекциите в текущия период на суми, по-рано представени в преустановени дейности, които са директно свързани с освобождаването на дадена преустановена дейност в предходен период, се класифицират отделно в преустановените дейности. Естеството и сумата на тези корекции се оповестяват. Примерите за обстоятелства, при които могат да възникнат такива корекции, включват следното:

а) разрешаване на несигурности, които възникват от условията на сделката по освобождаване като например разрешаване на корекции в покупната цена и на въпроси за освобождаване от отговорност с купувача;

▼B

б) разрешаване на несигурности, които възникват от и са пряко свързани с дейностите на компонента преди неговото освобождаване като например задължения, свързани с околната среда и гаранции за продукта, които остават за продавача;

в) уреждането на задължения по планове за доходи на наети лица, при условие че уреждането е пряко свързано със сделката за освобождаване.

36. Ако предприятието преустанови класифицирането на компонент от него като държан за продажба, резултатите от дейността на компоненти, които преди са представени в преустановените дейности в съответствие с параграфи 33—35, се прекласифицират и се включват в приходите от продължаващи дейности за всички представени периоди. Сумите за предходни периоди се описват като повторно представени.

▼M8

36А. Предприятие, което се е ангажирало с план за продажба, включващ загуба на контрол над дъщерно предприятие, оповестява информацията, изисквана в параграфи 33-36, когато дъщерното предприятие е група за изваждане от употреба, отговаряща на дефиницията на преустановена дейност в съответствие с параграф 32.

▼B

Печалби или загуби, свързани с продължаващи дейности

37. Всяка печалба или загуба от преоценка на нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), класифициран като държан за продажба, която не удовлетворява изискванията на определението за преустановена дейност, се включва в печалбата или загубата от продължаващи дейности.

Представяне на нетекущ актив или група за изваждане от употреба, класифицирани като държани за продажба

38. Предприятието представя нетекущия актив, класифициран като държан за продажба, и активите на група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, отделно от другите активи в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄. Пасивите на група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, се представят отделно от другите пасиви в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄. Тези активи и пасиви не се компенсират и представят като една сума. Основните групи активи и пасиви, класифицирани като държани за продажба, се оповестяват отделно или в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, или в пояснителните приложения, с изключение на позволеното по параграф 39. Предприятието представя отделно всякакви кумулативни приходи или разходи, ►M5 признати директно в друг цялостен доход ◄, свързани с нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), класифициран като държан за продажба.

39. Ако групата за изваждане от употреба представлява новопридобито дъщерно предприятие, което удовлетворява критериите за класифициране като държана за продажба при придобиването (вж. параграф 11), не се изисква оповестяване на основните групи активи и пасиви.

40. Предприятието не прекласифицира или представя повторно суми, представени за нетекущи активи или за активи и пасиви на групи за изваждане от употреба, класифицирани като държани за продажба в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ за предходни периоди, за отразяване на класификацията в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ за последния представен период.

▼B

Допълнителни оповестявания

41. Предприятието оповестява следната информация в пояснителните приложения в периода, в който нетекущият актив (или група за изваждане от употреба) или е бил класифициран като държан за продажба, или е бил продаден:

а) описание на нетекущия актив (или група за изваждане от употреба);

б) описание на фактите или обстоятелствата на продажбата или водещи до очаквано освобождаване и очаквания начин и момент на това освобождаване;

в) печалбата или загубата, призната в съответствие с параграфи 20—22 и, ако не е представена отделно в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, разделът в него, който включва тази печалба или загуба;

г) ако е приложимо, сегментът, в който нетекущият актив (или група за изваждане от употреба) е представен в съответствие с МСФО 8 *Оперативни сегменти.*

42. Ако е приложим или параграф 26, или параграф 29 в периода на решението за промяна в плана за продажба на нетекущия (актив (или група за изваждане от употреба) предприятието оповестява описание на фактите и обстоятелствата, водещи до решението и ефекта от решението върху резултатите от дейността за периода и за всички предходни представени периоди.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

43. МСФО се прилага за бъдещи периоди за нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба), които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба, както и за дейности, които удовлетворяват критериите за класифициране като преустановени след датата на влизане в сила на МСФО. Предприятието може да приложи изискванията на МСФО за всички нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба), които удовлетворяват критериите за класификация като държани за продажби, както и за дейности, които удовлетворяват критериите за класификация като преустановени след всяка дата преди датата на влизане в сила на МСФО, при условие че оценките и другата информация, необходими за прилагането на МСФО, са получени в момента, в който тези критерии първоначално са били удовлетворени.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

44. Предприятието прилага настоящия МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако дадено предприятие прилага настоящия МСФО за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼M5

44А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се изменят параграфи 3 и 38 и се добавя параграф 33А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼**M11**

44Б. МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) добавя параграф 33, буква г–. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период. Изменението се прилага с обратна сила.

▼**M8**

44В. Параграфи 8А и 36А са добавени от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Предприятието обаче не прилага тези изменения за годишни периоди, започващи на или преди 1 юли 2009 г., освен ако не прилага също и МСФО 27 (както е изменен през 2008 г). Ако предприятието прилага измененията преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт. Предприятието прилага тези изменения за бъдещи периоди – от датата, на която за първи път е приложило МСФО 5, предмет на преходните разпоредби в параграф 45 на МСС 27 (изменен през май 2008 г.).

▼**M17**

44Г. Параграфи 5А, 12А и 15А са добавени, а параграф 8 е изменен чрез КРМСФО 17 *Разпределения на непарични активи на собствениците* през ноември 2008 г. Тези изменения следва да се прилагат за бъдещи периоди по отношение на нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба), които са класифицирани като държани за разпределение към собствениците за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Не е разрешено прилагането с обратна сила. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага измененията за период, започващ преди 1 юли 2009 г., предприятието следва да оповести този факт, а също и да приложи МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен през 2008 г.), МСС 27 (изменен през май 2008 г.) и КРМСФО 17.

▼**M22**

44Д. Параграф 5Б беше добавен от издадените през април 2009 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**B**

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 35

45. Настоящият МСФО заменя МСС 35 *Преустановяващи се дейности.*

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Единица, генерираща парични потоци	Най-малката разграничима група активи, която генерира парични постъпления, които в значителна степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи.
Компонент от предприятие	Дейности и парични потоци, които могат да бъдат ясно разграничени оперативно и за целите на финансовото отчитане от останалата част от предприятието.

▼B

Разходи за продажба	Допълнителните разходи, пряко свързани с изваждането от употреба на даден актив (или **група за изваждане от употреба**), без финансовите разходи и разходите за данък върху дохода.
Текущ (краткотраен) актив	►M5 Предприятието класифицира даден актив като текущ, когато: а) очаква да реализира актива или възнамерява да го продаде или употреби в своя нормален оперативен цикъл; б) държи актива предимно с цел търгуване; в) очаква да реализира актива в рамките на дванадесет месеца след края на отчетния период; или г) активът е пари или парични еквиваленти (съгласно дефиницията на МСФО 7), освен ако за актива няма ограничение да бъде разменян или използван за уреждане на пасив в продължение най-малко на дванадесет месеца след края на отчетния период. ◄
Преустановена дейност	Компонент от предприятието, който или е освободен, или е класифициран като държан за продажба и: а) представлява отделен основен вид дейност или географска област на дейности; б) е част от един координиран план за освобождаване на отделен основен вид дейност или географска област на дейности; или в) е дъщерно предприятие, придобито изключително с намерение да бъде препродадено.
Група за изваждане от употреба	Група за изваждане от употреба, която ще бъде освободена чрез продажба или по друг начин, заедно като група в една сделка и пасиви, директно свързани с активите, които ще бъдат прехвърлени в сделката. Групата включва репутацията, придобита в бизнес комбинация, ако групата представлява **единица, генерираща парични потоци**, към която репутацията е била разпределена в съответствие с изискванията по параграфи 80—87 от МСС 36 *Обезценка на активи* (както е преработен през 2004 г.) или ако представлява дейност в рамките на такава единица, генерираща парични потоци.
Справедлива стойност	Сумата, за която даден актив може да бъде разменен или пасив уреден между информирани и желаещи страни в честна/пряка сделка.

▼B

Неотменим ангажимент за покупка	Споразумение с несвързана страна, обвързващо и за двете страни и обикновено законово приложимо, което: а) посочва всички съществени условия, включително цената и момента на сделката, и б) включва неустойка за неизпълнение, която е достатъчно голяма, за да направи изпълнението **много вероятно**.
Много вероятно	Повече от вероятно
Нетекущ (дълготраен) актив	Актив, който не удовлетворява определението за **текущ актив**.
Вероятно	По-скоро възможно, отколкото не.
Възстановима стойност	По-високата от **справедливата стойност** на даден актив, намалена **с разходите за продажбата**, и неговата **стойност в употреба**.
Стойност в употреба	Сегашната стойност на приблизителните бъдещи парични потоци, които се очакват от продължаващата употреба на актива и от неговото освобождаване в края на полезния му живот.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

УДЪЛЖАВАНЕ НА ПЕРИОДА, НЕОБХОДИМ ЗА ПРИКЛЮЧВАНЕ НА ПРОДАЖБА

Б1. Както е посочено в параграф 9, удължаването на периода, изискван за приключване на продажбата, означава, че активът (или група за изваждане от употреба) не може да бъде класифициран като актив, държан за продажба, ако забавянето е породено от събития или обстоятелства извън контрола на предприятието и ако са налице достатъчно доказателства, че предприятието остава ангажирано с плана си за продажба на актива (или групата за изваждане от употреба). Следователно изключение по отношение на изискването за една година в параграф 8 е приложимо в следните ситуации, при които възникват такива събития или обстоятелства:

а) на датата, на която предприятието се ангажира с план за продажбата на нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), то може разумно да очаква, че други (не купувачът) ще наложат условия за прехвърлянето на актива (или групата за изваждане от употреба), които ще удържат необходимия за приключване на продажбата период и:

i) необходимите действия в отговор на тези условия, не могат да започнат преди получаване на *неотменим ангажимент за покупка*; и

ii) неотменим ангажимент за покупка е много вероятен в рамките на една година.

▼B

б) предприятието получава неотменим ангажимент за покупка и в резултат на това купувачът или други лица неочаквано налагат условия за прехвърлянето на нетекущия актив (или група за изваждане от употреба), класифициран по-рано като държан за продажба, които ще удължат периода, изискван за приключване на продажбата и:

i) са предприети своевременни действия, необходими в отговор на условията; и

ii) се очаква благоприятно разрешаване на забавящите фактори.

в) по време на първоначалния период от една година възникват обстоятелства, които преди са били считани за малко вероятни, и в резултат на това нетекущият актив (или група за изваждане от употреба), класифициран по-рано като държан за продажба, не е продаден до края на този период и:

i) по време на първоначалния период от една година предприятието е предприело необходимите мерки в отговор на промяната в обстоятелствата;

ii) нетекущият актив (или група за изваждане от употреба) е предлаган активно на пазара на цена, която е разумна, като се вземе предвид промяната в обстоятелствата; и

iii) критериите по параграфи 7 и 8 са удовлетворени.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 6

Проучване и оценка на минерални ресурси

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да се конкретизира финансовото отчитане на *проучването и оценката на минералните ресурси.*

2. В частност, МСФО изисква:

а) ограничени подобрения в съществуващата счетоводна практика относно *разходите за проучване и оценка;*

б) предприятията, признаващи *активи по проучване и оценка,* да преценяват тези активи за наличие на обезценка в съответствие с настоящия МСФО и да измерват всяка обезценка в съответствие с МСФО 36 *Обезценка на активи;*

в) оповестявания, които установяват и обясняват сумите във финансовите отчети на предприятието, възникващи от проучване и оценка на минерални ресурси и помагат на потребителите на тези финансови отчети да разберат размера, разположението във времето и сигурността на бъдещите парични потоци от всички признати активи по проучването и оценката.

ОБХВАТ

3. Предприятието прилага настоящия МСФО към направените разходи за проучване и оценка.

4. В настоящия МСФО не се разглеждат други аспекти на отчитането на предприятията, ангажирани с проучване и оценка на минерални ресурси.

5. Предприятието не прилага настоящия МСФО към разходи, които прави:

а) преди проучването и оценката на минералните ресурси като например разходите, направени преди предприятието да е получило юридическите права за проучване на специфична област;

б) след като стане възможно да бъдат доказани техническата изпълнимост и търговската приложимост на минералния ресурс.

ПРИЗНАВАНЕ НА АКТИВИ ПО ПРОУЧВАНЕ И ОЦЕНКА

Временно освобождаване от МСС 8, параграфи 11 и 12

6. При разработването на счетоводната политика, предприятието, признаващо активи по проучване и оценка, прилага параграф 10 от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки.*

▼B

7. В параграфи 11 и 12 от МСС 8 се конкретизират източниците на задължителни изисквания и насоки, които ръководният екип отчита при разработването на счетоводната политика по отношение на даден обект, ако за този обект не е приложим определен МСФО. Настоящият МСФО освобождава предприятието от прилагането на тези параграфи в счетоводната политика за признаване и оценяване на активи по проучване и оценка като се отчитат параграфи 9 и 10 по-долу.

ОЦЕНЯВАНЕ НА АКТИВИ ПО ПРОУЧВАНЕ И ОЦЕНКА

Оценяване при признаване

8. Активите по проучване и оценка се измерват по себестойност.

Елементи на цената на придобиване на активи по проучване и оценка

9. Предприятието определя политика като конкретизира кои разходи се признават като активи по проучване и оценка и прилага последователно тази политика. При определянето ѝ предприятието отчита степента, до която разходът може да бъде свързан с откриването на конкретни минерални ресурси. Следват примери на разходи, които могат да бъдат включени в началната оценка на активите по проучване и оценка (списъкът не е изчерпателен):

а) придобиване на права за проучвания;

б) топографски, геологически, геохимически и геофизични изследвания;

в) проучвателни сондажи;

г) изкопни работи;

д) вземане на проби за анализ; и

е) дейности, свързани с оценяване техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минерален ресурс.

10. Разходи, свързани с разработването на минерални ресурси, не се признават като активи по проучване и оценка. *Общите положения* и МСС 38 *Нематериални активи* дават насоки за признаването на активи, възникващи от разработването.

11. В съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* предприятието признава всички задължения за отстраняване и възстановяване, възникнали в определен период, като следствие на предприето проучване и оценка на минерални ресурси.

Оценяване след признаване

12. След признаване предприятието прилага към активите по проучване и оценка модела на цената на придобиване или модела на преоценена стойност. Ако се прилага моделът на преоценена стойност (или описаният в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения,* или в МСС 38), това се прави в съответствие с класификацията на активите (вж. параграф 15).

▼B

Промени в счетоводната политика

13. Всяко предприятие може да променя своята счетоводна политика, свързана с разходите по проучване и оценка, ако промяната прави финансовите отчети по-подходящи за нуждите при вземането на икономически решения и не по-малко достоверни или по-достоверни, но не по-малко подходящи за тези нужди. Предприятието преценява доколко финансовите отчети са подходящи и надеждни като използва критериите в МСС 8.

14. За да оправдае своята счетоводна политика по отношение на разходите по проучване и оценка, предприятието следва да покаже, че промяната доближава финансовите отчети до критериите в МСС 8, без да е необходимо с промяната да се постига пълно съответствие с тези критерии.

ПРЕДСТАВЯНЕ

Класификация на активи по проучване и оценка

15. Предприятието класифицира активите по проучване и оценка като материални или нематериални в зависимост от техния характер и прилага последователно тази класификация.

16. Някои активи по проучване и оценка се третират като нематериални (например правата за сондиране), докато други са материални (например моторни превозни средства и сондажно оборудване). До степента, в която материалните активи се използват при разработването на нематериални активи, сумата, отразяваща тази употреба, е част от цената на придобиване на нематериалния актив. Използването на материален актив за разработването на нематериален актив обаче не превръща материалния актив в нематериален.

Прекласификация на активи по проучване и оценка

17. Даден актив по проучване и оценка не продължава да се класифицира като такъв, когато стане възможно да бъде доказана техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минерален ресурс. Активите по проучване и оценка се преценяват за наличие на обезценка и всяка загуба от обезценката се признава преди прекласифицирането.

ОБЕЗЦЕНКА

Признаване и оценяване

18. Активите по проучване и оценка се преценяват за наличие на обезценка, когато факти и обстоятелства подсказват, че балансовата стойност на актив по проучване и оценка може да надвишава неговата възстановима стойност. Когато факти и обстоятелства подсказват, че балансовата стойност надвишава възстановимата стойност, предприятието оценява, представя и оповестява всяка загуба от обезценка в съответствие с МСС 36, с изключение на указаното в параграф 21 по-долу.

19. Единствено за целите на активите по проучване и оценка се прилага по-скоро параграф 20 от настоящия МСФО, отколкото параграфи 8—17 от МСС 36 при идентифицирането на актив по проучване и оценка, който може да бъде обезценен. В параграф 20 е използван терминът „активи“, но се прилага еднакво към отделни активи по проучване и оценка или единица, генерираща парични потоци.

▼B

20. Един или повече от следните факти и обстоятелства показват, че предприятието трябва да провери активите по проучване и оценка за обезценка (списъкът не е изчерпателен):

а) периодът, за който предприятието има правото да извършва проучвания в конкретната област, е изтекъл през отчетния период или ще изтече в близко бъдеще и не се очаква да бъде подновен;

б) нито е бюджетиран, нито планиран значителен разход за по-нататъшно проучване и изследване на минерални ресурси в конкретната област;

в) проучването и оценката на минерални ресурси в конкретната област не са довели до откриване на количества минерални ресурси с възможности за търговска реализация и предприятието решава да прекрати тези дейности в конкретната област;

г) съществуват достатъчно данни, посочващи, че въпреки че разработването на конкретната област вероятно ще продължи, не съществува вероятност балансовата стойност на актива по проучване и оценка да бъде изцяло възстановена чрез успешната разработка или чрез продажба.

Във всички такива или подобни случаи предприятието извършва тест за обезценка в съответствие с МСС 36. Всяка загуба от обезценка се признава като разход в съответствие с МСС 36.

Конкретизиране на степента, в която активите по проучване и оценка се разглеждат за обезценка

21. Предприятието определя счетоводна политика за разпределяне на активи по проучване и оценка към единици, генериращи парични потоци, или групи от такива единици с цел преценяване на тези активи за наличие на обезценка. Всяка единица, генерираща парични потоци, и група от такива единици, към които е разпределен актив по проучване и оценка, не е по-голяма от сегмент, базиран на първичния или вторичен отчетен формат на предприятието в съответствие с МСФО 8 *Оперативни сегменти.*

22. Нивото, установено от предприятието за целите на изследването на активи по проучване и оценка, може да съдържа една или повече единици, генериращи парични потоци.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

23. Предприятието оповестява информация, която установява и обяснява сумите, признати в неговите финансови отчети, които са възникнали от проучването и оценката на минерални ресурси.

24. За да отговаря на параграф 23, предприятието оповестява:

а) своята счетоводна политика за разходите по проучване и оценка, включваща признаването на активи по проучване и оценка;

б) сумите на активите, пасивите, приходите и разходите, както и оперативните и инвестиционни парични потоци, възникнали от проучване и оценка на минерални ресурси.

▼B

25. Предприятието разглежда активите по проучване и оценка като отделена група от активи и оповестяванията, изисквани съгласно МСС 16 или МСС 38, се правят в зависимост от това как са класифицирани активите.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

26. Предприятието прилага настоящия МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

27. Ако прилагането на определено изискване на параграф 18 е практически неприложимо за сравнителната информация, свързана с годишните периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., предприятието оповестява този факт. В МСС 8 се дава обяснение на термина „практически неприложим“.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Активи по проучване и оценка	**Разходите по проучване и оценка**, признати като активи в съответствие със счетоводната политика на предприятието.
Разходи по проучване и оценка	Разходите, извършени от предприятието във връзка с **проучването и оценката на минерални ресурси** преди да стане възможно да бъде доказана техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минерални ресурси.
Проучване и оценка на минерални ресурси	Търсенето на минерални ресурси, включително минерали, нефт, природен газ и сходни невъзстановяеми ресурси, след като предприятието е получило юридическите права да извършва проучвания в конкретна област, както и определянето на техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минерални ресурси.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 7

Финансови инструменти: оповестяване

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да се изисква предприятията да правят оповестявания в своите финансови отчети, които дават възможност на ползвателите да оценят:

а) значението на финансовите инструменти за финансовото състояние и резултати на предприятието; и

б) естеството и степента на свързаните с финансовите инструменти рискове, на които е изложено предприятието през периода и на отчетната дата, както и начина, по който то управлява тези рискове.

2. Принципите в настоящия МСФО допълват принципите за признаване, оценяване и представяне на финансови активи и финансови пасиви в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* и МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

ОБХВАТ

3. Настоящият МСФО се прилага от всички предприятия за всички видове финансови инструменти, с изключение на:

▼M8

а) тези дялове в дъщерни, асоциирани и съвместни предприятия, които се отчитат счетоводно съгласно МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*, МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* или МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*. В някои случаи обаче МСС 27, МСС 28 или МСС 31 разрешават предприятието да отчете дял в дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие като използва МСС 39; в тези случаи предприятията прилагат изискванията на настоящия МСФО. Предприятията също така прилагат настоящия МСФО към всички деривативи, свързани с дялове в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия, освен когато деривативите отговарят на дефиницията за инструмент на собствения капитал в МСС 32.

▼B

б) правата и задълженията на работодателите по плановете за доходи на персонала, към които се прилага МСС 19 *Доходи на наети лица*.

▼M12

———————

▼B

г) застрахователните договори, както са дефинирани в МСФО 4 *Застрахователни договори*. Настоящият МСФО обаче се прилага за деривативи, които са внедрени в застрахователни договори, ако МСС 39 изисква предприятието да ги отчита отделно. Освен това емитентът прилага настоящия стандарт за *договорите за финансова гаранция*, ако емитентът прилага МСС 39 при признаването и оценяването на договорите, но прилага МСФО 4, ако избира, в съответствие с параграф 4, буква г) от МСФО 4, да прилага МСФО 4 при признаването и оценяването им.

▼B

д) финансовите инструменти, договорите и задълженията по сделки с плащане на базата на акции, към които се прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*, освен договорите в обхвата на параграфи 5—7 от МСС 39, за които се прилага настоящият МСФО.

▼M6

е) инструменти, които се изисква да се класифицират като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32.

▼B

4. Настоящият МСФО се прилага за признати и непризнати финансови инструменти. Признатите финансови инструменти включват финансови активи и финансови пасиви, които са в обхвата на МСС 39. Непризнатите финансови инструменти включват някои финансови инструменти, които въпреки че са извън обхвата на МСС 39, са в обхвата на настоящия МСФО (като например някои кредитни ангажименти).

5. Настоящият МСФО се прилага за договори за закупуване или продажба на нефинансова позиция, които са в обхвата на МСС 39 (вж. параграфи 5—7 от МСС 39).

КАТЕГОРИИ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ И НИВО НА ОПОВЕСТЯВАНЕ

6. Когато настоящия МСФО изисква оповестявания по групи финансови инструменти, предприятието обобщава финансовите инструменти в групи, подходящи за естеството на оповестяваната информация и които вземат под внимание характеристиките на тези финансови инструменти. Предприятието предоставя достатъчна информация, за да се позволи равнение с редовете, представени в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄.

ЗНАЧЕНИЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ИНСТРУМЕНТИ ЗА ФИНАНСОВОТО СЪСТОЯНИЕ И РЕЗУЛТАТИТЕ ОТ ДЕЙНОСТТА

7. Предприятието оповестява информация, която позволява на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят значението на финансовите инструменти за неговото финансово състояние и резултатите от дейността.

▼M5

Отчет за финансовото състояние

▼B

Категории финансови активи и финансови пасиви

8. Балансовите стойности на всяка от следните категории, както са дефинирани в МСС 39, се оповестяват или в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, или в пояснителните приложения:

а) финансови активи, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, показващи поотделно: i) определените като такива при първоначалното признаване, и ii) класифицираните като държани за търгуване в съответствие с МСС 39;

б) инвестиции, държани до падеж;

в) кредити и вземания;

▼B

г) финансови активи на разположение за продажба;

д) финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност чрез печалбата или загубата, показващи поотделно: i) определените като такива при първоначалното признаване, и ii) класифицираните като държани за търгуване в съответствие с МСС 39; и

е) финансови пасиви, оценени по амортизирана стойност.

Финансови активи или финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата

9. Ако предприятието е определило кредит или вземане (или група от кредити или вземания) като справедлива стойност в печалбата или загубата, то оповестява:

а) максималната изложеност на *кредитен риск* (вж. параграф 36, буква а) на кредита или вземането (или групата от кредити или вземания) на ►**M5** края на отчетния период ◄;

б) стойността, с която всякакви свързани кредитни деривативи или подобни инструменти намаляват тази максимална изложеност на кредитен риск;

в) стойността на промяната през периода и с натрупване в справедливата стойност на кредита или вземането (или групата от кредити или вземания), която произтича от промени в кредитния риск на финансовия актив, определена:

i) като стойност на промяната в неговата справедлива стойност, която се дължи на промени в пазарните условия, които пораждат *пазарен риск*; или

ii) чрез използване на алтернативен метод, за който предприятието счита, че представя по-достоверно стойността на промяната в справедливата стойност, която се дължи на промени в кредитния риск на актива.

Промените в пазарните условия, които пораждат пазарен риск, включват промени в един наблюдаван (отправен) лихвен процент, цена на стока, валутен курс или ценови или курсов индекс;

г) стойността на промяната в справедливата стойност на всички свързани кредитни деривативи или подобни инструменти, която е възникнала през периода и с натрупване от момента, когато са определени кредитът или вземането.

10. Ако предприятието е определило финансов пасив като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с параграф 9 от МСС 39, то оповестява:

а) стойността на промяната, през периода и с натрупване, на справедливата стойност на финансовия пасив, която произтича от промени в кредитния риск на този пасив, определено:

i) като стойност на изменението в неговата справедлива стойност, което не произтича от промени в пазарните условия, пораждащи пазарен риск (вж. допълнение Б, параграф Б4); или

ii) чрез използване на алтернативен метод, за който предприятието счита, че представя по-достоверно стойността на промяната в нейната справедлива стойност, която се дължи на промени в кредитния риск на пасива.

▼B

Промените в пазарните условия, пораждащи пазарен риск, включват промени в един използван като отправна точка лихвен процент, цена на финансов инструмент на друго предприятие, цена на стока, валутен курс или ценови или курсов индекс. За договори, които включват характеристики,свързани с инвестиционен фонд, промените в пазарните условия включват промени в представянето на съответния вътрешен или външен инвестиционен фонд;

б) разликата между балансовата стойност на финансовия пасив и сумата, която предприятието по договор трябва да плати на притежателя на облигацията при настъпване на падежа.

11. Предприятието оповестява:

а) методите, които е използвало, за да спази изискванията по параграф 9, буква в) и параграф 10, буква а).

б) ако предприятието счита, че оповестяването, което е направило, за да спази изискванията по параграф 9, буква в) или параграф 10, буква а), не представя достоверно промяната в справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив, която произтича от промени в неговия кредитен риск — причините за достигането до това заключение и релевантните фактори.

Прекласификация

12. Ако предприятието е прекласифицирало финансов актив (в съответствие с параграфи 51—54 от МСС 39) като такъв, оценяван:

а) по цена на придобиване или по амортизирана стойност, а не по справедлива стойност; или

б) по справедлива стойност, а не по цена на придобиване или амортизирана стойност,

то оповестява стойността, която е прекласифицирана във или от всяка категория, както и причината за тази прекласификация.

12А. Ако предприятието е прекласифицирало финансов актив извън категорията на финансовите активи/пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, в съответствие с параграф 50Б или 50Г от МСС39 или извън категорията на финансовите активи/пасиви на разположение за продажба в съответствие с параграф 50Д от МСС 39, то оповестява:

а) стойността, която е прекласифицирана във или извън всяка категория;

б) за всеки отчетен период до отписването, балансовите стойности и справедливите стойности на всички финансови активи, които са били прекласифицирани през текущия и предходния отчетен период;

в) ако даден финансов актив е бил прекласифициран в съответствие с параграф 50Б, описание на редкия случай и фактите и обстоятелствата, сочещи че случаят е такъв;

г) за отчетния период, през който е прекласифициран финансовият актив, увеличението или намалението на справедливата стойност на финансовия актив, което е признато в печалбата или загубата или в друг всеобхватен доход през този отчетен период и предходния отчетен период;

▼B

д) за всеки отчетен период след прекласификацията (включително отчетния период, през който е преквалифициран финансовият актив) до отписването на финансовия актив, увеличението или намалението на справедливата стойност, което би било признато в печалбата или загубата или в друг всеобхватен доход, ако финансовият актив не е бил прекласифициран, и печалбата, загубата, приходите и разходите, които са признати в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄; и

е) ефективния лихвен процент и приблизителната стойност на паричните потоци, които предприятието очаква да получи, към датата на прекласификацията на финансовия актив.

Отписване

13. Предприятието може да е прехвърлило финансови активи по такъв начин, че всички финансови активи да не отговарят на условията за отписване (вж. параграфи 15—37 от МСС 39). Предприятието оповестява за всяка група от такива финансови активи:

а) естеството на активите;

б) характера на рисковете и ползите от собствеността, на които предприятието остава изложено;

в) когато предприятието продължава да признава всичките активи, балансовите стойности на активите и на свързаните пасиви; и

г) когато предприятието продължава да признава активите до степента на своето продължаващо участие, общата балансова стойност на първоначалните активи, стойността на активите, които предприятието продължава да признава, и балансовата стойност на свързаните пасиви.

Обезпечение

14. Предприятието оповестява:

а) балансовата стойност на финансовите активи, които е заложило като обезпечение за пасиви или условни пасиви, включително сумите, които са прекласифицирани в съответствие с параграф 37, буква а) от МСС 39; и

б) сроковете и условията, отнасящи се до залога.

15. Когато предприятието държи обезпечение (на финансови или нефинансови активи) и му е позволено да продава или да залага на свой ред обезпечението, дори когато няма неизпълнение от страна на собственика на обезпечението, то оповестява:

а) справедливата стойност на държаното обезпечение;

б) справедливата стойност на всяко такова обезпечение, продадено или заложено повторно, и дали предприятието има задължение да го върне; и

в) сроковете и условията, свързани с неговото използване на обезпечението.

▼B

Коректива сметка за кредитни загуби

16. Когато финансовите активи са обезценени от кредитни загуби и предприятието записва обезценката в отделна сметка (например, коректива сметка, използвана, за да се записват индивидуалните обезценки, или подобна сметка, използвана, за да се записва съвкупната обезценка на активи) вместо директно да намалява балансовата стойност на актива, то оповестява равнението на промените в тази сметка през периода за всяка група финансови активи.

Съставни финансови инструменти с множествени внедрени деривативи.

17. Ако предприятието е издало инструмент, който съдържа както компонент пасив, така и компонент собствен капитал (вж. параграф 28 от МСС 32), и инструментът има множество внедрени деривативи, чиито стойности са взаимно зависими (като например, подлежащ на обратно изкупуване конвертируем дългов инструмент), то оповестява съществуването на тези характеристики.

Неизпълнения и нарушения

18. За *задълженията по кредити*, признати на ►M5 края на отчетния период ◄, предприятието оповестява:

а) подробностите за всички неизпълнения през периода на главницата, лихвите, погасителния фонд или сроковете на обратно изкупуване на тези задължения по кредити;

б) балансовата стойност на задълженията по кредити, които са в неизпълнение на ►M5 края на отчетния период ◄; и

в) дали неизпълнението е поправено или сроковете на задълженията по кредити са предоговорени преди финансовите отчети да са одобрени за издаване.

19. Ако през периода е имало нарушения на договора за кредит, различни от описаните в параграф 18, предприятието оповестява същата информация, както се изисква по параграф 18, ако тези нарушения разрешават на кредитора да изисква ускорено изплащане (освен ако нарушенията са поправени или сроковете на кредита са предоговорени на или преди ►M5 края на отчетния период ◄).

▼M5

Отчет за всеобхватния доход и собствен капитал

▼B

Статии на приходите, разходите, печалбите или загубите

20. Предприятието оповестява следните статии на приходите, разходите, печалбите или загубите или във финансовите отчети, или в пояснителните приложения:

а) нетните печалби или нетните загуби за:

i) финансови активи или финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, показвайки отделно тези за финансовите активи или финансовите пасиви, определени като такива при първоначалното признаване, и тези за финансовите активи или финансовите пасиви, които са класифицирани като държани за търгуване в съответствие с МСС 39;

▼M5

ii) финансови активи на разположение за продажба, показвайки отделно размера на печалбата или загубата, признат пряко в друг всеобхватен доход през периода, и сумата, прекласифицирана от собствения капитал в печалбата или загубата за периода;

▼B

iii) инвестиции, държани до падеж;

iv) кредити и вземания; и

v) финансови пасиви, оценявани по амортизирана стойност.

б) общата сума на приходите от лихви и общата сума на разходите за лихви (изчислени с използване на метода на ефективния лихвен процент) за финансови активи или финансови пасиви, които не са отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата;

в) приходи и разходи за такси (различни от сумите, включени при определяне на ефективния лихвен процент), възникващи от:

i) финансови активи или финансови пасиви, които не са отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата; и

ii) тръстови и други доверителни дейности, които имат за резултат държането или инвестирането на активи от името на физически лица, тръстове, планове за пенсионни доходи и други институции;

г) приходите от лихви по обезценени финансови активи, начислени в съответствие с параграф НП93 от МСС 39; и

д) размера на всички загуби от обезценка за всяка група финансови активи.

Други оповестявания

Счетоводна политика

▼M5

21. В съответствие с параграф 117 на МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.) предприятието оповестява в резюмето на съществената счетоводна политика базата (или базите) за оценяване, използвани при изготвянето на финансовите отчети и другите въпроси от използваната счетоводна политика, които са важни за разбирането на финансовите отчети.

▼B

Отчитане на хеджирането

22. Предприятието оповестява следните неща поотделно за всеки вид хеджиране, описан в МСС 39 (тоест, хеджиране на справедлива стойност, хеджиране на паричен поток и хеджиране на нетни инвестиции в чуждестранни дейности):

а) описание на всеки вид хеджиране;

б) описание на финансовите инструменти, определени като хеджиращи инструменти, и техните справедливи стойности на ►M5 края на отчетния период ◄; и

в) естеството на хеджираните рискове.

▼B

23. За хеджирането на паричните потоци, предприятието оповестява:

а) периодите, когато се очаква да възникнат паричните потоци, и кога се очаква те да повлияят на печалбата или загубата;

б) описание на всяка прогнозна сделка, за която преди е било използвано отчитане на хеджиране, но която вече не се очаква да се осъществи;

▼M5

в) сумата, която е била призната в друг всеобхватен доход през периода;

г) сумата, която е прекласифицирана от собствен капитал към печалбата или загубата за периода, като показва сумата, включена във всяка единична статия на отчета за всеобхватния доход; и

▼B

д) стойността, която е извадена от собствения капитал през периода и е включена в първоначалната цена на придобиване или друга отчетна стойност на нефинансов актив или нефинансов пасив, чието придобиване или възникване е било хеджирано като много вероятна прогнозна сделка.

24. Предприятието оповестява отделно:

а) при хеджиране на справедливата стойност, печалбата или загубата:

i) по хеджиращия инструмент; и

ii) по хеджираната позиция, която се дължи на хеджирания риск;

б) неефективната част, призната в печалбата или загубата, която възниква от хеджирания на паричен поток; и

в) неефективната част, призната в печалбата или загубата, която възниква от хеджирания на нетни инвестиции в чуждестранни дейности.

Справедлива стойност

25. С изключение на изложеното в параграф 29, за всяка група финансови активи и финансови пасиви (вж. параграф 6) предприятието оповестява справедливата стойност на тази група активи и пасиви по начин, който позволява тя да бъде сравнена с балансовата ѝ стойност.

26. При оповестяване на справедливите стойности, предприятието обобщава финансовите активи и финансовите пасиви в групи, но ги компенсира само до степента, до която техните балансови стойности са компенсирани в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄.

▼M19

27. За всеки клас финансови инструменти предприятието оповестява методите, а в случаите, когато се използва техника на оценяване – и допусканията, които се използват при определянето на справедливите стойности на всеки клас финансови активи или финансови пасиви. Например, ако е подходящо, предприятието оповестява информация относно предположенията, свързани с процентите на предплащане, процентите на оценените кредитни загуби и лихвените проценти или дисконтовите проценти; Ако техниката на оценяване бъде изменена, предприятието оповестява това изменение и причините за него.

▼**M19**

27А. За да направи оповестяванията, изисквани по параграф 27Б, предприятието класифицира оценките на справедливата стойност като използва йерархия на справедливите стойности, отразяваща значението на използваните при оценяването елементи. Йерархията на справедливите стойности има следните нива:

а) листингови (некоригирани) цени на активните пазари за идентични активи или пасиви (ниво 1);

б) други елементи при актив или пасив, освен включените в ниво 1 листингови цени, които биват могат да се наблюдават или пряко (например цени), или косвено (например основан и на цени) (ниво 2); както и

в) елементите при актив или пасив, които не се основават на наблюдаема пазарна информация (ненаблюдаеми елементи) (ниво 3).

Нивото в йерархията на справедливите стойности, в рамките на която се категоризира оценяването на справедливата стойност в цялостния му обхват, се определя въз основа на най-ниския елемент от нивото, който е от значение за оценяването на справедливата стойност в цялостния му обхват. За тази цел значението на даден елемент се оценява като се съпоставя с оценяването на справедливата стойност в цялостния му обхват. Ако при оценяването на справедливата стойност бъдат използвани наблюдаеми елементи, които се нуждаят от значително коригиране, основано на ненаблюдаеми елементи, такова признаване е от ниво 3. За оценяването на значението на даден елемент за оценяването на справедливата стойност в цялостния му обхват е необходимо да бъдат взети предвид специфичните за даден актив или пасив фактори.

27Б. За признати в отчета за финансовото състояние оценки на справедливата стойност предприятието, за всеки клас финансови инструменти, оповестява:

а) нивото в йерархията на справедливите стойности, към което оценките на справедливата стойност са категоризирани в цялостния им обхват, като оценките на справедливата стойност се разслояват в съответствие с определените в параграф 27А нива.

б) всяко значимо прехвърляне между ниво 1 и ниво 2 от йерархията на справедливите стойности и причините за него. Прехвърлянията във всяко от нивата се оповестяват и разглеждат отделно от прехвърлянията от всяко от тях. За тази цел значимостта се преценява по отношение на печалбата или загубата и общата стойност на активите или пасивите.

в) за оценките на справедливата стойност в ниво 3 от йерархията на справедливите стойности – равнение от началните към крайните салда, като се оповестяват отделно измененията поради:

i) общата печалба или загуба за периода, призната в печалбата или загубата (както и описание на това къде в отчета за всеобхватния доход или, ако е представен, отделния отчет за доходите тази обща печалба или загуба е представена);

ii) общата печалба или загуба, призната в друг всеобхватен доход;

iii) покупки, продажби, емисии и уреждания на задължения (всеки тип движение се оповестява отделно); както и

iv) прехвърляния към или от ниво 3 (всички прехвърляния поради изменения при наблюдаемостта на пазарната информация) – и причините за тях. За значимите прехвърляния, прехвърлянията към ниво 3 се оповестяват и разглеждат отделно от прехвърлянията от ниво 3.

▼M19

г) размерът на общата печалба или загуба за периода в буква в), i) по-горе, включен в печалбата или загубата, съотносима към печалбата или загубата при държаните в края на отчетния период активи или пасиви, както и описание на това къде в отчета за всеобхватния доход или, ако е представен, отделния отчет за доходите тази обща печалба или загуба е представена).

д) за оценки на справедливите стойности в ниво 3 – ако замяната на едно или няколко от елементите с други разумно допустими предположения би изменила в голяма степен справедливата стойност, предприятието оповестява това обстоятелство и оповестява ефекта от тези изменения. Предприятието оповестява как е изчислило ефекта от замяната с разумно допустимо предположение. За тази цел значимостта се преценява по отношение на печалбата или загубата и общата стойност на активите или пасивите, или, когато промените в справедливата стойност са признати в друг всеобхватен доход – общата стойност на собствения капитал.

Предприятието представя изискваните в настоящия параграф количествени оповестявания в табличен вид, освен ако е по-подходящ друг формат.

▼B

28. Ако пазарът за финансовия инструмент не е активен, предприятието установява справедливата му стойност, използвайки техника за оценяване (вж. параграфи НП74—НП79 на МСС 39). Независимо от това, най-доброто доказателство за справедливата стойност при първоначалното деклариране е цената на сделката (т.е. справедливата стойност на даденото или получено възнаграждение), освен ако има съвпадение с условията на параграф НП76 от МСС 39). Следователно би могло да има разлика между справедливата стойност при първоначалното признаване и стойността, която би била определена на тази дата с използване на техника за оценяване. Ако съществува такава разлика, предприятието оповестява за всяка група финансови инструменти:

а) своята счетоводна политика за признаване на тази разлика в печалбата или загубата, за да се отрази промяна във факторите (включително времето), които участниците на пазара биха взели предвид при определянето на цената (вж. параграф НП76А от МСС 39); и

б) съвкупната разлика, която все пак трябва да бъде призната в печалбата или загубата в началото и края на периода, и равнението на промените в салдото на тази разлика.

29. Оповестявания на справедливата стойност не се изискват:

а) когато балансовата стойност е разумно приближение на справедливата стойност, например за финансови инструменти като краткосрочни търговски вземания и задължения;

б) за инвестиция в инструменти на собствения капитал, които нямат котирана пазарна цена на активен пазар, или деривативи, свързани с такива инструменти на собствения капитал, които се оценяват по цена на придобиване в съответствие с МСС 39, тъй като справедливата стойност не може да бъде надеждно определена; или

в) за договор, съдържащ характеристика на допълнителен, негарантиран доход (както е описано в МСФО 4), ако справедливата стойност на тази характеристика не може да бъде надеждно определена.

▼B

30. В случаите, описани в параграф 29, букви б) и в), предприятието оповестява информация, за да помогне ползвателите на финансовите отчети да направят своите собствени преценки относно степента на възможните разлики между балансовата стойност на тези финансови активи или финансови пасиви и тяхната справедлива стойност, включително:

а) факта, че информация за справедливата стойност за тези инструменти не е оповестена, защото тяхната справедлива стойност не може да бъде надеждно определена;

б) описание на финансовите инструменти, тяхната балансова стойност и обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно определена;

в) информация относно пазара за инструментите;

г) информация за това дали и как предприятието възнамерява да се освободи от финансовите инструменти; и

д) ако са отписани финансови инструменти, чиято предишна справедлива стойност не е можело да бъде надеждно определена, този факт, тяхната балансова стойност по времето на отписване и размера на признатата печалба или загуба.

ЕСТЕСТВО И СТЕПЕН НА РИСКОВЕТЕ, ВЪЗНИКВАЩИ ОТ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ

31. Предприятието оповестява информация, която позволява на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството и степента на рисковете, възникващи от финансови инструменти, на които е изложено предприятието на ►M5 края на отчетния период ◄.

32. Оповестяванията, изисквани по параграфи 33—42, се фокусират върху рисковете, които възникват от финансови инструменти, и как те са управлявани. Тези рискове обикновено включват, но не се ограничават до, кредитен риск, *ликвиден риск* и пазарен риск.

Качествени оповестявания

33. За всеки вид риск, възникващ от финансови инструменти, предприятието оповестява:

а) излаганията на риск и как възникват те;

б) своите цели, политика и процеси за управление на риска и методите, използвани за оценяване на риска; и

в) всякакви промени в оповестяванията по буква а) или б) от предходния период.

Количествени оповестявания

34. За всеки вид риск, възникващ от финансови инструменти, предприятието оповестява:

а) обобщени количествени данни за своята изложеност на този риск на ►M5 края на отчетния период ◄. Това оповестяване се основава на информацията, предоставяна вътрешно на ключовия управленски персонал на предприятието (както е определен в МСС 24 *Оповестяване на свързани лица*), например съвета на директорите на предприятието или главния изпълнителен директор;

▼B

б) оповестяванията, изисквани по параграфи 36—42, доколкото не е предвидено в буква а), освен когато рискът не е съществен (вж. параграфи 29—31 ота МСС 1 за разглеждането на съществеността му);

в) концентрациите на риск, ако не са видими от оповестяванията по букви а) и б).

35. Ако количествените данни, оповестени към ►M5 края на отчетния период ◄, са непредставителни за изложеността на предприятието на риск през периода, предприятието предоставя допълнителна информация, която е представителна.

Кредитен риск

36. Предприятието оповестява по групи финансови инструменти:

а) стойността, която най-добре представя неговата максимална изложеност на кредитен риск на ►M5 края на отчетния период ◄, без да се вземат предвид каквито и да било държани обезпечения или други кредитни разширения (например споразумения за нетиране, които не отговарят на условията за компенсиране в съответствие с МСС 32);

б) по отношение на стойността, оповестена съгласно буква а), описание на обезпечението, държано като гаранция, и другите кредитни разширения;

в) информация за кредитното качество на финансовите активи, които нито са просрочени, нито са обезценени; и

г) балансовата стойност на финансовите активи, които иначе биха били просрочени или обезценени, но чиито срокове са били предоговорени.

Финансови активи, които са просрочени или обезценени

37. Предприятието оповестява по групи финансови активи:

а) анализ на периода на съществуване на финансовите активи, които са просрочени към ►M5 края на отчетния период ◄, но не са обезценени;

б) анализ на финансовите активи, които са индивидуално определени да бъдат обезценени към ►M5 края на отчетния период ◄, включително факторите, които предприятието е взело предвид при определянето, че са обезценени; и

в) за сумите, оповестени съгласно букви а) и б) — описание на обезпечението, държано от предприятието като гаранция, и другите кредитни разширения, и, освен когато е практически неприложимо, оценка на тяхната справедлива стойност.

Обезпечение и други получени кредитни разширения

38. Когато предприятието придобива финансови или нефинансови активи през периода чрез придобиване на собственост върху обезпечение, което държи, или чрез мобилизиране на други ресурси за повишаване качеството на кредита (например гаранции), и тези активи отговарят на критериите за признаване в други стандарти, предприятието оповестява:

а) естеството и балансовата стойност на придобитите активи; и

▼B

б) когато активите не са лесно обратими в парични средства, политиката си за освобождаване от тези активи или за използването им в своята дейност.

Ликвиден риск

▼M19

39. Предприятието оповестява:

а) анализ на падежа на недеривативните финансови задължения (включително емитираните договори за финансови гаранции), който показва оставащите падежи по договор;

б) анализ на падежа на деривативните финансови задължения. Анализът на падежа включва оставащите падежи по договор за деривативните финансови задължения, за които падежите по договор са ключови за разбирането на времевия график на всеки един от паричните потоци (вж. параграф Б11Б).

в) описание как то управлява този ликвидния риск, произтичащ от букви а) и б).

▼B

Пазарен риск

Анализ на чувствителността

40. Освен когато предприятието спазва параграф 41, то оповестява:

а) анализ на чувствителността към всеки вид пазарен риск, на който е изложено предприятието на ►M5 края на отчетния период ◄, показващ как са щели да бъдат повлияни печалбата, загубата или собственият капитал от промените в съответната променлива на риска, които са били разумно възможни на тази дата;

б) методите и предположенията, използвани при изготвянето на анализа на чувствителността; и

в) промените от предходния период в използваните методи и предположения, както и причините за тези промени.

41. Ако предприятието изготвя анализ на чувствителността, като например „стойност, изложена на риск“, който отразява взаимозависимостите между рисковите променливи (например лихвени проценти и валутни курсове) и го използва, за да управлява финансовите рискове, то може да използва този анализ на чувствителността на мястото на анализа, предвиден в параграф 40. Предприятието оповестява също:

а) обяснение на метода, използван при изготвянето на такъв анализ на чувствителността, и на главните параметри и предположения, залегнали в основата на предоставяните данни; и

б) обяснение на целта на използвания метод и ограниченията, които могат да доведат до информация, непълно отразяваща справедливата стойност на въпросните активи и пасиви.

Други оповестявания за пазарния риск

42. Когато анализите на чувствителността, оповестени в съответствие с параграф 40 или 41, са непредставителни за риска, присъщ на финансовия инструмент (например, защото изложеността на риск в края на годината не отразява изложеността през годината), предприятието оповестява този факт и причината, поради която счита анализите на чувствителността за непредставителни.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

43. Предприятието прилага настоящия МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2007 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за по-ранен период, то оповестява този факт.

44. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за годишни периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., то не представя сравнителна информация за оповестяванията, изисквани по параграфи 31—42, относно естеството и степента на рисковете, възникващи от финансови инструменти.

▼M5

44А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се изменят параграфи 20, 21, 23в) и г), 27в) и Б5 от Приложение Б. Предприятието прилага тези изменения за периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M12

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.

▼M6

44В. Предприятието прилага изменението в параграф 3 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага *Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация* (Изменения на МСС 32 и МСС 1), издадени през февруари 2008 г., за по-ранен период, изменението в параграф 3 също се прилага за този по-ранен период.

▼M8

44Г. Параграф 3а) е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага за този по-ранен период измененията на параграф 1 от МСС 28, параграф 1 от МСС 31 и параграф 4 от МСС 32, издадени през май 2008 г. Разрешава се предприятието да прилага измененията за бъдещи периоди.

▼M14

44Д. С *Прекласификация на финансови активи* (изменения на МСС 39 и МСФО 7) от октомври 2008 г. се изменя параграф 12 и се добавя параграф 12А. Предприятията прилагат тези изменения от или след 1 юли 2008 г.

44Е. С *Прекласификация на финансови активи — дата на влизане в сила и преходни разпоредби* (изменения на МСС 39 и МСФО 7) от ноември 2008 г. се изменя параграф 44Д. Предприятията прилагат посоченото изменение от или след 1 юли 2008 г.

▼**M19**

~~44Ж. С Подобренията във връзка с оповестяването на финансовите инструменти (изменения на МСФО 7) от март 2009 г. се изменят параграфи 27, 39 и Б11 и се добавят параграфи 27А, 27Б, Б10А и Б11А–Б11Е. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. През първата година на прилагане не е необходимо предприятието да предоставя съпоставителна информация за изискванията от измененията оповестявания. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.~~

▼**M25**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

44Ж В издаденото през март 2009 г. *Подобряване на оповестяванията за финансовите инструменти* (изменения на МСФО 7) бяха изменени параграфи 27, 39 и Б11 и добавени параграфи 27А, 27Б, Б10А и Б11А–В11Е. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година Предприятието не е длъжно да предоставя изискваните от измененията оповестявания:

а) за годишните или междинни периоди, както и в отчетите за финансовото състояние, представени в рамките на сравнителен годишен период, приключващ преди 31 декември 2009 г., нито

б) в отчетите за финансовото състояние, такива, каквито са към началото на първия сравнителен период с дата преди 31 декември 2009 г.

По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт (*).

▼**B**

ОТМЕНЯНЕ НА МСС 30

45. Настоящият МСФО заменя МСС 30 *Оповестявания във финансовите отчети на банки и сходни финансови институции*.

(*) Параграф 44Ж беше изменен вследствие на издадените през януари 2010 г. Ограничено освобождаване от изискванията съгласно МСФО 7 сравнителни оповестявания от предприятията, прилагащи стандартите за първи път (изменение на МСФО 1). Съветът измени параграф 44Ж, за да изясни заключенията си и преходните разпоредби, предвидени за прилагането на *Подобряване на оповестяванията за финансовите инструменти* (изменения на МСФО 7).

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Кредитен риск Рискът, че едната страна по финансовия инструмент ще причини финансова загуба на другата страна, като не успее да изплати задължението.

Валутен риск Рискът, че справедливата стойност или бъдещите парични потоци на финансовия инструмент ще варират поради промени в обменните курсове.

Лихвен риск Рискът, че справедливата стойност или бъдещите парични потоци на финансов инструмент ще варират поради промени в пазарните лихвени проценти.

▼M19

ликвиден риск	Рискът, при който предприятието среща трудности да спазва задълженията по отношение на финансовите пасиви, уреждани с наличности или друг финансов актив.

▼B

Задължения по кредити	Задълженията по кредити са финансови пасиви, различни от краткосрочните търговски задължения при нормални кредитни условия.
Пазарен риск	Рискът, че справедливата стойност или бъдещите парични потоци на финансовия инструмент ще варират поради промени в пазарните цени. Пазарният риск се състои от три вида риск: **валутен риск, лихвен риск** и **друг ценови риск.**
Друг ценови риск	Рискът, че справедливата стойност или бъдещите парични потоци на финансовия инструмент ще варират поради промени в пазарните цени (различни от тези, възникващи от **лихвен риск** или **валутен риск**), независимо от това дали тези промени са причинени от фактори, специфични за отделния финансов инструмент или неговия емитент, или от фактори, влияещи върху всички подобни финансови инструменти, търгувани на пазара.
Просрочен	Финансов актив е просрочен, ако контрагентът не е направил плащане, когато е бил длъжен съгласно договора.

Следните термини са дефинирани в параграф 11 от МСС 32 или параграф 9 от МСС 39 и се използват в МСФО със значението, което е уточнено в МСС 32 и МСС 39:

— амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив

— финансови активи на разположение за продажба

— отписване

— дериватив

— метод на ефективната лихва

— инструмент на собствения капитал

— справедлива стойност

— финансов актив

— финансов инструмент

— финансов пасив

— финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност в печалбата или загубата

— договор за финансова гаранция

— финансов актив или финансов пасив за търгуване

— прогнозна операция

— хеджиращ инструмент

— инвестиции, държани до падеж

— заеми и вземания

— стандартизирана покупка или продажба

▼B

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение е неразделна част от МСФО.

ГРУПИ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ И НИВО НА ОПОВЕСТЯВАНЕ (ПАРАГРАФ 6)

Б1. Параграф 6 изисква предприятието да обобщи финансовите инструменти в групи, които са подходящи за естеството на оповестяваната информация и които вземат предвид характеристиките на тези финансови инструменти. Групите, описани в параграф 6, се определят от предприятието и по този начин са различни от категориите на финансовите инструменти, определени в МСС 39 (който определя как се оценяват финансовите инструменти и къде се признават промените в справедливата стойност).

Б2. При определяне на групите финансови инструменти предприятието трябва най-малкото:

а) да разграничи инструментите, оценявани по амортизирана стойност, от тези, оценявани по справедлива стойност;

б) да третира като отделна група или групи онези финансови инструменти, които са извън обхвата на този МСФО.

Б3. Предприятието решава според своите обстоятелства колко задълбочени подробности да предостави, за да удовлетвори изискванията на този МСФО, какво ударение да постави на различни аспекти от изискванията и как да обобщава информацията, за да покаже цялостната картина без да смесва информация с различни характеристики. Необходимо е да се спазва равновесие между претоварването на финансовите отчети с излишни подробности, които може да не помогнат на ползвателите на финансовите отчети и пропускането на важна информация в резултат на прекалено много обобщаване. Например предприятието не трябва да пропуска важна информация чрез включването ѝ сред голяма сума от несъществени подробности. По подобен начин предприятието не оповестява информация, която е толкова обобщена, че пропуска важни различия между отделните сделки или свързаните рискове.

ЗНАЧЕНИЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ИНСТРУМЕНТИ ЗА ФИНАНСОВОТО СЪСТОЯНИЕ И ПРЕДСТАВЯНЕ

Финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата (параграф 10 и 11)

Б4. Ако предприятието определи финансов пасив като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата, параграф 10, буква а) изисква то да оповести стойността на промяната в справедливата стойност на финансовия пасив, която се дължи на промени в кредитния риск на пасива. Параграф 10, буква а), подточка i) разрешава предприятието да определи тази стойност като стойност на изменението в справедливата стойност на пасива, което не се дължи на промени в пазарните условия, пораждащи пазарен риск. Ако единствените съответни промени в пазарните условия за пасива са промените в един наблюдаван (отправен) лихвен процент, тази стойност може да бъде оценена, както следва:

▼B

а) Първо, предприятието изчислява вътрешната норма на възвръщаемост на пасива в началото на периода, като използва наблюдаваната пазарна цена на пасива и договорните парични потоци на пасива в началото на периода. То изважда от тази норма на възвръщаемост наблюдавания (отправен) лихвен процент в началото на периода, за да достигне до един специфичен за инструмента компонент на вътрешната норма на възвръщаемост.

б) след това предприятието изчислява настоящата стойност на паричните потоци, свързани с пасива, като използва договорните парични потоци на пасива в края на периода и дисконтов процент, равен на сумата от: i) наблюдавания (отправен) лихвен процент в края на периода, и ii) специфичния за инструмента компонент на вътрешната норма на възвръщаемост, както е определен в буква а);

в) разликата между наблюдаваната пазарна цена на пасива в края на периода и стойността, определена в буква б), е промяната в справедливата стойност, която не се дължи на промените в наблюдавания (отправен) лихвен процент. Това е сумата, която се оповестява.

В този пример се приема, че промените в справедливата стойност, възникващи от фактори, различни от промените в кредитния риск на инструмента или от промените в лихвените проценти, са незначителни. Ако инструментът в примера съдържа внедрен деривати, промяната в справедливата стойност на внедрения деривати се изключва при определяне на стойността, която да бъде оповестена в съответствие с параграф 10, буква а).

Други оповестявания — счетоводна политика (параграф 21)

Б5. Параграф 21 изисква оповестяване на базата(ите) на оценяване, използвана(и) при изготвяне на финансовите отчети и другите въпроси на използваната счетоводна политика, които са уместни за разбирането на финансовите отчети. За финансовите инструменти такова оповестяване може да включва:

а) за финансови активи или финансови пасиви, определени като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата:

i) естеството на финансовите активи или финансовите пасиви, които предприятието е определило като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата;

ii) критериите за такова определяне на тези финансови активи или финансови пасиви при първоначалното признаване; и

iii) как предприятието е удовлетворило условията по параграф 9, 11А или 12 от МСС 39 за такова определяне. За инструменти, определени в съответствие с буква б), подточка i) от определението за финансов актив или финансов пасив, отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата в МСС 39, това оповестяване включва разказвателно описание на обстоятелствата, лежащи в основата на непоследователността в оценяването или признаването, която иначе би възникнала. За

▼B

инструменти, определени в съответствие с буква б), подточка ii) от определението за финансов актив или финансов пасив, отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата в МСС 39, това оповестяване включва разказвателно описание на това как определянето за отчитане по справедлива стойност в печалбата или загубата е в съответствие с документираното управление на риска или инвестиционната стратегия на предприятието.

б) критериите за определяне на финансовите активи като на разположение за продажба;

в) дали редовните покупки и продажби на финансови активи се отчитат на база датата на търгуване или на база датата на уреждане (вж. параграф 38 от МСС 39);

г) когато се използва коригираща сметка, за да се намали балансовата стойност на финансовите активи, обезценени от кредитни загуби:

i) критериите за определяне кога балансовата стойност на обезценените финансови активи се намалява пряко (или в случай на възстановяване на обезценка — се увеличава пряко) и кога се използва коригиращата сметка; и

ii) критериите за отписване на сумите, начислявани в коригиращата сметка срещу балансовата стойност на обезценените финансови активи (вж. параграф 16);

д) как се определят нетните печалби или нетните загуби за всяка категория финансови инструменти (вж. параграф 20, буква а), например дали нетните печалби или нетните загуби за позиции, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, включват приходи от лихви или приходи от дивиденти;

е) критериите, които използва предприятието, за да определи, че има обективно доказателство, че е възникнала загуба от обезценка (вж. параграф 20, буква д);

ж) когато са предоговорени сроковете на финансови активи, които иначе биха били просрочени или обезценени — счетоводната политика за финансовите активи, които са обект на предоговорени срокове (вж. параграф 36, буква г).

▼M5

Параграф 122 на МСС 1 (както е преработен през 2007 г.) също изисква предприятията да оповестят в обобщението на съществените счетоводни политики или в други пояснителни приложения, преценките, отделно от тези, които включват приблизителни оценки, които ръководството е направило в процеса на прилагане на счетоводната политика на предприятието, и които имат най- значителен ефект върху стойностите, признати във финансовите отчети.

▼B

ЕСТЕСТВО И СТЕПЕН НА РИСКОВЕТЕ, ВЪЗНИКВАЩИ ОТ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ (ПАРАГРАФИ 31—42)

Б6. Оповестяванията, изисквани по параграфи 31—42, или се дават във финансовите отчети, или се включват чрез препратка от финансовите отчети към друг отчет, като например коментар на ръководството или доклад за риска, който е на разположение на ползвателите на финансовите отчети по същия начин и по същото време както финансовите отчети. Без информацията, включена чрез препратката, финансовите отчети са непълни.

Количествени оповестявания (параграф 34)

Б7. Параграф 34, буква а) изисква оповестявания на обобщени количествени данни за изложеността на предприятието на рискове на базата на информацията, представяна вътрешно пред ключовия управленски персонал на предприятието. Когато предприятието използва няколко метода, за да управлява дадена рискова експозиция, предприятието оповестява информация, използвайки метода или методите, които предоставят най-уместната и надеждна информация. МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* разглежда уместността и надеждността.

Б8. Параграф 34, буква в) изисква оповестявания относно концентрациите на риск. Концентрации на риск възникват от финансови инструменти, които имат сходни характеристики и се повлияват по сходен начин от промените в икономическите или други условия. Идентифицирането на концентрациите на риск изисква преценка, отчитаща обстоятелствата на предприятието. Оповестяването на концентрациите на риск включва:

а) описание как ръководството определя концентрациите;

б) описание на общата характеристика, която идентифицира всяка концентрация (например контрагент, географска област, парична единица или пазар); и

в) стойността на изложеността на риск, свързана с всички финансови инструменти, споделящи тази характеристика.

Максимална изложеност на кредитен риск (параграф 36, буква а)

Б9. Параграф 36, буква а) изисква оповестяване на стойността, която най-добре представя максималната изложеност на кредитен риск. За финансов актив това обикновено е брутната балансова стойност, нетно от:

а) всички суми, компенсирани в съответствие с МСС 32; и

б) всички загуби от обезценка, признати в съответствие с МСС 39.

Б10. Дейностите, които пораждат кредитния риск и свързаната максимална изложеност на кредитен риск, включват, но не се ограничават до

а) предоставяне на кредити и вземания от клиенти и създаване на депозити в други предприятия. В тези случаи максималната изложеност на кредитен риск е балансовата стойност на свързаните финансови активи;

б) сключване на деривативни договори, например, договори за обмяна на валута, лихвени суапове и кредитни деривативи. Когато произтичащият актив се оценява по справедлива стойност, максималната изложеност на кредитен риск на ►M5 края на отчетния период ◄ ще е равна на балансовата стойност;

▼B

в) предоставяне на финансови гаранции. В този случай максималната изложеност на кредитен риск е максималната стойност, която предприятието би могло да се наложи да плати, ако се поиска гаранцията, която може да е значително по-висока от стойността, призната като пасив;

г) поемане на кредитен ангажимент, който е неотменим през срока на кредитната линия или е отменим само в отговор на съществена неблагоприятна промяна. Ако емитентът не може да уреди кредитния ангажимент нетно в парични средства или друг финансов инструмент, максималната кредитна изложеност е пълната стойност на ангажимента. Това е така, защото е несигурно дали стойността, на която и да е неизтеглена част, може да бъде изтеглена в бъдеще. Това може да е значително по-голяма стойност от стойността, призната като пасив.

▼M19

Количествени оповестявания на ликвидния риск (параграфи 34, буква а) и 39, букви а) и б))

Б10А. В съответствие с параграф 34, буква а) предприятието оповестява обобщени количествени данни за изложеността си на ликвиден риск въз основа на информацията, представяна вътрешно пред ключовия управленски персонал. Предприятието обяснява как е определило тези данни. Ако включените в тези данни изходящи парични потоци (или друг финансов актив) могат:

а) да възникнат значително по-рано от посоченото в информацията или

б) да се различават значително от посочените в информацията (например за дериватив, който е включен в информацията въз основа на нетно уреждане, но за който контрагентът има опция да изиска брутно уреждане),

предприятието обявява този факт и предоставя количествена информация, която позволява на ползвателите на финансовите му отчети да оценят степента на риска, освен ако тази информация не е включена в анализите на падежите по договор, изисквани в параграф 39, букви а) или б).

Б11. При изготвянето на анализите на падежите, изисквани от параграф 39, букви а) и б), предприятието използва своята преценка, за да определи подходящ брой времеви диапазони. Например, предприятието може да определи, че са подходящи следните времеви диапазони:

а) до един месец;

б) от един до три месеца;

в) от три месеца до една година; както и

г) от една до пет години.

Б11А. Като съблюдава параграф 39, букви а) и б), предприятието не отделя внедрен дериватив от хибриден (комбиниран) финансов инструмент. За такъв инструмент предприятието прилага параграф 39, буква а).

Б11Б. В параграф 39, буква б) от предприятието се изисква да обяви количествен анализ на падежите за деривативните финансови задължения, който посочва оставащите падежи по договор, ако последните са ключови за разбирането на времевия график на паричните потоци. Такъв е например случаят с:

а) лихвен суап с оставащ срок на падежа 5 години в хеджиране на паричен поток на финансов актив или пасив с плаваща лихвена ставка.

▼**M19**

б) всички задължения по заеми.

Б11Б. В параграф 39, букви а) и б) от предприятието се изисква да обяви анализ на падежите за финансовите задължения, който посочва оставащите падежи по договор за някои финансови задължения. В това оповестяване:

а) когато контрагентът има избор кога да плати една стойност, пасивът се отнася към най-ранния период, в който предприятието може да бъде задължено да плати. Например финансови пасиви, които предприятието може да бъде задължено да изплати при поискване (например отворени депозити), се включват в най-ранния времеви диапазон.

б) когато предприятието е задължено да предоставя суми на вноски, всяка вноска се отнася към най-ранния период, в който предприятието може да бъде задължено да плати. Например, един ангажимент по неизтеглен кредит се включва във времевия диапазон, съдържащ най-ранната дата, на която може да бъде изтеглен.

в) за издадените договори за финансови гаранции, максималният размер на гаранцията се отнася към най-ранния период, в който тя може да бъде поискана.

Б11Е. Стойностите по договор, оповестени в анализа на падежите (както се изисква в параграф 39, букви а) и б)), са недисконтираните парични потоци по договорите, например:

а) брутните задължения по финансови лизинги (преди изваждане на финансовите разходи);

б) цените, уточнени във форуърдни споразумения за закупуване на финансови активи с парични средства;

в) нетните суми за лихвени суапове от вида „плащане на променливи лихви, получаване на фиксирани лихви“, при които се разменят нетни парични потоци;

г) договорените суми за размяна в деривативен финансов инструмент (например валутен суап), при който се разменят брутни парични потоци; както и

д) брутни задължения по заеми.

Подобни недисконтирани парични потоци се различават от сумата, отразена в отчета за финансовото състояние, тъй като тя се основава на дисконтирани парични потоци. Когато стойността за плащане не е фиксирана, стойността, която се оповестява, се определя чрез отнасяне към условията, съществуващи в края на отчетния период. Например, когато стойността за плащане варира съобразно промените в някакъв индекс, стойността, която се оповестява, може да се базира на нивото на индекса в края на отчетния период.

Б11Д. В параграф 39, буква в) от предприятието се изисква да опише как управлява ликвидния риск, съдържащ се в оповестените в количествените оповестявания (изисквани от параграф 39, букви а) и б)) компоненти. Предприятието оповестява анализ на падежа на финансовите активи, които то държи, за да управлява ликвидния риск (например високоликвидни финансови активи или такива, които биха генерирали парични постъпления за компенсиране на изходящите парични потоци поради финансови задължения), ако тази информация позволява на ползвателите на финансовите му отчети да оценят естеството и степента на ликвидния риск.

▼M19

Б11Е. Други фактори, които предприятието може да отчете при предоставяне на изискваното в параграф 39, буква в) оповестяване, включват – без да се ограничават до – факта дали предприятието:

а) се ползва от кредитни улеснения (например кредитни линии на търговски книжа) или други кредитни линии (кредитни улеснения от типа „stand-by“), които може да използва, за да посрещне нуждите си от ликвидност;

б) има депозити в централни банки, за да посреща нуждите си от ликвидност;

в) има диверсифицирани източници на финансиране;

г) има значителна концентрация на ликвиден риск или в активите си, или в източниците си на финансиране;

д) има, за управление на ликвидния риск, процедури за вътрешен контрол и планове за извънредни обстоятелства;

е) има инструменти, които включват условия за ускорено изплащане (например при снижаване на кредитния рейтинг на предприятието);

ж) има инструменти, които могат да изискват предоставянето на обезпечение (например марджин-кол за деривативи);

з) има инструменти, които позволяват на предприятието да избира дали да уреди финансовите си задължения чрез наличности (или друг финансов актив) или собствени акции; или

и) има инструменти, за които се отнасят условията на споразумения за общо уреждане на задълженията.

———————

▼B

Пазарен риск — анализ на чувствителността (параграфи 40 и 41)

Б17. Параграф 40, буква а) изисква анализ на чувствителността за всеки вид пазарен риск, на който е изложено предприятието. В съответствие с параграф Б3 предприятието решава как да обобщи информацията, за да покаже цялостната картина, без да смесва информация с различни характеристики относно излаганията на рискове от съществено различни икономически среди. Например:

а) предприятие, което търгува финансови инструменти, може да оповести тази информация отделно за финансовите инструменти за търгуване и тези, които не са за търгуване;

б) предприятието не би трябвало да обединява своята изложеност на пазарни рискове от области със свръхинфлация с изложеността си на същите пазарни рискове от области с много ниска инфлация.

Ако предприятието е изложено само на един вид пазарен риск в само една икономическа среда, то не показва информацията в разбивка.

Б18. Параграф 40, буква а) изисква анализът на чувствителността да покаже ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал от разумно възможни промени в съответната рискова променлива (например преобладаващи пазарни лихвени проценти, обменни курсове, цени на инструменти на собствения капитал или стокови цени). За тази цел:

▼B

а) предприятията не определят каква би била печалбата или загубата за периода, ако съответните рискови променливи са различни. Вместо това предприятията оповестяват ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал на ►M5 края на отчетния период ◄, приемайки че разумно възможната промяна в съответната рискова променлива е възникнала на ►M5 края на отчетния период ◄ и е била приложена към рисковите експозиции, които съществуват на тази дата. Например, ако предприятието има пасив с плаващ процент в края на годината, то би оповестило ефекта върху печалбата или загубата (т.е. разходите за лихви) за текущата година, ако лихвените проценти бяха варирали с разумно възможни стойности;

б) предприятията не оповестяват ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал за всяка промяна в рамките на един обхват от разумно възможни промени на съответната рискова променлива. Оповестяването на ефектите на промените на границите на разумно възможния обхват е достатъчно.

Б19. При определянето на това, какво е разумно възможна промяна в съответната рискова променлива, предприятието взема предвид:

а) икономическата среда, в която функционира. Разумно възможната промяна не включва малко вероятни или „най-лошите“ сценарии, или „стрес тестове“. Освен това, ако процентът на промяна на основната рискова променлива е постоянен, предприятието не променя избраната разумно възможна промяна в рисковата променлива. Нека например лихвените проценти да бъдат 5 процента и предприятието да е определило, че колебание в лихвените проценти от ± 50 основни пункта е разумно възможно. То би оповестило ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал, ако лихвените проценти се променят на 4,5 % или 5,5 %. В следващия период лихвените проценти са се увеличили на 5,5 %. Предприятието поддържа предположението си, че лихвените проценти може да се колебаят с ± 50 основни пункта (тоест процентът на промяна на лихвените проценти е постоянен). То ще декларира ефекта върху печалбата или загубата и собствения му капитал, ако лихвените проценти се променят на 5 или 6 %. Не е нужно предприятието да преразглежда преценката си, че може да се очаква лихвените проценти да варират с ± 50 основни пункта, освен ако има доказателство, че лихвените проценти са станали значително по-колебливи;

б) времевата рамка, в която то прави оценката. Анализът на чувствителността показва ефектите на промени, които се считат за разумно възможни през периода до следващия път, когато предприятието ще представи тези оповестявания, което обикновено е неговият следващ годишен отчетен период.

Б20. Параграф 41 разрешава предприятието да използва анализ на чувствителността, който отразява взаимозависимостите между рисковите променливи, като например, методологията „стойност, изложена на риск“, ако то използва този анализ, за да управлява излагането си на финансови рискове. Това се прилага дори ако такава методология оценява само възможността за загуба и не оценява възможността за печалба. Такова предприятие може да спази параграф 41, буква а) чрез оповестяване на вида на използвания модел „стойност, изложена на риск“ (например дали моделът се основава на симулациите Монте

▼B

Карло), обяснение за това, как работи моделът, и главните предположения (например периода на държане и нивото на увереност). Предприятията могат също да оповестят наблюдавания исторически период и претеглянията, които са прилагани към наблюденията в рамките на този период, обяснение как са разглеждани възможностите за избор при изчисленията и кои променливости и корелации (или, алтернативно, симулации на разпределение на вероятностите Монте Карло) са използвани.

Б21. Предприятието предоставя анализи на чувствителността за целия си бизнес, но може да предоставя различни видове анализи на чувствителността за различните групи финансови инструменти.

Лихвен риск

Б22. *Лихвен риск* възниква по лихвоносни финансови инструменти, признати в ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄ (например кредити и вземания и издадени дългови инструменти) и по някои финансови инструменти, които не са признати в ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄ (например някои кредитни ангажименти).

Валутен риск

Б23. *Валутен риск* (или риск на валутната обмяна) възниква по финансови инструменти, които са деноминирани в чуждестранна валута, тоест в парична единица, различна от функционалната парична единица, в която са оценени. За целите на настоящия МСФО, валутен риск не възниква от финансови инструменти, които са непарични позиции, или от финансови инструменти, деноминирани във функционалната парична единица.

Б24. Анализът на чувствителността се оповестява за всяка парична единица, за която рискът, на който е изложено предприятието е, значителен.

Друг ценови риск

Б25. *Друг ценови риск* възниква по финансови инструменти на собствения капитал поради промени, например, в стоковите цени или цените на инструментите на собствения капитал. За да спази параграф 40, предприятието може да оповести ефекта от намалението в определен индекс на фондовия пазар, стокова цена или друга рискова променлива. Например, ако предприятието дава гаранции по остатъчната стойност, които са финансови инструменти, то оповестява увеличението или намалението в стойността на активите, към които се прилага гаранцията.

Б26. Два примера за финансови инструменти, които пораждат ценови риск на собствения капитал, са притежаването на собствен капитал на друго предприятие и инвестиция в тръст, който от своя страна притежава инвестиции в инструменти на собствения капитал. Други примери включват форуърдни договори и опции за купуване или продаване на определени количества от инструменти на собствения капитал и суапове, които са индексирани към цени на собствен капитал. Справедливите стойности на такива финансови инструменти се влияят от промените в пазарните цени на лежащите в основата им инструменти на собствения капитал.

Б27. В съответствие с параграф 40, буква а) чувствителността на печалбата или загубата (която възниква, например от инструменти, класифицирани като отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, и обезценките на финансовите активи на разположение за продажба) се оповестява отделно от чувствителността на собствения капитал (която възниква, например от инструменти, класифицирани като на разположение за продажба).

▼B

Б28. Финансови инструменти, които предприятието класифицира като инструменти на собствения капитал, не се преоценяват. Нито печалбата или загубата, нито собственият капитал зависят от риска на цените на собствения капитал на тези инструменти. Поради това не е необходим анализ на чувствителността.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 8

Оперативни сегменти

ОСНОВЕН ПРИНЦИП

1. Предприятието оповестява информация, за да позволи на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството и финансовите резултати на бизнес дейностите, в които то предприема, и икономическата среда, в която оперира.

ОБХВАТ

2. Настоящият МСФО се прилага за:

а) отделните или индивидуални финансови отчети на предприятие:

i) чиито дългови или капиталови инструменти се търгуват на публичен пазар (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари), или

ii) което подава или е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия по ценни книжа или друга регулаторна организация за целите на издаване на какъвто и да било клас инструменти на публичния пазар; и

б) консолидираните финансови отчети на група с предприятие майка:

i) чиито дългови или капиталови инструменти се търгуват на публичен пазар (национална или международни фондови борси или извънборсови пазари, както местни, така и регионални пазари) или

ii) което регистрира или е в процес на регистриране на своите финансови отчети пред комисия по ценни книжа или друг регулаторен орган с цел емитиране на какъвто и да клас инструменти на публичния пазар.

3. Ако предприятие, за което не се изисква да прилага настоящия МСФО, избере да оповести информация за сегменти, която не е в съответствие с настоящия МСФО, то не описва информацията като сегментна информация.

4. Ако финансовият отчет съдържа както консолидираните финансови отчети на предприятие майка, което е в обхвата на настоящия МСФО, така и отделните финансови отчети на предприятието майка, сегментната информация се изисква само в консолидираните финансови отчети.

ОПЕРАТИВНИ СЕГМЕНТИ

5. Оперативен сегмент е компонент на предприятието:

а) който предприема бизнес дейности, от които може да получава приходи и понася разходи (включително приходи и разходи, свързани със сделки с други компоненти на същото предприятие);

б) чиито оперативни резултати редовно се преглеждат от ръководителя на предприятието, вземащ главните оперативни решения, при вземането на решения относно ресурсите, които да бъдат разпределени към сегмента, и оценяване на резултатите от дейността му; и

▼B

в) за който е налице отделна финансова информация.

Оперативен сегмент може да предприема бизнес дейности, за които още не получава приходи, например, операциите по създаване на предприятие могат да бъдат оперативен сегмент преди да печелят приходи.

6. Не всяка част от предприятието непременно е оперативен сегмент или част от оперативен сегмент. Например централното управление на корпорацията или някои функционални отдели може да не печелят приходи или може да печелят приходи, които са случайни за дейностите на предприятието, и не биха били оперативни сегменти. За целите на настоящия МСФО плановете на предприятието за доходи след напускане не са оперативни сегменти.

7. Терминът „ръководител, вземащ главните оперативни решения“ идентифицира функция, а не непременно ръководител със специфична длъжност. Тази функция е да разпределя ресурсите към и да оценява резултатите от дейността на оперативните сегменти на предприятието. Често ръководителят на предприятието, вземащ главните оперативни решения, е неговият главен изпълнителен директор или главен оперативен директор, обаче също така може да е примерно група от изпълнителни директори или други.

8. За много предприятия трите характеристики на оперативните сегменти, описани в параграф 5, ясно идентифицират техните оперативни сегменти. Предприятието обаче може да произвежда отчети, в които неговите бизнес дейности са представени по най-различни начини. Ако ръководителят, вземащ главните оперативни решения, използва повече от един комплект сегментна информация, други фактори може да идентифицират една-единствена съвкупност от компоненти като съставляваща оперативните сегменти на предприятието, включително естеството на бизнес дейностите на всеки компонент, наличието на ръководители, отговарящи за тях, и информацията, представяна на съвета на директорите.

9. Обикновено оперативният сегмент има ръководител на сегмента, който е пряко отговорен пред и поддържа редовна връзка с ръководителя, вземащ главните оперативни решения, за да обсъждат оперативните дейности, финансовите резултати, прогнозите или плановете за сегмента. Терминът „ръководител на сегмента“ идентифицира функция, а не непременно ръководител със специфична длъжност. Ръководителят, вземащ главните оперативни решения, може да бъде също сегментния ръководител за някои оперативни сегменти. Един ръководител може да бъде сегментен ръководител за повече от един оперативен сегмент. Ако характеристиките по параграф 5 се прилагат към повече от една съвкупност от компоненти на организацията, но има само една-единствена съвкупност, за която се търси отговорност от сегментните ръководители, тази съвкупност от компоненти съставлява оперативните сегменти.

10. Характеристиките по параграф 5 може да се прилагат за две или повече припокриващи се съвкупности от компоненти, за които се търси отговорност на ръководители. Тази структура понякога се нарича матрична форма на организация. Например в някои предприятия някои ръководители отговарят за различни линии на продукти и услуги из целия свят, докато други ръководители отговарят за определени географски области. Ръководителят, вземащ главните оперативни решения, следва да бъде информиран редовно за оперативните резултати и на двете съвкупности от компоненти и да разполага с финансова информация и за двете съвкупности. В тази ситуация предприятието определя коя съвкупност от компоненти съставлява оперативните сегменти чрез съблюдаване на основния принцип.

▼B

СЕГМЕНТИ НА ОТЧИТАНЕ

11. Предприятието отчита отделно информация за всеки оперативен сегмент, който:

а) е бил идентифициран в съответствие с параграфи 5—10 или е резултат от обединяването на два или повече от тези сегменти в съответствие с параграф 12, и

б) надхвърля количествените прагове в параграф 13.

Параграфи 14—19 определят други ситуации, при които трябва да се отчете отделна информация за оперативен сегмент.

Критерии за обединяване

12. Оперативните сегменти често показват сходни дългосрочни резултати на дейност, ако имат сходни икономически характеристики. Например биха се очаквали сходни дългосрочни средни брутни маржове за два оперативни сегменти, ако техните икономически характеристики са сходни. Два или повече оперативни сегмента могат да бъдат обединени в един оперативен сегмент, ако обединяването е в съответствие с основния принцип на настоящия МСФО, сегментите имат сходни икономически характеристики и сегментите са сходни във всяко от следните отношения:

а) естеството на продуктите и услугите;

б) естеството на производствените процеси;

в) вида или класа клиенти за техните продукти и услуги;

г) методите, използвани, за разпространяване на техните продукти или за предоставяне техните услуги; и

д) ако е приложимо, естеството на регулативната среда, например, банки, застраховане или предприятия за обществени услуги.

Количествени прагове

13. Предприятието отчита отделно информация за оперативен сегмент, който отговаря на който и да е от следните количествени прагове:

а) неговите отчетени приходи, включващи както продажби на външни клиенти, така и продажби или трансфери между сегменти, е 10 % или повече от комбинираните приходи, вътрешни и външни, на всички оперативни сегменти.

б) абсолютната сума на неговата отчетена печалба или загуба е 10 % или повече от по-голямата в абсолютна сума от: i) комбинираната отчетена печалба от всички оперативни сегменти, които не са отчели загуба, и ii) комбинираната отчетена загуба от всички оперативни сегменти, които са отчели загуба.

в) неговите активи са 10 % или повече от комбинираните активи на всички оперативни сегменти.

▼B

Оперативните сегменти, които не отговарят на никой от количествените прагове, могат да бъдат считани за сегменти на отчитане, и оповестявани отделно, ако ръководството смята, че информацията за сегмента би била полезна за ползвателите на финансовите отчети.

14. Предприятието може да комбинира информация относно оперативни сегменти, които не отговарят на количествените прагове, с информация за други оперативни сегменти, които не отговарят на количествените прагове, за да произведе сегмент на отчитане, само ако оперативните сегменти имат подобни икономически характеристики и съдържат повечето от критериите за обединяване, изброени в параграф 12.

15. Ако общата сума на външните приходи, отчетени от оперативни сегменти, представляват по-малко от 75 % от приходите на предприятието, допълнителни оперативни сегменти се идентифицират като сегменти на отчитане (дори ако те не отговарят на критериите по параграф 13), докато най-малко 75 % от приходите на предприятието бъдат включени в сегменти на отчитане.

16. Информацията относно други бизнес дейности и оперативни сегменти, които не са сегменти на отчитане, се комбинира и оповестява в категория „всички други сегменти“ отделно от други изравняващи статии при равненията, изисквани по параграф 28. Описват се източниците на приходите, включени в категорията „всички други приходи“.

17. Ако ръководството прецени, че оперативен сегмент, идентифициран като сегмент на отчитане в непосредствено предхождащия период, продължава да е от значение, информацията за този сегмент продължава да се отчита отделно в текущия период, дори ако вече не отговаря на критериите за отчитане по параграф 13.

18. Ако оперативен сегмент е идентифициран като сегмент на отчитане в текущия период в съответствие с количествените прагове, данните за сегмента за предходния период, представени за сравнителни цели, се преизчисляват, за да отразят новоопределения сегмент на отчитане като отделен сегмент, дори ако този сегмент не е удовлетворявал критериите за отчитане по параграф 13 в предходния период, освен когато необходимата информация не е налице и разходите да се разработи биха били прекомерно големи.

19. Съществува практическа граница за броя на сегментите на отчитане, които предприятието оповестява отделно, отвъд която сегментната информация може да стане прекалено подробна. Въпреки че не е определена никаква прецизна граница, когато броят на сегментите, които подлежат на отчитане в съответствие с параграфи 13—18, надхвърли 10, предприятието следва да обмисли дали не е достигната практическата граница.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

20. Предприятието оповестява информация, за да позволи на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството и финансовите резултати на бизнес дейностите, които то е предприело, и икономическите среди, в които оперира.

21. За да приложи принципа в параграф 20, предприятието оповестява следното за всеки период, за който се представя ►M5 отчет за всеобхватния доход ◄:

а) обща информация, както е описана в параграф 22;

▼B

б) информация относно отчетената печалба или загуба на сегмента, включително определени приходи и разходи, включени в отчетената печалба или загуба на сегмента, активите на сегмента, пасивите на сегмента и базата за оценяване, както са описани в параграфи 23—27; и

в) равненията на общите суми на приходите на сегмента, отчетената печалба или загуба на сегмента, активите на сегмента, пасивите на сегмента и други съществени позиции на сегмента, с кореспондиращите им суми на предприятието, както е описано в параграф 28.

▼M5

Изискват се изравнявания на сумите в отчета за финансовото състояние на отчетните сегменти към сумите в отчета за финансовото състояние на предприятието към всяка дата, на която се представя отчет за финансовото състояние. Информацията за предходни периоди следва да се преработи както е описано в параграфи 29 и 30.

▼B

Обща информация

22. Предприятието оповестява следната обща информация:

а) факторите, използвани за идентифициране сегментите на отчитане на предприятието, включително базата на организация (например, дали ръководството е избрало да организира предприятието според различията в продуктите и услугите, географските области, регулаторната среда или комбинация от фактори и дали оперативните сегменти са обединени), и

б) видовете продукти и услуги, от които всеки сегмент на отчитане извлича своите приходи.

Информация за печалбата или загубата, активите и пасивите

▼M22

23. Дадено предприятие отчита оценка на печалбата или загубата за всеки отчетен сегмент. Предприятието отчита оценка на съвкупните активи и пасиви за всеки отчетен сегмент, ако такива размери редовно се предоставят на ръководителя, вземащ главните оперативни решения. То също така оповестява следното за всеки отчетен сегмент, ако конкретните размери са включени в оценката на сегментната печалба или загуба, преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, или са му редовно предоставяни по друг начин, дори ако не са включени в тази оценка на сегментната печалба или загуба:

а) постъпления от външни клиенти;

▼B

б) приходи от сделки с други оперативни сегменти на същото предприятие;

в) приходи от лихви;

г) разходи за лихви;

д) амортизация;

▼M5

е) съществени статии на приходи и разходи, оповестени в съответствие с параграф 97 на МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.);

▼B

ж) дела на предприятието в печалбата или загубата на асоциирани и съвместни предприятия, отчетен по метода на собствения капитал;

з) разходите или приходите от данъци върху дохода; и

и) съществените непарични позиции, различни от амортизация.

Предприятието отчита приходите от лихви отделно от разходите за лихви за всеки сегмент на отчитане, освен когато преобладаващата част от приходите на сегмента са от лихви и ръководителят, вземащ главните оперативни решения, разчита главно на нетните приходи от лихви, за да оцени резултатите от дейността на сегмента и да взема решения относно ресурсите, които да бъдат разпределени към сегмента. В тази ситуация предприятието може да отчете приходите от лихви на този сегмент нетно от неговите разходи за лихви и да оповести, че е направило това.

24. Предприятието оповестява следното за всеки сегмент на отчитане, ако определените суми са включени в оценката на активите на сегмента, преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, или редовно са предоставяни по друг начин на ръководителя, вземащ главните оперативни решения, дори и да не са включени в оценката на активите на сегмента:

а) сумата на инвестициите в асоциирани и съвместни предприятия, отчетени по метода на собствения капитал; и

б) сумите на придобиванията на нетекущи активи ([1]), различни от финансови инструменти, активи по отсрочени данъци, активи по доходи след напускане (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица*, параграфи 54—58) и права, произтичащи от застрахователни договори.

ОЦЕНЯВАНЕ

25. Сумата на всяка отчетена позиция на сегмента е оценката, отчетена пред ръководителя, вземащ главните оперативни решения, за целите на вземане на решения относно разпределянето на ресурси към сегмента и оценяването на резултатите от неговата дейност. Корекциите и елиминиранията, направени при изготвянето на финансовите отчети на предприятието и разпределянето на приходи, разходи и печалби или загуби се включват при определянето на отчетената сегментна печалба или загуба, само ако са включени в оценката на печалбата или загубата на сегмента, която се използва от ръководителя, вземащ главните оперативни решения. По същия начин, само тези активи и пасиви, които са включени в оценките на сегментните активи и сегментните пасиви, които се използват от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, се отчитат за този сегмент. Ако сумите се разпределят към отчетените сегментни печалба или загуба, активи или пасиви, тези суми се разпределят на разумна база.

([1]) За активите, класифицирани съгласно представянето на ликвидността, нетекущите активи са активи, включващи суми, за които се очаква да бъдат възстановени повече от дванадесет месеца ►M5 след края на отчетния период ◄.

▼B

26. Ако ръководителят, вземащ главните оперативни решения, използва само една оценка на печалбата или загубата на оперативния сегмент, активите на сегмента или пасивите на сегмента при оценяване резултатите от дейността на сегмента и при решаване как да разпредели ресурсите; сегментните печалба или загуба, активи и пасиви се отчитат по тези оценки. Ако ръководителят, вземащ главните оперативни решения, използва повече от една оценка на печалбата или загубата на оперативния сегмент, активите на сегмента или пасивите на сегмента, отчетените оценки са тези, които ръководството счита, че са определени в съответствие с принципите за оценяване, които най-много съответстват на тези, използвани при оценяване на кореспондиращите суми във финансовите отчети на предприятието.

27. Предприятието предоставя обяснение на оценките на печалбата или загубата на сегмента, активите на сегмента и пасивите на сегмента за всеки сегмент на отчитане. Предприятието оповестява поне следното:

а) счетоводната база за всякакви сделки между сегменти на отчитане;

б) естеството на всякакви разлики между оценките на печалбите или загубите на сегментите на отчитане и печалбата или загубата на предприятието преди разходите или приходите от данъци върху дохода и преустановените дейности (ако не е очевидно от равненията, описани в параграф 28). Тези различия биха могли да включват счетоводна политика и политика за разпределяне на централно понесени разходи, които са необходими за разбирането на отчетената сегментна информация;

в) естеството на каквито и да било разлики между оценките на активите на сегментите на отчитане и активите на предприятието (ако не е очевидно от равненията, описани в параграф 28). Тези различия биха могли да включват счетоводна политика и политика за разпределяне на съвместно използвани активи, които са необходими за разбирането на отчетената сегментна информация;

г) естеството на каквито и да било разлики между оценките на пасивите на сегментите на отчитане и пасивите на предприятието (ако не е очевидно от равненията, описани в параграф 28). Тези различия биха могли да включват счетоводна политика и политика за разпределяне на съвместно усвоявани пасиви, които са необходими за разбирането на отчетената сегментна информация;

д) естеството на каквито и да било промени от предходни периоди в методите за оценяване, използвани за определяне на отчетената печалба или загуба на сегмента, и ефекта, ако има такъв, на тези промени върху оценката на печалбата или загубата на сегмента;

е) естеството и ефекта на каквито и да било асиметрични разпределения към сегментите на отчитане. Например, предприятието би могло да разпредели разходи за амортизация към сегмент, без да разпредели съответните амортизируеми активи към този сегмент.

Равнения

28. Предприятието предоставя равнения на всяко от следните:

а) общата сума на приходите на сегментите на отчитане с приходите на предприятието;

▼B

б) общата сума на оценките на печалбата или загубата на сегментите на отчитане с печалбата или загубата на предприятието преди разходите за данъци (приходите от данъци) и преустановени дейности. Ако предприятието обаче разпределя към сегментите на отчитане позиции, като например, разходи за данъци (приходи от данъци), то може да равнява общата сума на оценките на печалбата или загубата на сегментите с печалбата или загубата на предприятието след тези позиции;

в) общата сума на активите на сегментите на отчитане с активите на предприятието;

г) общата сума на пасивите на сегментите на отчитане с пасивите на предприятието, ако пасивите на сегментите са отчетени съгласно параграф 23;

д) общата сума на стойностите на сегментите на отчитане за всяка друга съществена позиция от оповестената информация с кореспондиращата сума за предприятието.

Всички съществени изравняващи позиции са отделно идентифицирани и описани. Например, сумата на всяка съществена корекция, необходима за изравняване на печалбата или загубата на сегмента на отчитане с печалбата или загубата на предприятието, възникваща от различни счетоводни политики, е отделно идентифицирана и описана.

Преизчисляване на информация, отчетена в предишни периоди

29. Ако предприятието промени структурата на своята вътрешна организация по начин, който предизвиква промяна в състава на сегментите му на отчитане, кореспондиращата информация за по-ранните периоди, включително междинни периоди, се преизчислява, освен когато информацията не е налице и разходите да се разработи биха били прекомерни. Преценката дали информацията не е налице и дали разходите да се разработи биха били прекомерни се прави за всяка отделна позиция от оповестяването. След промяната в състава на неговите сегменти на отчитане, предприятието оповестява дали е преизчислило кореспондиращите позиции на сегментната информация за по-ранни периоди.

30. Ако предприятието промени структурата на своята вътрешна организация по начин, който предизвиква промяна в състава на сегментите му на отчитане, и ако сегментната информация за по-ранни периоди, включително междинни периоди, не е преизчислена, за да отрази промяната, предприятието оповестява в годината, в която възниква промяната, сегментна информация за текущия период, както на старата база, така и на новата база на сегментиране, освен когато информацията не е налице и разходите да се разработи биха били прекомерни.

ОПОВЕСТЯВАНЕ НА НИВО ПРЕДПРИЯТИЕ

31. Параграфи 32—34 се прилагат към всички предприятия, предмет на настоящия МСФО, включително тези предприятия, които имат един единствен сегмент на отчитане. Бизнес дейностите на някои предприятия не са организирани на базата на разликите в съответните продукти и услуги или разликите в географските области на дейностите. Такива сегменти на отчитане на едно предприятие могат да отчитат приходи от широк кръг различни по същество продукти и услуги, или повече от един от неговите сегменти на отчитане може да предоставя еднакви по същество продукти и услуги. По подобен начин, сегменти на отчитане на

▼B

едно предприятие могат да притежават активи в различни географски области и да отчитат приходи от клиенти в различни географски области, или повече от един от неговите сегменти на отчитане може да оперира в една и съща географска област. Информацията, изисквана по параграфи 32—34, се предоставя само ако не е предоставена като част от информацията за сегмента на отчитане, изисквана от настоящия МСФО.

Информация относно продукти и услуги

32. Предприятието отчита приходите от външни клиенти за всеки продукт и услуга, или всяка група от сходни продукти и услуги, освен когато необходимата информация не е налице и разходите за разработването ѝ биха били прекомерни, като в случая този факт трябва да се оповести. Сумите на отчетените приходи се основават на финансовата информация, използвана за изработването на финансовите отчети на предприятието.

Информация относно географски области

33. Предприятието отчита следната географска информация, освен когато необходимата информация не е налице и разходите за разработването ѝ биха били прекомерни:

а) приходи от външни клиенти: i) причислени към страната на седалището на предприятието, и ii) причислени към всички чужди страни като обща сума, от които предприятието получава приходи. Ако приходите от външни клиенти, причислени към една отделна чужда страна, са съществени, тези приходи се оповестяват отделно. Предприятието оповестява базата за причисляване на приходите от външни клиенти към отделни страни.

б) нетекущите активи ([1]), различни от финансови инструменти, активи по отсрочени данъци, активи по доходи след напускане и права, произтичащи от застрахователни договори, i) намиращи се в страната на седалището на предприятието, и ii) намиращи се във всички чужди страни като обща сума, в които предприятието държи активи. Ако активите в една отделна чужда страна са съществени, тези активи се оповестяват отделно.

Отчетените суми се основават на финансовата информация, използвана за изработването на финансовите отчети на предприятието. Ако необходимата информация не е налице и разходите да бъде разработена биха били прекомерни, този факт се оповестява. В допълнение към информацията, изисквана от този параграф, предприятието може да предостави междинни сборове на географска информация за групи страни.

([1]) За активите, класифицирани съгласно представянето на ликвидността, нетекущите активи са активи, включващи суми, за които се очаква да бъдат възстановени повече от дванадесет месеца ►M5 след края на отчетния период ◄.

▼B

Информация относно важни клиенти

▼M26

34 Предприятието предоставя информация относно степента, до която разчита на своите важни клиенти. Ако приходите от сделки с един отделен външен клиент възлизат на 10 % или повече от приходите на предприятието, то оповестява този факт, общата сума на приходите от всеки такъв клиент и идентичността на сегмента или сегментите, отчитащи приходите. Не е нужно предприятието да оповестява идентичността на основния клиент или сумата на приходите, които всеки сегмент отчита от този клиент. За целите на настоящия МСФО група предприятия, за които отчитащото се предприятие знае, че са под общ контрол, се считат за един отделен клиент. Необходима е обаче преценка, за да се оцени дали ~~и~~ държавата (~~национално, държавно, провинциално, териториално, местно или чуждестранно~~, включително държавни агенции и подобни органи, независимо местни, национални или международни) и предприятията, за които отчитащото се предприятие знае, че са под контрола на държавата, се считат за един отделен клиент. При тази оценка отчитащото се предприятие взема предвид степента на икономическа интеграция между тези предприятия.

▼B

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

35. Предприятието прилага настоящия МСФО в своите годишни финансови отчети за периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. По-ранното му прилагане е разрешено. Ако предприятието прилага настоящия МСФО в своите финансови отчети за период преди 1 януари 2009 г., то оповестява този факт.

▼M22

35А Параграф 23 беше изменен от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

36. Сегментната информация за предходни години, която е отчетена като сравнителна информация през първата година на прилагане (включително прилагането на направеното през април 2009 г. изменение на параграф 23), се преизчислява, за да отговаря на изискванията на настоящия МСФО, освен ако необходимата информация е неналична и разходите за нейното разработване биха били прекомерни.

▼M5

36А МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 23е). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M26

36Б С МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* (преработен през 2009 г.) се изменя параграф 34 за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2011 г. Ако предприятието прилага МСС 24 (преработен през 2009 г.) за един по-ранен период, изменението на параграф 34 се прилага за този по-ранен период.

▼B

ОТМЕНЯНЕ НА МСС 14

37. Настоящият МСФО отменя МСС 14 *Отчитане на сегменти*.

▼B

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение е неразделна част от МСФО.

Оперативен сегмент	Оперативен сегмент е компонент на предприятието: а) който предприема бизнес дейности, от които може да получава приходи и понася разходи (включително приходи и разходи, свързани със сделки с други компоненти на същото предприятие); б) чиито оперативни резултати редовно се преглеждат от ръководителя на предприятието, вземащ главните оперативни решения, при вземането на решения относно ресурсите, които да бъдат разпределени към сегмента, и оценяване на резултатите от неговата дейност; и в) за който е налице отделна финансова информация.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 1

Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)

▼B

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 23 *Разходи по заеми*

— МСС 36 *Обезценка на активи* (както е преработен през 2004 г.)

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. Много предприятия имат задължения за демонтаж, преместване и възстановяване на имоти, машини и съоръжения. В настоящото разяснение тези задължения се наричат „задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения“. Съгласно МСС 16 себестойността на позиция от имоти, машини и съоръжения включва първоначалната приблизителна оценка на разходите за демонтаж и преместване на актива и възстановяване на площадката, на която е разположен, задължение за което предприятието поема при придобиването на актива или като последствие от използването на актива през определен период за цели различни от производството на материални запаси през този период. МСС 37 съдържа изисквания за оценяването на задълженията за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения. В настоящото разяснение се предоставят насоки за това как да се отчита ефектът от промените в оценяването на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения.

ОБХВАТ

2. Настоящото разяснение се прилага за промени в оценките на съществуващи задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения, които отговарят на следните две условия:

   а) признават се като част от себестойността на позиции от имоти, машини и съоръжения съгласно МСС 16; и

   б) признават се като задължение за провизия, съгласно МСС 37.

   Например задължение за извеждане от експлоатация, възстановяване или сходно с него задължение може да съществува за извеждане от експлоатация на машини, възстановяване на нанесените щети на околната среда в добивната промишленост или преместване на съоръжения.

ВЪПРОС

3. Настоящото разяснение се отнася за това, как трябва да се отчита ефектът от следните събития, които променят оценката на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения:

   а) промяна в приблизителната оценка на изходящия поток ресурси, съдържащи икономически ползи (например парични потоци), който е необходим за уреждане на задължението;

▼B

б) промяна в текущата дисконтова норма, базирана на пазара, както е определена в параграф 47 от МСС 37 (включително промени във времевата стойност на парите и специфичните за пасивите рискове); и

в) увеличение, което отразява времевия дисконтов фактор (което също се нарича дисконтиране).

КОНСЕНСУС

4. Промените в оценката на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения, които са възникнали в резултат от промени в приблизителната оценка на разположението във времето, сумата на изходящия поток ресурси, съдържащи необходимите за уреждането на задължението икономически ползи или промяната в дисконтовата норма, се отчитат съгласно параграфи 5—7, представени по-долу.

5. Ако съответният актив се оценява, като се използва моделът на себестойността:

а) в съответствие с буква б) промените в задължението се добавят към или се приспадат от себестойността на съответния актив през текущия период;

б) приспаднатата сума от себестойността на актива не надвишава неговата балансова стойност. Ако дадено намаление на задължението надвиши балансовата стойност на актива, остатъкът се признава незабавно в печалбата или загубата;

в) ако корекцията води до добавяне към себестойността на актива, предприятието обсъжда дали това е индикация, че новата балансова стойност на актива може да не е напълно възстановима. Ако има такава индикация, предприятието тества актива за обезценка, като прави приблизителна оценка на неговата възстановима сума и отчита всички загуби от обезценка съгласно МСС 36.

6. Ако съответният актив се оценява, като се използва моделът на преоценка:

а) промените в задължението променят преоценъчния излишък или дефицит, които преди това са признати за този актив, така че:

►M5 i) намаление на задължението трябва (съгласно параграф б)) да се признае в друг всеобхватен доход и да увеличи преоценъчния излишък в рамките на собствения капитал, ◄ освен ако не се признава в печалбата или загубата доколкото възстановява обратно преоценъчен дефицит на актива, който преди това е бил признат в печалбата или загубата;

►M5 ii) увеличение на задължението се признава в печалбата или загубата, освен когато се признае в друг всеобхватен доход и намали преоценъчния излишък в рамките на собствения капитал ◄, до степента на всяко кредитно салдо на преоценъчния излишък във връзка с този актив;

б) в случай че намалението на задължението надвишава балансовата стойност, която е щяла да бъде призната, ако активът е бил оценен по модела на себестойността, остатъкът от намалението винаги се признава в печалбата или загубата.

▼B

в) промяната в задължението е индикация, че може да се наложи активът да бъде преоценен, така че балансовата стойност да не се различава съществено от тази, която е щяла да бъде определена при използването на справедливата стойност към датата на счетоводния ►M5 отчет за финансовото състояние ◄. ►M5 Всяка такава преоценка трябва да се взема предвид при определяне на сумите, които да се признаят в печалбата или загубата или друг всеобхватен доход съгласно а). Ако е необходима преоценка, всички активи от тази група трябва да се преоценят. ◄

▼M5

г) МСС 1 изисква оповестяване в отчета за всеобхватния доход на всеки компонент на друг всеобхватен доход или разход. За да се спази това изискване промяната в преоценъчния излишък, възникваща от промяна в задължението, се идентифицира отделно и се оповестява като такава.

▼B

7. Коригираната амортизируема сума на актива се амортизира през полезния му живот. Поради това, след като е изтекъл срокът на полезния живот на съответния актив, всички последващи промени в задължението трябва да се признават в печалбата или загубата в момента на тяхното възникване. Това се прилага съгласно модела на себестойността и модела на преоценка.

▼M1

8 Периодичното разгръщане на дисконта се признава в печалбата или загубата като финансов разход при неговото възникване. Не е позволена капитализация съгласно МСС 23.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

9. Предприятието прилага настоящото разяснение за периоди, започващи на или след 1 септември 2004 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 септември 2004 г., то оповестява този факт.

▼M5

9А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 6. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼B

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

10. Промените в счетоводната политика се отчитат съгласно изискванията на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* ([1]).

([1]) Ако дадено предприятие прилага настоящото разяснение за период, който започва преди 1 януари 2005 г., то спазва изискванията на предишната версия на МСС 8, озаглавена „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, освен ако не прилага преработената версия на настоящия стандарт за този по-ранен период.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 2

Дялове на членове в кооперации и сходни инструменти

ПРЕПРАТКИ

— МСС 32 *Финансови инструменти:оповестяване и представяне* (както е преработен през 2003 г.). ([1])

— МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* (както е преработен през 2003 г.).

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1. Кооперациите и другите подобни предприятия са сформирани от групи лица за постигане на общи икономически или социални потребности. Националното законодателство обикновено дефинира кооперацията като общество, чийто стремеж е да насърчи икономическия напредък на своите членове чрез съвместни бизнес операции (принципът „помогни си сам“). Дяловете на членовете в кооперацията често се характеризират като дялове на членовете, единици или други подобни и са наричани по-долу „дялове на членове“.

2. МСС 32 установява принципи за класификацията на финансови инструменти като финансови пасиви или собствен капитал. В частност, тези принципи се прилагат към класификацията на инструменти с право на връщане, което позволява на притежателя да предостави тези инструменти на емитента срещу парични средства или друг финансов инструмент. Прилагането на тези принципи към дяловете на членовете в кооперации и сходни инструменти е трудно. Някои от членовете на Съвета за Международни счетоводни стандарти поискаха помощ, за да разберат как се прилагат принципите на МСС 32 към дялове на членовете и сходни инструменти, които имат определени характеристики, и обстоятелствата, при които тези характеристики се отразяват върху класификацията на задълженията или собствения капитал.

ОБХВАТ

3. Настоящото разяснение се прилага към финансови инструменти в рамките на обхвата на МСС 32, включително финансови инструменти, издадени на членове на кооперативни предприятия, които доказват дела на собственост на члена в предприятието. Настоящото разяснение не се прилага по отношение на финансови инструменти, които ще бъдат, или могат да бъдат уредени в собствени капиталови инструменти на предприятието.

ВЪПРОС

4. Много финансови инструменти, включително дялове на персонала, имат характеристики на собствен капитал, включително права на глас и права за участие в разпределението на дивидентите. Някои финансови инструменти предоставят на притежателя им правото да поиска обратно изкупуване срещу парични средства или друг финансов актив, но могат да включват или да подлежат на ограничения върху обратното изкупуване на финансовите инструменти. Как трябва да се оценят тези условия на обратно изкупуване при определянето дали финансовите инструменти следва да бъдат класифицирани като пасиви или собствен капитал?

([1]) ►**M6** През август 2005 г. МСС 32 беше изменен в МСС 32 Финансови инструменти: представяне През февруари 2008 г. СМСС измени МСС 32, като изисква инструментите да се класифицират като собствен капитал, ако тези инструменти притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32. ◄

▼B

КОНСЕНСУС

5. Договорното право на притежателя на финансов инструмент (включително дялове на членове в кооперативни предприятия) да поиска обратно изкупуване само по себе си не изисква този финансов инструмент да бъде класифициран като финансов пасив. По-скоро предприятието трябва да вземе под внимание условията на финансовия инструмент при класифицирането му като финансов пасив или собствен капитал. Тези срокове и условия включват съответните местни закони, правилници и устава на предприятието в сила на датата на класификация, но не и очакваните бъдещи изменения на тези закони, правилници или устав.

▼M6

6. Дялове на членове, които биха били класифицирани като собствен капитал, ако членовете нямаха право да изискат обратно изкупуване, са собствен капитал, в случай че е налице което и да е от условията, описани в параграфи 7 и 8 или дяловете на членовете притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32. Депозитите на виждане, включително разплащателни сметки, депозитни сметки и сходни договори, които възникват, когато членовете действат като клиенти, са финансови пасиви за предприятието.

▼B

7. Дяловете на членовете са собствен капитал, ако предприятието разполага с безусловното право да откаже обратно изкупуване на дяловете на членовете.

8. Местен закон, правилник или устав на предприятието могат да наложат различни видове забрани върху обратното изкупуване на дяловете на членовете, например безусловните забрани или забрани на базата на критерии за ликвидност. Ако обратното изкупуване е безусловно забранено от местното законодателство, правилник или от устава на предприятието, дяловете на членовете са собствен капитал. Разпоредбите в местния закон, правилник и устав на стопанската единица обаче, които забраняват обратното изкупуване само ако са изпълнени (или не са изпълнени) определени условия — като например ограничения по отношение на ликвидността — не водят до това дяловете на членовете да са собствен капитал.

▼M6

9. Безусловната забрана може да бъде абсолютна, при което всички обратни изкупувания са забранени. Безусловната забрана може да бъде частична, когато забранява обратното изкупуване на дялове на членовете, ако това обратно изкупуване би причинило броят на дяловете на членовете или сумата на внесения капитал чрез дялове на членовете да спаднат под определено ниво. Дяловете на членовете над забранените за обратно изкупуване са пасиви, освен ако предприятието има безусловно право да откаже обратно изкупуване, както е описано в параграф 7 или дяловете на членовете притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32. В някои случаи броят на дяловете или сумата на внесения капитал, предмет на забраната за обратно изкупуване може да се променя от време на време. Такава промяна в забраната за обратно изкупуване води до прехвърляне между финансови пасиви и собствен капитал.

▼B

10. При първоначалното признаване предприятието оценява своя финансов пасив за обратно изкупуване по справедлива стойност. В случай на дялове на членове с характеристика за обратно изкупуване предприятието оценява справедливата стойност на финансовия пасив за обратно изкупуване на не по-малка от максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузите за обратно изкупуване от нейния устав или приложим закон, дисконтирана от първата дата, на която сумата би могла да се изисква да бъде платена (вж. пример 3).

▼B

11. Както се изисква по параграф 35 от МСС 32, разпределенията на притежатели на капиталови инструменти се признават директно в собствения капитал, нетно от всякакви ползи от данък върху дохода. Лихви, дивиденти и други върнати суми, свързани с финансови инструменти, класифицирани като финансови пасиви, са разходи, независимо дали тези платени суми са правно характеризирани като дивиденти, лихви или по друг начин.

12. Допълнението, което е неразделна част от консенсуса, предоставя примери за прилагането на този консенсус.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

13. Когато промяна в забраната за обратно изкупуване води до прехвърляне между финансови пасиви и собствен капитал, предприятието оповестява отделно размера, времето на възникване и причината за прехвърлянето.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

14. Датата на влизане в сила и преходните изисквания на настоящото разяснение са същите като тези, съдържащи се в МСС 32 (както е преработен през 2003 г.). Предприятие прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт. Настоящото разяснение се прилага със задна дата.

▼M6

14А. Предприятието прилага измененията в параграф 6, 9, П1 и П12 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага *Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация* (Изменения на МСС 32 и МСС 1), издадени през февруари 2008 г., за по-ранен период, изменението в параграфи 6, 9, П1 и П12 също се прилага за този по-ранен период.

▼B

Допълнение

Примери за прилагане на консенсус

Настоящото допълнение представлява неразделна част от разяснението.

▼M6

П1. Настоящото Приложение дава седем примера за прилагане на консенсуса на КРМСФО. Примерите не са изчерпателни; възможни са други фактически примери. Всеки пример прави предположението, че не съществуват други условия, освен изложените във фактите на примера, които биха изисквали финансовият инструмент да се класифицира като финансов пасив, и че финансовият инструмент не притежава всички характеристики или не отговаря на всички условия на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32

▼B

БЕЗУСЛОВНО ПРАВО ЗА ОТКАЗ НА ОБРАТНО ИЗКУПУВАНЕ (параграф 7)

Пример 1

Факти

Д2. Уставът на предприятието посочва, че обратните изкупувания се правят единствено по преценка на предприятието. Уставът не предоставя допълнителни разяснения или ограничения по отношение на тази преценка. В своята история предприятието никога не е отказвало да изкупи обратно дяловете на членовете, въпреки че ръководният орган има право да направи това.

▼B

Класификация

Д3. Предприятието има безусловното право да откаже обратно изкупуване и дяловете на членовете са собствен капитал. МСС 32 установява принципи за класификация, които се базират върху условията на финансов инструмент и отбелязва, че историята или намерението да се направи плащане по преценка не предизвиква класификация като пасив. Параграф НП26 от МСС 32 посочва:

Когато привилегированите акции не подлежат на обратно изкупуване, подходящата класификация се определя от другите права, които са включени в тях. Класификацията се базира върху оценката на същността на договорните споразумения и определенията на финансов пасив и капиталов инструмент. Когато разпределенията на привилегировани акции, независимо дали са кумулативни или некумулативни, на притежателите са по преценка на емитента, дяловете са капиталови инструменти. Класификацията на привилегирована акция като капиталов инструмент или финансов пасив не се влияе например от:

а) историята на извършването на разпределения;

б) намерението да се правят разпределения в бъдеще;

в) възможното негативно влияние върху цената на обикновените акции на емитента, ако не се направят разпределения (поради ограничения върху изплащането на дивиденти по обикновените акции, ако не са изплащани дивиденти по привилегированите акции);

г) сумата на резервите на емитента;

д) очакванията на емитента за печалба или загуба за периода;

е) способността или неспособността на емитента да окаже влияние върху сумата на своята печалба или загуба за периода.

Пример 2

Факти

Д4. Уставът на предприятието посочва, че обратните изкупувания се правят единствено по преценка на предприятието. Уставът обаче посочва още, че одобряването на искане за обратно изкупуване е автоматично, освен ако предприятието не е в състояние да направи плащане, без да наруши местни разпоредби относно ликвидността или резервите.

Класификация

Д5. Предприятието няма безусловното право да откаже обратно изкупуване и дяловете на членовете са финансов пасив. Ограниченията, описани по-горе, се базират върху способността на предприятието да уреди своя пасив. Те ограничават обратните изкупувания, само ако изискванията за ликвидност или за резерв не са изпълнени и след това само до момента, в който бъдат изпълнени. Следователно съгласно принципите, установени в МСС 32, те не водят до класификация на финансовия инструмент като собствен капитал. Параграф НП25 от МСС 32 посочва:

Привилегированите дялове могат да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали привилегирована акция е финансов пасив или капиталов инструмент, емитентът оценява конкретните права, присъщи на акцията, за да определи дали те притежават основните характеристики на финансов пасив. Например привилегирована акция, която предвижда обратно изкупуване на конкретна дата или по желание на притежателя, представлява финансов пасив, защото емитентът има задължението да

▼B

прехвърли финансови активи на притежателя на акцията. *Потенциалната неспособност на емитента да изпълни задължението да изкупи обратно привилегирована акция, когато е задължен по договор да направи това, независимо дали поради липсата на средства, законово ограничение или недостатъчни печалби или резерви, не обезсилва задължението*. (Курсивът е добавен.)

ЗАБРАНИ СРЕЩУ ОБРАТНО ИЗКУПУВАНЕ (параграфи 8 и 9)

Пример 3

Факти

Д6. Кооперативното предприятие е издало дялове на своите членове на различни дати и за различни суми в миналото, както следва:

а) 1 януари 20X1 г. 100 000 дялове по 10 ВЕ всеки (1 000 000 ВЕ);

б) 1 януари 20X2 г. 100 000 дялове по 20 ВЕ всеки (допълнителни 2 000 000 ВЕ, така че общата сума на издадените дялове е 3 000 000 ВЕ).

Дяловете подлежат на обратно изкупуване при поискване по сумата, за която са издадени.

Д7. Уставът на предприятието посочва, че обратното изкупуване с натрупване не може да превишава 20 % от най-големия брой на дялове на неговите членове, някога в обращение. На 31 декември 20X2 г. предприятието разполага с 200 000 дяла в обращение, което е най-високият брой дялове на членове някога в обращение, като в миналото не са изкупувани обратно никакви дялове. На 1 януари 20X3 г. предприятието променя своя устав и увеличава позволеното ниво на обратни изкупувания с натрупване до 25 % от най-високия брой на дяловете на неговите членове някога в обращение.

Класификация

Преди промяната на устава

Д8. Дяловете на членове, превишаващи забраната срещу обратно изкупуване, са финансови пасиви. Кооперативното предприятие оценява този финансов пасив по справедлива стойност при първоначалното признаване. Тъй като дяловете подлежат на обратно изкупуване при поискване, кооперативното предприятие определя справедливата стойност на такива финансови пасиви според изискванията на параграф 49 от МСС 39, който посочва: „Справедливата стойност на финансов пасив с характеристика „при поискване“ (напр. „депозит на виждане“) не е по-малка от сумата, подлежаща на плащане при поискване...“ Съответно кооперативното предприятие класифицира максималната сума, подлежаща на плащане при поискване съгласно клаузите за обратно изкупуване, като финансови пасиви.

Д9. На 1 януари 20X1 г. максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузата за обратно изкупуване, е 20 000 дялове по 10 ВЕ всяка и съответно предприятието класифицира 200 000 ВЕ като финансов пасив и 800 000 ВЕ като собствен капитал. На 1 януари 20X2 обаче, поради нова емисия на дялове по 20 ВЕ, максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузата за обратно изкупуване, нараства до 40 000 дялове по 20 ВЕ всеки. Емитирането на допълнителни дялове по 20 ВЕ създава ново задължение, което се оценява по справедлива стойност при първоначалното признаване. Задължението след емитирането на тези дялове е 20 % от общо издадените дялове (200 000), оценявани по 20 ВЕ, или 800 000 ВЕ. Това изисква признаване на допълнително задължение в размер на 600 000 ВЕ. В този пример не се признават нито печалба, нито загуба. Съответно предприятието сега класифицира 800 000 ВЕ като финансови пасиви и 2 200 000 ВЕ като собствен капитал. Този пример допуска, че тези суми не са променяни в периода между 1 януари 20X1 г. и 31 декември 20X2 г..

▼B

След промяната на устава

Д10. След промяната на своя устав от кооперативното предприятие вече може да се изисква да изкупи обратно максимум 25 % от своите дялове в обращение или максимум 50 000 дялове по 20 ВЕ всеки. Съответно на 1 януари 20X3 г. кооперативното предприятие класифицира като финансови пасиви сумата от 1 000 000 ВЕ, която е максималната сума, подлежаща на плащане при поискване съгласно клаузите за обратно изкупуване, както е определена в съответствие с параграф 49 от МСС 39. Следователно на 1 януари 20X3 г. то прехвърля от собствения капитал в финансовите пасиви сумата от 200 000 ВЕ, оставяйки 2 000 000 ВЕ, класифицирани като собствен капитал. В този пример предприятието не признава печалба или загуба от прехвърлянето.

Пример 4

Факти

Д11. Местният закон, ръководещ операциите на кооперациите, или условията на устава на предприятието забранява на предприятието да изкупува обратно дяловете на членовете, ако чрез изкупуването им то би намалило внесения капитал от дялове на членовете под 75 % от най-високата сума на внесения капитал от дялове на членовете. Най-високата сума за конкретна кооперация е 1 000 000 ВЕ. На ►**M5** края на отчетния период ◄ салдото на внесения капитал е 900 000 ВЕ.

Класификация

Д12. В този случай 750 000 ВЕ биха били класифицирани като собствен капитал, а 150 000 ВЕ биха били класифицирани като финансови пасиви. В допълнение към вече цитираните параграфи, параграф 18, буква б) от МСС 32 посочва:

▼M6

… финансов инструмент, който дава на притежателя правото да го върне обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив („упражняем инструмент“) е финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият инструмент е финансов пасив, дори когато сумата на паричните средства или други финансови активи е определена въз основа на индекс или друга позиция, които имат потенциала да се повишават или намаляват. Наличието на възможност за притежателя да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че упражняемият инструмент отговаря на дефиницията на финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

▼B

Д13. Забраната за обратно изкупуване, описана в този пример, е различна от ограниченията, описани в параграфи 19 и НП25 от МСС 32. Тези ограничения са ограничения върху способността на предприятието да изплати сумата, дължима по финансовия пасив, т.е. те възпрепятстват плащането на пасива, само ако са изпълнени определени условия. За разлика от това, този пример описва безусловна забрана за обратни изкупувания над определена сума, независимо от способността на предприятието да изкупи обратно дялове на членове (напр. като се имат предвид паричните му ресурси, печалби или разпредилими резерви). В действителност забраната срещу обратно изкупуване възпрепятства предприятието от натрупване на някакъв финансов пасив за обратно изкупуване на повече от определена сума внесен капитал. Следователно частта на дяловете, обект на забраната за обратно изкупуване, не е финансов пасив. Доколкото дяловете на всеки член могат да подлежат на обратно изкупуване отделно, част от общите дялове в обращение не подлежат на обратно изкупуване при никакви обстоятелства, освен при ликвидация на предприятието.

▼B

Пример 5

Факти

Д14. Фактите в този пример са както са посочени в пример 4. В допълнение на ►M5 края на отчетния период ◄ изискванията за ликвидност, наложени в местното законодателство, възпрепятстват предприятието от обратното изкупуване на всякакви дялове на членовете, освен ако притежаваните от него парични средства и краткосрочни инвестиции не са по-големи от определена сума. Ефектът от тези изисквания за ликвидност на ►M5 края на отчетния период ◄ е, че предприятието не може да плати повече от 50 000 ВЕ за обратно изкупуване на дяловете на членовете.

Класификация

Д15. Както в пример 4 — предприятието класифицира 750 000 ВЕ като собствен капитал и 150 000 ВЕ като финансов пасив. Това е така, защото сумата, класифицирана като пасив, се базира върху безусловното право на предприятието да откаже обратното изкупуване, но не и върху условните ограничения, които възпрепятстват обратното изкупуване, само ако ликвидността или други условия не са изпълнени и само до момента, в който те бъдат изпълнени. В този случай се прилагат разпоредбите на параграфи 19 и НП25 от МСС 32.

Пример 6

Факти

Д16. Уставът на предприятието му забранява да изкупува обратно дялове на членове, с изключение до степента на постъпленията, получени от емитирането на допълнителни дялове на членове на нови или съществуващи членове в течение на преходните три години. Постъпления от емитирането на дялове на членове трябва да се прилагат за обратно изкупуване на дялове, за които членовете са поискали обратно изкупуване. По време на трите предходни години, постъпленията от емитирането на дялове на членове са били в размер на 12 000 ВЕ и не са били изкупувани обратно дялове на членове.

Класификация

Д17. Предприятието класифицира 12 000 ВЕ от дяловете на членовете като финансови пасиви. В съответствие със заключенията, описани в пример 4, дяловете на членове, които са обект на безусловна забрана срещу обратното изкупуване, не са финансови пасиви. Такава безусловна забрана се прилага към сума, равна на постъпленията от дялове, емитирани преди предходните три години, и съответно тази сума се класифицира като собствен капитал. Обаче сумата, равна на постъпленията от всякакви дялове, емитирани в предходните три години, не е обект на безусловна забрана за обратно изкупуване. Съответно постъпленията от емитирането на дялове на членове в предходните три години водят до финансови пасиви до момента, в който вече не са на разположение за обратно изкупуване на дялове на членове. В резултат на това, предприятието има финансов пасив, който е равен на постъпленията от дялове, емитирани през предходните три години, нето от всякакви обратни изкупувания през този период.

Пример 7

Факти

Д18. Предприятието е кооперативна банка. Местното законодателство, ръководещо дейността на кооперативните банки, посочва, че най-малко 50 % от общите „неуредени пасиви“ на предприятието (термин, дефиниран в нормативната уредба, за да включи и

▼B

сметките за дялове на членове) трябва да бъдат във формата на внесен капитал от членовете. Ефектът от регулацията е, че ако всички неуредени пасиви на кооперацията са във формата на дялове на членове, тя е в състояние да ги изкупи всички обратно. На 31 декември 20X1 г. общата сума на неуредените пасиви на предприятието е в размер на 200 000 ВЕ, от които 125 000 ВЕ представляват сметки за дялове на членове. Условията на сметките за дялове на членове позволяват на притежателя им да ги изкупи обратно при поискване, като в устава на предприятието не са поставени ограничения относно обратното изкупуване.

Класификация

Д19. В този пример дяловете на членовете са класифицирани като финансови пасиви. Забраната за обратно изкупуване е сходна на ограниченията, описани в параграфи 19 и НП25 от МСС 32. Това ограничение представлява условно ограничение върху способността на предприятието да изплати сумата, дължима по финансов пасив, т.е. те възпрепятстват плащането на пасива, само ако са изпълнени определени условия. По-конкретно, от предприятието би могло да се изисква да изкупи обратно пълната сума на дяловете на членовете (125 000 ВЕ), ако то е изплатило всички свои други задължения (75 000 ВЕ). Съответно забраната срещу обратно изкупуване не възпрепятства предприятието от натрупване на финансов пасив за обратно изкупуване на повече от определен брой дялове на членове или сума внесен капитал. Тя позволява на предприятието само да отсрочи обратното изкупуване до момента, в който условието бъде изпълнено, т.е. плащане на други пасиви. Дяловете на членовете в този пример не са предмет на безусловна забрана срещу обратното изкупуване и поради това са класифицирани като финансови пасиви.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 4

Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 17 *Лизинг* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 38 *Нематериални активи* (както е преработен през 2004 г.)

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. Всяко предприятие може да сключи споразумение, представляващо сделка или поредица от свързани сделки, които не са под формата на лизинг, но дават право за използване на даден актив (например имот, машина или съоръжение) в замяна на еднократно плащане или поредица от плащания. Примери за споразумения, при които едното предприятие (доставчик) може да прехвърли такова право на използване на даден актив на друго предприятие (купувач), често наред със свързани услуги, включват:

   — споразумения за изнасяне на определена дейност (например изнасяне извън предприятието на функциите по обработка на данни);

   — споразумения в телекомуникационната индустрия, при които доставчиците на капацитет по мрежата сключват договори за предоставяне на купувачите на правата върху капацитета;

   — негъвкави споразумения за продажба на принципа „вземи или плати“ и подобни договори, при които купувачите трябва да направят посочените плащания независимо от това дали приемат доставката на договорените продукти или услуги (например договор на принципа „вземи или плати“ за придобиване по същество на цялото производство на съоръжение за електроенергия на доставчика).

2. Настоящото разяснение предоставя насоки за определяне дали тези споразумения представляват или съдържат лизинг, който се отчита счетоводно в съответствие с МСС 17. То не предоставя насоки за определяне по какъв начин такъв лизинг се класифицира съгласно посочения стандарт.

3. При някои споразумения, залегналият актив, който е предмет на лизинга, е част от по-голям актив. Настоящото разяснение не разглежда по какъв начин да се определи кога част от по-голям актив сама по себе си представлява актив, предмет на споразумението, за целите на прилагането на МСС 17. Независимо от това, споразумения, при които активът, който е техен предмет, представлява единица от сметка или в МСС 16, или в МСС 38, попадат в обхвата на настоящото разяснение.

ОБХВАТ

▼M9

4. Настоящото разяснение не се прилага към споразумения, които

   (а) са или съдържат лизинг, изключен от обхвата на МСС 17; или

   (б) са споразумения за публично-частна концесионна услуга в рамките на обхвата на КРМСФО 12 *Споразумения за концесионна услуга*.

▼B

ВЪПРОСИ

5. Въпросите, разгледани в настоящото разяснение, са:

а) по какъв начин да се определи дали дадено споразумение представлява или включва лизинг, както е дефиниран в МСС 17;

б) кога трябва да се прави оценка или преоценка относно това дали дадено споразумение представлява или включва лизинг; и

в) ако дадено споразумение представлява или включва лизинг, по какъв начин плащанията по лизинга трябва да бъдат отделени от плащанията за каквито и да било други елементи в споразумението.

КОНСЕНСУС

Определяне дали дадено споразумение представлява или съдържа лизинг

6. Определянето дали дадено споразумение представлява или съдържа лизинг следва да се базира на същността на споразумението и изисква оценка относно това дали:

а) изпълнението на споразумението зависи от използването на конкретен(ни) актив(и) (актива); и

б) споразумението прехвърля правото за използване на актива.

Изпълнението на споразумението зависи от използването на конкретен актив

7. Въпреки че конкретен актив може изрично да е посочен в споразумението, той не е предмет на лизинг, ако изпълнението на споразумението не зависи от използването на този актив. Например ако доставчикът е задължен да достави определено количество стоки или услуги и има правото, и е в състояние да предостави тези стоки или услуги, като ползва други активи, които не са посочени в споразумението, то изпълнението на споразумението не зависи от конкретния актив и споразумението не включва лизинг. Гаранционно задължение, което позволява или изисква замяна със същия или сходен актив, когато конкретният актив не работи по подходящ начин, не пречи на прилагането на третиране като лизинг. В допълнение договорна разпоредба (условна или друга), позволяваща или изискваща доставчикът да замени други активи по каквато и да било причина, на или след определена дата, не пречи на прилагането на третиране като лизинг преди датата на замяната.

8. Активът е посочен по подразбиране, ако например доставчикът притежава или наема на лизинг само един актив, чрез който да изпълни задължението и не е икономически обосновано или практически приложимо за него да изпълни задължението си чрез използването на алтернативни активи.

Със споразумението се прехвърля правото за използване на актива

9. Със споразумението се прехвърля правото за използване на актива, ако с него се прехвърля на купувача (лизингополучателя) правото да контролира ползването на актива, предмет на споразумението. Правото за контрол върху ползването на актива, предмет на споразумението, е прехвърлено, ако е удовлетворено едно от следните условия:

а) купувачът е в състояние или има право да експлоатира актива или да организира експлоатирането на актива от други лица по начин, който той определя, като получава или контролира по-голяма от незначителна част от продукцията или други ползи от актива;

▼B

б) купувачът е в състояние или има право да контролира физическия достъп до актива, предмет на споразумението, като получава или контролира по-голяма от незначителна част от продукцията или други ползи от актива;

в) фактите и обстоятелствата показват, че е малка вероятността едно или повече лица, различни от купувача, да получат по-голяма от незначителна част от продукцията или други ползи, които ще бъдат произведени или генерирани от актива за срока на споразумението и цената, която купувачът ще заплати за продукцията, не е нито договорно фиксирана за единица продукция, нито е равна на текущата пазарна цена за единица продукция по времето на доставката на продукцията.

Оценяване или преоценяване дали дадено споразумение представлява или включва лизинг

10. Оценяването дали дадено споразумение включва лизинг се извършва в началото на споразумението, което е по-ранната от датата на споразумението и датата на ангажиране на страните с принципните условия на споразумението на база всички факти и обстоятелства. Преоценка за това дали дадено споразумение съдържа лизинг след неговото начало се извършва единствено ако е удовлетворено едно от следните условия:

а) налице е промяна в договорните условия, освен ако с промяната единствено се подновява или удължава споразумението;

б) упражнена е опция за подновяване или между страните е договорено удължаване на споразумението, освен ако срокът на подновяването или удължаването не е бил първоначално включен в срока на лизинга съгласно параграф 4 от МСС 17. Подновяване или удължаване на споразумението, което не включва промяна на каквито и да било условия в първоначалното споразумение преди края на срока му, се оценява съгласно параграфи 6—9 единствено по отношение на периода на подновяване или удължаване;

в) налице е промяна в определянето дали изпълнението зависи от конкретния актив;

г) налице е съществена промяна в актива, например съществена физическа промяна в имот, машина или оборудване.

11. Преоценката на споразумението се базира на фактите и обстоятелствата към датата на преоценка, включително оставащия срок на споразумението. Промени в приблизителна оценка (например приблизителният обем продукция, който ще бъде доставен на купувача или други потенциални купувачи) не пораждат преоценка. Ако дадено споразумение се преоценява и бъде определено, че съдържа лизинг (или не съдържа лизинг), счетоводното отчитане на лизинга се прилага (или се преустановява) от:

а) за букви а), в) или г) от параграф 10, когато възникне промяната в обстоятелствата, пораждаща преоценката;

б) за буква б) от параграф 10, началото на периода на подновяване или удължаване.

▼B

Отделяне на плащанията по лизинга от други плащания

12. Ако дадено споразумение включва лизинг, страните по него следва да прилагат изискванията на МСС 17 към лизинговия елемент на споразумението, освен ако не са освободени от тези изисквания в съответствие с параграф 2 от МСС 17. Съответно, ако дадено споразумение включва лизинг, този лизинг следва да се класифицира като финансов лизинг или оперативен лизинг в съответствие с параграфи 7—19 от МСС 17. Други елементи от споразумението, които не попадат в обхвата на МСС 17, следва да бъдат отчитани счетоводно в съответствие с други стандарти.

13. За целите на прилагане на изискванията на МСС 17 плащанията и другите възнаграждения, изисквани в споразумението, следва да се разделят в началото на споразумението или при неговата преоценка на такива по лизинга и такива по други елементи въз основа на съответните им справедливи стойности. Минималните лизингови плащания, както са дефинирани в параграф 4 от МСС 17, включват единствено плащания по лизинга (т.е., правото за използване на актива) и изключват плащания по други елементи на споразумението (например за услуги и за себестойността на вложението).

14. В някои случаи отделянето на плащанията по лизинга от плащанията по други елементи в споразумението изисква от купувача да използва техника за приблизителна оценка. Например купувачът може да оцени приблизително лизинговите плащания чрез справка с лизингово споразумение за сравним актив, който не включва други елементи, или чрез приблизителна оценка на плащанията по другите елементи в споразумението чрез справка със сравними договори и впоследствие приспадане на тези плащания от общите плащания по споразумението.

15. Ако купувачът заключи, че е практически невъзможно плащанията да се разделят надеждно:

а) при финансов лизинг, той следва да признае актив и задължение на стойност, равна на справедливата стойност на актива, предмет на споразумението, който е идентифициран в параграфи 7 и 8 като предмет на лизинга. Впоследствие задължението се намалява с извършването на плащания и по задължението се признава приписан финансов разход, като се използва диференциален лихвен процент ([1]);

б) при оперативен лизинг, той следва да третира всички плащания по споразумението като лизингови плащания за целите на спазване изискванията за оповестяване в МСС 17, но

i) оповестява тези плащания отделно от минималните лизингови плащания по други споразумения, които не включват плащания за нелизингови елементи; и

ii) посочва, че оповестените плащания включват и плащания по нелизингови елементи в споразумението.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

16. Предприятието прилага настоящото разяснение за периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.

([1]) Т.е. диференциалният лихвен процент за лизингополучателя е, както е дефиниран в параграф 4 от МСС 17.

▼B

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

17. МСС 8 посочва по какъв начин предприятието прилага промяна в счетоводната политика, произтичаща от първоначалното прилагане на дадено разяснение. От предприятието не се изисква да спазва тези изисквания, когато прилага настоящото разяснение за първи път. Ако дадено предприятие използва това изключение, то следва да приложи параграфи 6—9 от разяснението по отношение на споразумения, съществуващи в началото на най-ранния период, за който е представена сравнителна информация съгласно МСФО въз основа на фактите и обстоятелствата, съществуващи в началото на този период.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 5

Права за участие във фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*

— МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия*

— МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

— МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* (както е преработен през 2003 г.)

— ПКР-12 *Консолидация — предприятия със специално предназначение* (както е преработен през 2004 г.)

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. Целта на фондовете за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда, наричани за краткост „фондове за извеждане от експлоатация“ или „фондове“, е да се отделят активи за финансиране на някои или всички разходи за извеждане от експлоатация на предприятие (като атомна електроцентрала) или определени съоръжения (като автомобили), или за предприемането на възстановяване на околната среда (като пречистване на водата или възстановяване на минен терен), наричани общо за краткост „извеждане от експлоатация“.

2. Вноските в тези фондове могат да бъдат доброволни или да се изискват от дадена нормативна разпоредба или закон. Фондовете могат да имат една от следните структури:

   а) фондове, които са създадени от един единствен вносител за финансиране на собствените му задължения във връзка с извеждането от експлоатация на определен обект или на много обекти с различно географско разположение;

   б) фондовете, които са създадени с много вносители за финансиране на техните индивидуални или съвместни задължения във връзка с извеждане от експлоатация, когато вносителите имат право на възстановяване на разходите за извеждане от експлоатация до степента на техните вноски плюс всички действителни доходи от тези вноски, намалени с техния дял от разходите за управление на фонда. Вносителите могат да са задължени да правят допълнителни вноски, например при несъстоятелност на друг вносител;

   в) фондове, които са създадени с много вносители за финансиране на техните индивидуални или съвместни задължения във връзка с извеждане от експлоатация, когато необходимото ниво на вноските се базира на текущата дейност на вносителя, а ползата, която извлича този вносител се базира на миналата му дейност. В такива случаи има потенциално несъответствие между сумата на вноските, които са направени от вносителя (на базата на текущата дейност) и реализируемата стойност от фонда (на базата на минала дейност).

3. Такива фондове обикновено имат следните характеристики:

   а) фондът се управлява отделно от независими доверители;

▼B

б) предприятията (вносителите) правят вноски във фонда, които се инвестират в различни активи, които могат да включват дългови и капиталови инвестиции и са на разположение за подпомагане плащането на разходите за извеждане от експлоатация на вносителите. Доверителите определят, как да се инвестират вноските в рамките на ограниченията, които са определени в документите, свързани с управлението на фонда, и всички приложими закони или други нормативни разпоредби;

в) вносителите запазват задължението си за плащане на разходи за извеждане от експлоатация. Въпреки това разходите за извеждане от експлоатация могат да бъдат възстановени на вносителите от фонда до размера на по-ниската сума от направените разходи за извеждане от експлоатация и дела на вносителя от активите на фонда;

г) вносителите могат да имат ограничен достъп или да нямат достъп до излишъка от активи на фонда над тези, които се използват за покриване на допустимите разходи за извеждане от експлоатация.

ОБХВАТ

4. Настоящото разяснение се прилага за отчитането във финансовите отчети на вносителя на участията във фондове за извеждане от експлоатация, които притежават следните две характеристики:

а) активите се управляват отделно (като се държат от отделно юридическо лице или като отделени активи в друго предприятие); и

б) правото на вносителя за достъп до активите е ограничено.

5. Остатъчното участие в даден фонд, което превишава правото на възстановяване на разходи, като договорното право на разпределение, след като възстановяването на разходи е приключило или при закриване на фонда, може да представлява капиталов инструмент, който е в обхвата на МСС 39 и не е в обхвата на настоящото разяснение.

ВЪПРОСИ

6. Въпросите, които се разглеждат в настоящото разяснение, са следните:

а) как вносителят трябва да отчита участието си в даден фонд?

б) когато даден вносител има задължение да прави допълнителни вноски, например при несъстоятелност на друг вносител, как трябва да се отчита това задължение?

КОНСЕНСУС

Отчитане на участието във фонд

7. Вносителят признава своето задължение за плащане на разходите за извеждане от експлоатация като пасив и да признае своето участие във фонда отделно, освен ако не е длъжен да плати разходите за извеждане от експлоатация дори ако фондът не извърши плащането.

8. Вносителят определя дали има контрол, съвместен контрол или значително влияние над фонда чрез препратка към МСС 27, МСС 28, МСС 31 и ПКР-31. Ако има такъв, вносителят отчита своето участие във фонда съгласно посочените стандарти.

▼B

9. Ако даден вносител няма контрол, съвместен контрол или значително влияние над фонда, той признава правото на възстановяване на разходи от фонда като възстановяване на разходи съгласно МСС 37. Това възстановяване на разходи се оценява по по-ниската сума от:

а) сумата на признатото задължение във връзка с извеждане от експлоатация; и

б) дела на вносителя от справедливата стойност на нетните активи на фонда, отнасящи се към вносители.

Промените в балансовата стойност на правото за получаване на възстановени разходи, различни от вноските във и плащанията от фонда трябва да се признават в печалбата или загубата за периода, през който са възникнали тези промени.

Отчитане на задълженията за допълнителни вноски

10. Когато даден вносител има задължение да направи потенциални допълнителни вноски, например при несъстоятелност на друг вносител или ако стойността на инвестиционните активи, държани от фонда намалее до такава степен, че те да са недостатъчни за изпълнението на задълженията на фонда във връзка с възстановяване на разходи, тези задължения са условни и са в обхвата на МСС 37. Вносителят признава задължение само ако има вероятност да бъдат направени допълнителни вноски.

Оповестяване

11. Вносителят оповестява характера на своето участие във фонда и всички ограничения на достъпа до активите на фонда.

12. Когато даден вносител има задължение да прави потенциални допълнителни вноски, което не се признава като пасив (вж. параграф 10), той прави оповестяванията, които се изискват по параграф 86 от МСС 37.

13. Когато даден вносител отчита своето участие във фонда съгласно параграф 9, той прави оповестяванията, които се изискват съгласно параграф 85, буква в) от МСС 37.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

14. Предприятието прилага настоящото разяснение за периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

15. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 6

Задължения, възникващи от участие в специфичен пазар — отпадъчно електрическо и електронно оборудване

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. В параграф 17 от МСС 37 се уточнява, че задължаващо събитие е минало събитие, което води до настоящо задължение, за което предприятието няма реалистична алтернатива за уреждане.

2. Параграф 19 от МСС 37 гласи, че провизии се признават само за „задължения, които произлизат от минали събития, съществуващи независимо от бъдещите действия на предприятието.“

3. В Директивата на Европейския съюз относно отпадъци от електрическо и електронно оборудване (ОЕЕО), с която се регулират събирането, третирането, възстановяването и изхвърлянето на отпадъчното оборудване повдигна въпроси относно това кога трябва да се признае задължението за бракуването на ОЕЕО. В директивата се разграничават „нов“ и „стар“ отпадък, както и отпадъци от домакинствата и такива от източници, различни от частните домакинства. Нов отпадък се отнася за продукти, продадени след 13 август 2005 г. Цялото домакинско оборудване, продадено преди тази дата, за целите на директивата се счита, че увеличава стария отпадък.

4. В директивата се посочва, че разходът за управление на отпадъка за историческото домакинско оборудване трябва да се понесе от производителите на този вид оборудване, които са на пазара през период, уточняван в приложимото законодателство на всяка държава-членка (период на оценяване). В директивата се посочва, че всяка държава-членка установява механизъм, така че производителите да участват пропорционално в разходите „например в пропорция към техния съответен дял от пазара по вид на оборудването“.

5. Няколко термина, използвани в разяснението, като например, „пазарен дял“ и „период на оценяване“, могат да бъдат дефинирани много различно в приложимото законодателство на отделните държави-членки. Например, дължината на периода на оценяване би могла да бъде една година или само един месец. По подобен начин, оценяването на пазарния дял и формулите за изчисляване на задължението може да се различават в различните национални законодателства. Всички тези примери обаче засягат единствено оценяването на задължението, което не е в обхвата на настоящото разяснение.

ОБХВАТ

6. С настоящото разяснение се предоставят насоки относно признаването, във финансовите отчети на производителите, на задълженията за управление на отпадъците съгласно Европейската директива по ОЕЕО по отношение на продажбите на старо домакинско оборудване.

▼B

7. В разяснението не се разглеждат нито новият отпадък, нито старият отпадък от източници, различни от домакинствата. Задължението за такова управление на отпадъците е подходящо обхванато в МСС 37. Ако в националното законодателство обаче новият отпадък от домакинствата се третира по подобен начин на историческия отпадък от частните домакинства, принципите на разяснението се прилагат чрез препратка към йерархията в параграфи 10—12 от МСС 8. Йерархията на МСС 8 е уместна и за други норми, които налагат задължения по начин, подобен на модела на разпределяне на разходите, определен в Европейската директива.

ВЪПРОС

8. КРМСФО беше помолен да определи в контекста на бракуването на ОЕЕО какво съдържа задължаващото събитие в съответствие с параграф 14, буква а) от МСС 37 за признаването на провизия за разходи за управление на отпадъка:

— производството или продажбата на историческото домакинско оборудване

— участието в пазара през периода на оценяването

— понасянето на разходи при извършването на дейности по управлението на отпадъка.

КОНСЕНСУС

9. Участието в пазара през периода на оценяването е задължаващото събитие в съответствие с параграф 14, буква а) от МСС 37. Като следствие задължението за разходи за управление на отпадъка за старото домакинско оборудване не възниква, тъй като продуктите са произведени или продадени. Понеже задължението за старото домакинско оборудване е свързано с участие на пазара през периода на оценяване, а не с производството или продажбата на елементите, които трябва да се изхвърлят, няма никакво задължение, освен когато и докато съществува пазарен дял през периода на оценяване. Разположението във времето на задължаващото събитие може също да бъде независимо от конкретния период, в който са предприети дейностите за управление на отпадъка и са понесени съответните разходи.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

10. Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 декември 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага разяснението за период, започващ преди 1 декември 2005 г., то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

11. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 7

Прилагане на подхода за преизчисляване на финансовите отчети съгласно МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики

ПРЕПРАТКИ

— МСС 12 *Данъци върху дохода*

— МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. В настоящото разяснение се предоставят насоки за прилагането на изискванията по МСС 29 в отчетен период, в който предприятието идентифицира [1] наличието на свръхинфлация в икономиката на своята функционална парична единица, когато тази икономика не е била свръхинфлационна в предходния период, и поради това следва да преизчисли своите финансови отчети в съответствие с МСС 29.

ВЪПРОСИ

2. Въпросите, разгледани в настоящото разяснение, са:

   а) как се тълкува изискването по параграф 8 от МСС 29 „...представят в мерни единици, които са валидни към ►**M5** края на отчетния период ◄“, когато предприятието прилага стандарта;

   б) как предприятието осчетоводява началните позиции на отсрочените данъци в своите преизчислени финансови отчети.

КОНСЕНСУС

3. В отчетния период, в който предприятието идентифицира наличието на свръхинфлация в икономиката на своята функционална парична единица, която не е била свръхинфлационна в предходния период, то прилага изискванията на МСС 29, както ако икономиката винаги е била свръхинфлационна. Следователно, във връзка с непаричните позиции, оценени по историческа стойност, началният ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄ на предприятието в началото на най-ранния период, представен във финансовите отчети, се преизчислява, за да се отрази влиянието на инфлацията от датата, когато активите са придобити и пасивите са понесени или поети, до датата на приключване на ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄ за отчетния период. За непаричните позиции, отчитани в началния ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄ по стойностите, валидни на дати, различни от датите на придобиване или понасяне, това преизчисление отразява ефекта на инфлацията от датите, когато са определени тези балансови стойности, до датата на приключване на ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄ за отчетния период.

4. На датата на приключване на ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄, позициите на отсрочените данъци се признават и оценяват в съответствие с МСС 12. Цифрите за отсрочения данък в началния ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄ за отчетния период обаче се определят, както следва:

   а) предприятието преоценява позициите на отсрочените данъци в съответствие с МСС 12, след като е преизчислило номиналните балансови стойности на непаричните позиции на датата на началния ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄ на отчетния период чрез прилагане на мерната единица на тази дата.

([1]) Идентифицирането на свръхинфлация се основава на преценката на предприятието на критериите по параграф 3 от МСС 29.

▼B

б) позициите на отсрочените данъци, преоценени в съответствие с буква а), се преизчисляват заради промяната в мерната единица от датата на началния ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ на отчетния период до датата на приключване на баланса на този период.

Предприятието прилага подхода в букви а) и б) при преизчисляване на позициите на отсрочените данъци в началния ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ на всички сравнителни периоди, представени в преизчислените финансови отчети за отчетния период, в който предприятието прилага МСС 29.

5. След като предприятието е преизчислило своите финансови отчети, всички съответни цифри в тях за последващ отчетен период, включително позициите на отсрочените данъци, се преизчисляват чрез прилагане на промяната в мерната единица само за този последващ отчетен период към преизчислените финансови отчети за предходния отчетен период.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

6. Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 март 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага разяснението за финансови отчети за период, започващ преди 1 март 2006 г., то оповестява този факт.

▼M23

———————

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 9

Преоценка на внедрени деривативи

ПРЕПРАТКИ

— МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*

— МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане*

— МСФО 3 *Бизнес комбинации*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. Параграф 10 от МСС 39 описва внедрения дериватив като „компонент на хибриден (комбиниран) инструмент, който включва също и недеривативен основен договор — ефектът е в това, че някои от паричните потоци на комбинирания инструмент варират подобно на тези на самостоятелен дериватив“.

2. Параграф 11 от МСС 39 изисква внедреният дериватив да бъде отделен от основния договор и да се отчита като дериватив единствено и само ако:

   а) икономическите характеристики и рискове на внедрения дериватив не са тясно свързани с икономическите характеристики и рискове на основния договор;

   б) отделен инструмент със същите условия като на внедрения дериватив би отговорил на определението за дериватив; и

   в) хибридният (комбинираният) инструмент не се оценява по справедлива стойност с признаване на промените в справедливата стойност в печалбата или загубата (т.е. дериватив, който е внедрен във финансов актив или финансов пасив, отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата, не се отделя).

ОБХВАТ

3. Като се вземат под внимание параграфи 4 и 5 по-долу, настоящото разяснение се прилага за всички внедрени деривативи в обхвата на МСС 39.

4. Настоящото разяснение не разглежда свързани с преоценките, произтичащи от преоценяването на внедрени деривативи.

▼M22

5. Настоящото разяснение не се прилага към внедрени деривативи в договори, получени при:

   а) бизнес комбинация (както е определена в МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен 2008 г.);

   б) комбинация от предприятия или структури, намиращи се под общ контрол, както е описано в параграфи Б1–Б4 от МСФО 3 (преработен 2008 г.); или

   в) образуването на съвместно предприятие, както е определено от МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*

   или при тяхната възможна преоценка на датата на придобиване [1].

[1] МСФО 3 (преработен 2008 г.) разглежда придобиването на договори с внедрени деривативи в бизнес комбинация.

▼B

ВЪПРОСИ

6. МСС 39 изисква от предприятието, когато за първи път стане страна по договор, да оцени дали се изисква отделянето от основния договор на всички внедрени деривативи, съдържащи се в договора, и тяхното отчитане като деривативи в съответствие със стандарта. Настоящото разяснение разглежда следните въпроси:

а) Дали МСС 39 изисква такова оценяване да бъде извършено единствено, когато предприятието става за първи път страна по договора, или оценяването следва да се преразглежда в течение на срока на договора?

б) Дали предприятия, които прилагат стандарта за първи път, следва да извършат оценяването на база на условията, съществуващи, когато предприятието е станало за първи път страна по договора, или на база на условията, действащи в момента, когато даденото предприятие прилага МСФО за първи път?

КОНСЕНСУС

▼M20

7. Предприятието оценява дали се изисква внедрен дериватив да бъде отделен от основния договор и отчитан като дериватив, когато даденото предприятие става за първи път страна по договора. Последващата преоценка се забранява, освен ако няма а) промяна в условията на договора, която значително изменя паричните потоци, които биха били изисквани по договор, или б) прекласифициране на финансов актив извън справедливата му стойност чрез категорията печалба или загуба, в който случай се налага оценка. Даденото предприятие определя дали изменението в паричните потоци е значително като разглежда степента, в която очакваните бъдещи парични потоци, свързани с внедрения дериватив, с основния договор или и с двата, са се променили, както и дали промяната е значителна в сравнение с очакваните преди това парични потоци по договора.

7А. Преценката дали внедрен дериватив трябва да бъде отделен от основния си договор и отчитан като дериватив при прекласифициране на финансов актив извън справедливата му стойност в категорията печалба или загуба в съответствие с параграф 7 се извършва въз основа на обстоятелствата на по-късната от двете дати:

а) когато предприятието за първи път е станало страна по договора; както и

б) при настъпване на промяна в условията на договора, която значително изменя паричните потоци, които биха били изисквани по договор.

За целите на тази оценка параграф 11, буква в) от МСС 39 не се прилага (т.е. хибридният (комбиниран) договор се третира като че ли не е бил оценен по справедлива стойност, а измененията в справедливата стойност са били признати в печалбата или загубата). Ако предприятието е неспособно да направи тази оценка, хибридният (комбиниран) договор продължава да бъде класифициран изцяло по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата

▼B

8. Предприятие, което прилага за първи път стандарта следва да оцени дали се изисква даден внедрен дериватив да се отдели от основния договор и да се отчете като дериватив въз основа на условията, съществували към по-късната от двете дати — датата, когато предприятието става за първи път страна по договора или датата, на която съгласно параграф 7 следва да се извърши преоценка.

▼**B**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

9. Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 юни 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако дадено предприятие прилага разяснението за период, започващ преди 1 юни 2006 г., то оповестява този факт. Разяснението се прилага с обратна сила.

▼**M20**

10. С *Внедрени деривативи* (изменения на КРМСФО Разяснение 9 и МСС 39) от март 2009 г. се изменя параграф 7 и се добавя параграф 7А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, приключващи на или след 30 юни 2009 г.

▼**M22**

11. Параграф 5 беше изменен от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за по-ранен период, то прилага изменението и за по-ранния период, като оповестява този факт.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 10

Междинно финансово отчитане и обезценка

ПРЕПРАТКИ

— МСС 34 *Междинно финансово отчитане*

— МСС 36 *Обезценка на активи*

— МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. От предприятието се изисква да оценява положителната репутация за обезценка на ►M5 края на всеки отчетен период ◄; да оценява инвестициите в инструменти на собствения капитал и финансови активи, отчитани по себестойност, за обезценка на ►M5 края на всеки отчетен период ◄; и ако е необходимо, да признава загуба от обезценка на тази дата в съответствие с МСС 36 и МСС 39. На ►M5 края на последващ отчетен период ◄ обаче условията може да са се променили така че загубата от обезценката да бъде намалена или избегната в случай, че оценяването за обезценка се извърши единствено на тази дата. Настоящото разяснение дава насоки за това, дали подобни загуби от обезценка следва изобщо да бъдат обратно възстановявани.

2. Разяснението разглежда взаимодействието между изискванията на МСС 34 и признаването на загубите от обезценка на положителната репутация в МСС 36 и на някои финансови активи в МСС 39, както и ефекта от това взаимодействие върху последващи междинни и годишни финансови отчети.

ВЪПРОС

3. Параграф 28 от МСС 34 изисква предприятието да прилага в междинния финансов отчет същата счетоводна политика, каквато прилага и в годишния си финансов отчет. Той посочва също, че „честотата на отчитане на предприятието (годишно, полугодишно или тримесечно) не се отразява на оценката на годишните му резултати. За да се постигне тази цел, оценките с цел междинно отчитане се правят на базата на периода от началото на годината до момента“.

4. Параграф 124 от МСС 36 посочва, че „загуба от обезценка, призната по отношение на положителната репутация, не се възстановява в последващ период“.

5. Параграф 69 от МСС 39 посочва, че „загуби от обезценка, признати в печалбата или загубата, за инвестиция в инструмент на собствения капитал, класифициран като на разположение за продажба, не се възстановяват в печалбата или загубата“.

6. Параграф 66 от МСС 39 изисква загубите от обезценка на финансови активи, отчитани по цена на придобиване (като загуба от обезценка на некотиран инструмент на собствения капитал, който не се отчита по справедлива стойност, защото справедливата му стойност не може да се оцени надеждно) да не подлежат на възстановяване.

▼**B**

7. Настоящото разяснение разглежда следния въпрос:

Възстановява ли предприятието признати в междинен период загуби от обезценка на положителна репутация и инвестиции в инструменти на собствения капитал и финансови активи, отчитани по себестойност, ако такава загуба не би била призната или би била призната в по-малък размер, в случай, че оценяването за обезценка се извърши само на ►**M5** края на всеки последващ отчетен период ◄?

КОНСЕНСУС

8. Предприятието не възстановява призната в предходен междинен период загуба от обезценка по отношение на положителната репутация или инвестиция в капиталов инструмент или финансов актив, отчитана по себестойност.

9. Предприятието не прилага настоящия консенсус по аналогия в други области на потенциално противоречие между МСС 34 и останалите стандарти.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

10. Предприятието прилага настоящото разяснението за годишните периоди, започващи на или след 1 ноември 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако дадено предприятие прилага разяснението за период, започващ преди 1 ноември 2006, то оповестява този факт. Предприятието прилага настоящото разяснение по отношение на репутацията за бъдещи периоди от датата, когато за първи път е приложило МСС 36. По отношение на инвестициите в инструменти на собствения капитал или на финансови активи, отчитани по себестойност, предприятието прилага разяснението за бъдещи периоди от датата, когато за първи път прилага критериите за оценяване съгласно МСС 39.

▼**M23**

_____

▼M9

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 12

Споразумение за концесионна услуга

ПРЕПРАТКИ

— *Общи положения за изготвянето и представянето на финансовите отчети*

— МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане*

— МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 11 *Договори за строителство*

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*

— МСС 17 *Лизинг*

— МСС 18 *Приходи*

— МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата и оповестяване на държавна помощ*

— МСС 23 *Разходи по заеми*

— МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*

— МСС 36 *Обезценка на активи*

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

— МСС 38 *Нематериални активи*

— МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*

— КРМСФО 4 *Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг*

— ПКР-29 *Оповестяване - Споразумения за концесионна услуга*

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1 В много страни инфраструктурата за обществени услуги като пътища, мостове, тунели, затвори, болници, летища, водоснабдителни мрежи, енергоснабдителни и далекосъобщителни мрежи, традиционно се изграждат, експлоатират и поддържат от публичния сектор и се финансират от публичните бюджети.

2 В някои страни правителствата се въвели договорни споразумения за услуги, за да привлекат участието на частния сектор в изграждането, финансирането, експлоатацията и поддръжката на такава инфраструктура. Инфраструктурата може вече да съществува или да бъде изградена през периода на споразумението за услуга. Споразумение в обхвата на настоящото Разяснение обикновено включва предприятие от частния сектор (оператор), който изгражда инфраструктурата, използвана за предоставяне на обществената услуга, или я модернизира (например, чрез повишаване на капацитета й), експлоатира и поддържа тази инфраструктура през определен период от време. На оператора се плаща за услугите му през периода на споразумението. Споразумението се основава на договор, в който са предвидени стандарти на изпълнение, механизми за ценови корекции и клаузи за разрешаване на спорове. Такова споразумение често се нарича „изграждане-експлоатация-прехвърляне“, „рехабилитация-експлоатация-прехвърляне“ или споразумение за „публично-частна“ концесионна услуга.

▼**M9**

3 Отличителна черта на тези споразумения за услуги е характерът на обществена услуга на задължението, поемано от оператора. Публична политика е услугите, свързани с инфраструктурата, да са обект на обществен достъп, независимо от самоличността на доставчика на услугата. Споразумението за услуга задължава договорно оператора да предоставя обществената услуга от името на предприятие от публичния сектор. Други общи характеристики са:

(а) страната, която възлага споразумението за услуга (възложител) е предприятие от публичния сектор, включително държавен орган, или предприятие от частния сектор, на което е прехвърлена отговорността за услугата;

(б) операторът отговаря поне донякъде за управлението на инфраструктурата и свързаните услуги, а не действа просто като агент от името на възложителя;

(в) договорът определя първоначалните цени, по които да се плаща на оператора, и регламентира промените на цените през периода на споразумението за услуга;

(г) операторът е длъжен да предаде инфраструктурата на възложителя в определено състояние в края на периода на споразумението, срещу малко или без никакво допълнително възнаграждение, независимо коя страна го е финансирала.

ОБХВАТ

4 Настоящото Разяснение предоставя насоки за счетоводното отчитане от страна на операторите на споразуменията за публично-частна концесионна услуга.

5 Настоящото Разяснение се прилага към споразумения за публично-частна концесионна услуга, ако:

(а) възложителят контролира или регулира какви услуги трябва да предоставя операторът с инфраструктурата, на кого трябва да ги предоставя и на каква цена; и

(б) възложителят контролира – чрез собственост, право на ползвател или по друг начин – всяко значително остатъчно участие в инфраструктурата в края на срока на споразумението.

6 Инфраструктурата, използвана в споразумението за публично-частна концесионна услуга през целия ѝ полезен живот (активи за целия живот) попада в обхвата на настоящото Разяснение, ако са изпълнени условията в параграф 5, буква а). В Параграфи НП1—НП8 се предоставят насоки за определяне дали и до каква степен споразуменията за публично-частна концесионна услуга попадат в обхвата на настоящото Разяснение.

7 Настоящото разяснение се прилага в следните две положения:

(а) инфраструктура, която операторът изгражда или придобива от трета страна за целите на споразумението за услуга; и

(б) съществуваща инфраструктура, до която възложителят дава на оператора достъп за целите на споразумението за услуга.

▼M9

8 В настоящото разяснение не се разглежда счетоводното отчитане на инфраструктура, която е държана и призната като имот, машини и съоръжения от оператора преди сключване на споразумението за услуга. За такава инфраструктура са прилагат изискванията за отписване на МСФО (изложени в МСС 16).

9 В настоящото разяснение не се разглежда счетоводното отчитане от страна на възложителите.

ВЪПРОСИ

10 В настоящото разяснение се излагат общите принципи за признаване и оценяване на задълженията и свързаните права в споразуменията за концесионна услуга. Изискванията за оповестяване на информация относно споразуменията за концесионна услуга се съдържат в ПКР-29 *Споразумения за концесионна услуга: оповестяване*. Разгледаните в настоящето Разяснение въпроси са:

(а) правата на оператора над инфраструктурата;

(б) признаване и оценяване на възнаграждението по споразумението;

(в) услуги по изграждане или модернизиране;

(г) услуги по експлоатация;

(д) разходи по заеми;

(е) последващо счетоводно третиране на финансов актив и нематериален актив; и

(ж) позиции, предоставени на оператора от възложителя.

КОНСЕНСУС

Права на оператора над инфраструктурата

11 Инфраструктурата в обхвата на настоящото разяснение не се признава като имоти, машини и съоръжения на оператора, тъй като договорното споразумение за услуга не прехвърля правото на контрол над използването на инфраструктурата за обществена услуга на оператора. Операторът има достъп да експлоатира инфраструктурата, за да предоставя обществената услуга от името на възложителя в съответствие с условията, определени в договора.

Признаване и оценяване на възнаграждението по споразумението

12 Съгласно условията на договорните споразумения, в обхвата на настоящото Разяснение операторът действа като доставчик на услуги. Операторът изгражда или модернизира инфраструктура (услуги по строителство или модернизация), използвана за предоставяне на обществена услуга, и експлоатира и поддържа тази инфраструктура (услуга по експлоатация) за определен период от време.

▼M9

13 Операторът признава и оценява прихода в съответствие с МСС 11 и МСС 18 за извършваните от него услуги. Ако операторът извършва повече от една услуга (т.е. услуги по строителство и модернизация и услуги по експлоатация) по силата на един единствен договор или споразумение, полученото или дължимо възнаграждение се разпределя на базата на справедливите стойности на предоставените услуги, когато сумите са поотделно разграничими. Характерът на възнаграждението определя последващото му счетоводно третиране. Последващото счетоводно отчитане на полученото възнаграждение като финансов актив и като нематериален актив е разгледано подробно в параграфи 23-26 по-долу.

Услуги по изграждане или модернизиране

14 Операторът отчита приходите и разходите, свързани с услугите по изграждане и модернизиране в съответствие с МСС 11.

Възнаграждение, плащано от възложителя на оператора

15 Ако операторът предоставя услуги по строителство или модернизиране, полученото от оператора възнаграждение се признава по справедлива стойност. Възнаграждението може да бъде права на:

(а) финансов актив или

(б) нематериален актив.

16 Операторът признава финансов актив до степента, до която има договорно право да получи парични средства или друг финансов актив от или по указание на възложителя за строителните услуги; Възложителят има много малко право на преценка (ако има изобщо такова) за неизвършване на плащането, тъй като обикновено споразумението е законово приложимо. Операторът има безусловно право да получи парични средства, ако възложителят договорно гарантира да плати на оператора (а) определени или определими суми или (б) недостига, ако има такъв, между платените от потребителите на обществената услуга суми и определените или определими суми, дори ако плащането е поставено под условие операторът да постигне определени изисквания за качество или ефективност на инфраструктурата.

17 Операторът признава нематериален актив до степента, до която получава право (лиценз) да начислява такса върху потребителите на обществената услуга. Правото да се налага такса на потребителите на обществена услуга не е безусловно право на получаване на парични средства, тъй като сумите зависят от степента, до която обществеността ползва услугата.

18 Ако на оператора се плаща за строителните услуги отчасти с финансов актив и отчасти с нематериален актив, всеки компонент на възнаграждението на оператора се отчита поотделно. Полученото или дължимо възнаграждение по всеки компонент се признава първоначално по справедливата стойност на полученото или дължимо възнаграждение.

19 Характерът на възнаграждението, платено от възложителя на оператора, се определя на базата на условията на договора и съответното договорно законодателство, когато такова съществува.

▼M9

Услуги по експлоатация

20 Операторът отчита приходите и разходите, свързани с услугите по експлоатация в съответствие с МСС 18.

Договорни задължения за възстановяване на инфраструктурата до определено ниво на възможност за експлоатация

21 Операторът може да има договорни задължения, които задължително трябва да изпълни като условие за своя лиценз (а) да поддържа инфраструктурата до определено ниво на възможност за експлоатация или (б) да възстанови инфраструктурата до определено състояние, преди тя да бъде предадена на възложителя в края на споразумението за услуга. Тези договорни задължения за поддържане или възстановяване на инфраструктурата, с изключение на какъвто и да е елемент на модернизиране (вж. параграф 14), се признава и оценява в съответствие с МСС 37, т.е. по най-добрата приблизителна счетоводна оценка на разходите, които ще са необходими да се уреди настоящото задължение към датата на баланса.

Разходи по заеми, понесени от оператора

22 В съответствие с МСС 23 разходите по заеми, отнасящи се към споразумението, се признават като разход в периода, в който са понесени, освен ако операторът няма договорно право да получи нематериален актив (право за начисляване на такса към потребителите на обществената услуга). В този случай разходите по заеми, отнасящи се към споразумението, се капитализират по време на етапа на изграждане в рамките на споразумението в съответствие с разрешеното алтернативно третиране по посочения стандарт.

Финансов актив

23 Към финансовия актив, признат по силата на параграфи 16 и 18, се прилагат МСС 32 и 39 и МСФО 7.

24 Сумата, дължима от или по указание на възложителя, се отчита в съответствие с МСС 39 като:

(а) заем или вземане;

(б) финансов актив на разположение за продажба; или

(в) ако така е определен при първоначалното признаване – като финансов актив по справедлива стойност в печалбата или загубата, ако са изпълнени условията за такава класификация.

25 Ако сумата, дължима от възложителя, се отчита или като заем или вземане, или като финансов актив на разположение за продажба, МСС 39 изисква лихвата, изчислена по метода на ефективната лихва, да се признава в печалбата или загубата.

Нематериален актив

26 Към нематериален актив, признат в съответствие с параграфи 17 и 18, се прилага МСС 38. Параграфи 45-47 от МСС 38 предоставят насоки за оценяване на нематериални активи, придобити в размяна срещу непаричен актив или активи или комбинация от парични и непарични активи.

▼M9

Позиции, предоставени на оператора от възложителя

27 В съответствие с параграф 11, позиции от инфраструктурата, до които на оператора е даден достъп от възложителя за целите на споразумението за услуга, не се признават като имоти, машини и съоръжения на оператора. Възложителят може също да предостави и други позиции на оператора, които операторът да държи или да се разпорежда по свое усмотрение. Ако такива активи представляват част от възнаграждението, дължимо от възложителя за услугите, те не са държавно подпомагане, както са определени в МСС 20. Те се признават като активи на оператора, оценени по справедлива стойност при първоначално признаване. Операторът признава пасив по отношение на неизпълнени задължения, които е поел в замяна на тези активи.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

28 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2008 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящето Разяснение за период, започващ преди 1 януари 2008 г., то оповестява този факт.

ПРЕМИНАВАНЕ

29 Съгласно параграф 30, промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8, т.е. със задна дата.

30 Ако за конкретно споразумение за услуга е непрактично операторът да прилага настоящото Разяснение със задна дата в началото на най-ранния представен период, той следва да:

(а) признае финансови активи и нематериални активи, които съществуват в началото на най-ранния представен период;

(б) използва предишните балансови стойности на тези финансови и нематериални активи (както и да са класифицирани преди) като техни балансови стойности към тази дата; и

(в) тества признатите към тази дата финансови и нематериални активи за обезценка, освен ако това не е практически неприложимо, в който случай сумите следва да се тестват за обезценка към началото на текущия период.

Приложение А

НАСОКИ ЗА ПРИЛАГАНЕ

Настоящото приложение представлява неразделна част от Разяснението.

ОБХВАТ (параграф 5)

НП1 В параграф 5 на настоящото разяснение се определя, че дадена инфраструктура е в обхвата на Разяснението, когато са налице следните условия:

(а) възложителят контролира или регулира какви услуги трябва да предоставя операторът с инфраструктурата, на кого трябва да ги предоставя и на каква цена; и

▼**M9**

(б) възложителят контролира – чрез собственост, право на ползвател или по друг начин – всяко значително остатъчно участие в инфраструктурата в края на срока на споразумението.

НП2 Контролът или регулирането, споменати в условие (а), може да са по силата на договор или по друг начин (например чрез регулатор) и да включват обстоятелства, при които възложителят купува целия краен продукт, както и такива, при които целият или част от крайния продукт се купува от други потребители. При прилагането на това условие възложителят и всички свързани страни се разглеждат заедно. Ако възложителят е предприятие от публичния сектор, публичният сектор като цяло, заедно с всички регулатори, действащи в обществен интерес, са разглеждат като свързани с възложителя за целите на настоящото Разяснение.

НП3 За целите на условие (а), възложителят не е необходимо да има пълен контрол над цената: достатъчно е цената да бъде регулирана от възложителя, договор или регулатор, например чрез механизъм за определяне на горна граница. Условието обаче трябва да се прилага към същността на споразумението. Несъществени характеристики, например горна граница, която се прилага само при много редки обстоятелства, се пренебрегват. И обратно, ако например даден договор предвижда даване на свобода на оператора да определя цените, но всяка надвишаваща печалба се връща на възложителя, на възвращаемостта на оператора е поставена горна граница и е изпълнен ценовият елемент на теста за контрол.

НП4 За целите на условие (б), контролът на възложителя над всякакво значително остатъчно участие трябва едновременно да ограничава практическата възможност на оператора за продаде или заложи инфраструктурата и да дава на възложителя непрекъснато право на ползване през целия период на споразумението. Остатъчното участие в инфраструктурата е приблизително изчислената текуща стойност на инфраструктурата, все едно че тя вече е използвана за срока и е в състоянието, каквито се очакват в края на периода на споразумението.

НП5 Трябва да се прави разграничение между контрол и управление. Ако възложителят задържи както степента на контрол, описана в параграф 5(а), така и каквото и да е остатъчно участие в инфраструктурата, операторът само управлява инфраструктурата от името на възложителя – макар че в много случаи той може да има широка управленска свобода на преценка.

НП6 Условия (а) и (б) заедно определят кога инфраструктурата, включително всички необходими подмени на елементи (вж. параграф 21), се контролира от възложителя през целия ѝ полезен живот. Ако например операторът трябва да подмени част от инфраструктурата през периода на споразумението (например горния пласт на път или покрива на сграда), позицията инфраструктура се разглежда като цяло. Така условие (б) е изпълнено за цялата инфраструктура, включително подменената част, ако възложителят контролира каквото и да е значително остатъчно участие в окончателната подмяна на тази част.

НП7 Понякога използването на инфраструктура се регулира отчасти по начина, описан в параграф 5(а) и отчасти е нерегулирано. Тези споразумения обаче приемат многообразие от форми:

▼**M9**

(а) всяка инфраструктура, която е физически отделима и може да се експлоатира самостоятелно и отговаря на определението за единица, генерираща парични потоци, както е определена в МСС 36, се анализира отделно, ако се използва изцяло за нерегулирани цели. Например, това може да е валидно за частно крило на болница, където останалата част от болницата се използва от възложителя за лечение на пациенти по обществената схема.

(б) когато напълно помощни дейности (като например магазин в болницата) са нерегулирани, тестовете за контрол се прилагат, все едно че тези дейности не съществуват, тъй като в случаи, когато възложителят контролира услугите по начина, описан в параграф 5, наличието на помощните дейности не накърнява контрола на възложителя над инфраструктурата.

НП8 Операторът може да има право да ползва отделимата инфраструктура, описана в параграф НП7(а) или съоръженията, използвани за предоставяне на помощни нерегулирани услуги, описани в параграф НП7(б). Във всеки от случаите може по същество да е налице лизинг от възложителя към оператора; в такъв случай той се отчита в съответствие с МСС 17.

▼M3

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 13

Програми за лоялност на клиентите

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 18 *Приходи*

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1 Програмите за лоялност на клиентите се използват от предприятията, за да осигурят на клиентите стимули да купуват техните стоки или услуги. Ако клиент закупи стоки или услуги, предприятието дава на клиента награди кредити (често наричани „точки“). Клиентът може да замени наградните кредити за награди като безплатни стоки или услуги или такива с отстъпка.

2 Програмите действат по редица начини. От клиентите може да се изисква да натрупат определен минимален брой или стойност на наградни кредити, преди да могат да ги заменят. Наградните кредити може да са свързани с индивидуални покупки или групи покупки или с продължително пазаруване през определен период от време. Предприятието може да управлява програмата за лоялност на клиенти само или да участва в програма, управлявана от трета страна. Предлаганите награди може да включват стоки или услуги, доставяни от самото предприятие, и/или права на претенции към стоки и услуги от трета страна.

ОБХВАТ

3 Настоящето разяснение се прилага към наградни кредити за лоялност на клиенти, които:

(а) предприятие дава на своите клиенти като част от сделка за продажба, т.е. продажба на стоки, предоставяне на услуги или използване от клиента на активи на предприятието; и

(б) във връзка със спазване на някои допълнителни условия клиентите могат да заменят в бъдеще срещу безплатни стоки и услуги или стоки и услуги с отстъпка.

Разяснение разглежда счетоводното отчитане в предприятие, което дава наградни кредити на клиентите си.

ВЪПРОСИ

4 Разгледаните в настоящето разяснение въпроси са:

(а) дали задължението на предприятието да предоставя безплатно или с отстъпка стоки и услуги („награди“) в бъдеще следва да се признава и оценява чрез:

(i) разпределяне на част от полученото възнаграждение или вземане по сделка за продажба към наградните кредити и отсрочване признаването на приход (прилагане на параграф 13 от МСС 18); или

(ii) провизиране на приблизително оценените бъдещи разходи за предоставяне на наградите (прилагане на параграф 19 от МСС 18);

(б) Ако възнаграждението се разпределя към наградните кредити:

(i) каква част трябва да се разпредели към тях;

▼M3

(ii) кога следва да се признае приходът; и

(iii) ако трето лице доставя наградите, как трябва да се оценява приходът.

КОНСЕНСУС

5 Предприятието следва да прилага параграф 13 от МСС 18 и да отчита наградните кредити като отделно разграничим компонент на сделката (ите) за продажба(и), в които са дадени („първоначална продажба“). Справедливата стойност на полученото възнаграждение или вземането по отношение на първоначалната продажба се разпределя между наградните кредити и другите компоненти на продажбата.

6 Възнаграждението, разпределено към наградните кредити, следва да се оценява чрез позоваване на тяхната справедлива стойност, т.е. сумата, по която наградните кредити могат да се продадат отделно.

7 Ако предприятието доставя наградите само, то признава възнаграждението, разпределено към наградните кредити като приход, когато наградните кредити бъдат заменени и предприятието изпълни задължението си за доставка на наградите. Сумата на признатия приход се основава на броя на наградните кредити, които са заменени за награди, в съотношение с общия брой, който се очаква да бъде заменен.

8 Ако наградите се доставят от трета страна, предприятието следва да оцени дали то събира възнаграждението, разпределено към наградните кредити, за своя сметка (т.е. като главна страна по сделката) или от името на третата страна (т.е. като агент на третата страна).

(а) Ако предприятието събира възнаграждението от името на третата страна, то следва да:

(i) оцени своя приход като нетната сума, задържана по неговата сметка, т.е. разликата между възнаграждението, разпределено към наградните кредити, и сумата, дължима на третата страна за доставяне на наградите; и

(ii) признае нетната сума като приход, когато третата страна стане задължена да достави наградите и придобие правото да получи възнаграждението за това. Тези събития могат да настъпят веднага след предоставянето на наградните кредити. Като алтернатива, ако клиентът може да избере дали да иска наградите си от предприятието или от трета страна, тези събития могат да настъпят, едва когато клиентът реши да поиска наградите си от третата страна.

(б) Ако предприятието събира възнаграждението за своя сметка, то оценява прихода си като брутното възнаграждение, разпределено към наградните кредити, и признава прихода, когато изпълни задължението си по отношение на наградите.

9 Ако в който и да е момент неизбежните разходи за изпълнение на задължението за доставка на наградите се очаква да надвишат полученото възнаграждение или вземането за тях (т.е. възнаграждението, разпределено към наградните кредити към момента на първоначалната продажба, което все още не е признато като приход, плюс всяко друго дължимо вземане, когато клиентът замени наградните кредити), предприятието има обременяващи договори. За излишъка се признава пасив в съответствие с МСС 37. Необходимостта от признаване на такъв пасив може да възникне, ако очакваните разходи за доставка на наградите се увеличат, например ако предприятието преразгледа своите очаквания за броя на наградните кредити, които ще бъдат заменени.

▼**M3**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

10 Предприятието следва да прилага настоящето разяснение за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2008 г. По-ранното прилагане е позволено. Ако предприятието прилага настоящето разяснение за период, започващ преди 1 юли 2008 г., то следва да оповести този факт.

11 Промените в счетоводната политика следва да се отчитат съгласно МСС 8.

Приложение

Насоки за прилагане

Настоящото приложение представлява неразделна част от разяснението.

Определяне на справедливата стойност на наградните кредити

НП1 Параграф 6 от консенсуса изисква възнаграждението, разпределено към наградните кредити, да се оценява чрез позоваване на тяхната справедлива стойност, т.е. сумата, по която наградните кредити могат да се продадат отделно. Ако справедливата стойност не е пряко видима, тя трябва да се изчисли приблизително.

НП2 Предприятието може да определи справедливата стойност на наградните кредити чрез позоваване на справедливата стойност на наградите, срещу които те могат да бъдат заменени. Справедливата стойност на тези награди следва да се намали, за да се вземе предвид следното:

(а) справедливата стойност на награди, които може да бъдат предложение на клиенти, които не са спечелили наградни кредити от първоначална продажба; и

(б) частта от наградните кредити, които не се очаква да бъдат заменени от клиенти.

Ако клиентите могат да избират от гама различни награди, справедливата стойност на наградните кредити ще отрази справедливата стойност на гамата от налични награди, претеглени пропорционално на честотата, с която се очаква дадена награда да бъде избрана.

НП3 При дадени обстоятелства може да са налице други способи на приблизителна оценка. Например, ако трета страна доставя наградите и предприятието плаща на третата страна за всеки награден кредит, който дава, то може да определи справедливата стойност на наградните кредити чрез позоваване на сумата, която плаща на третата страна, като добави разумен марж на печалба. Необходима е преценка, за да се избере и приложи способ на приблизителна оценка, който удовлетворява изискванията на параграф 6 на консенсуса и е най-подходящ при дадените обстоятелства.

▼M4

КРМСФО ТЪЛКУВАНИЕ 14

МСС 19 - Ограничението на актив по дефинирани доходи, минимални изисквания за финансиране и тяхното взаимодействие

ПРЕПРАТКИ

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети*

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 19 *Доходи на наети лица*

— МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1 Параграф 58 от МСС 19 ограничава оценката на актив по дефинирани доходи до „сегашната стойност на всички налични икономически изгоди под формата на възстановени от плана средства или намаления на бъдещи вноски по плана“ плюс непризнатите печалби или загуби. Възникват въпроси относно това, кога възстановените от плана средства или намаленията на бъдещите вноски по плана следва да се считат за налични, особено когато съществува минимално изискване за финансиране.

2 Минимални изисквания за финансиране съществуват в много страни с цел повишаване на сигурността на направеното обещание за доходи след напускане на членовете на план за доходи на наети лица. Тези изисквания обикновено определят минимален размер или ниво на вноските, които трябва да се правят в плана през определен период от време. Следователно минималното изискване за финансиране може да ограничи способността на предприятието да намали бъдещите вноски.

3 Освен това ограничението върху оценката на актив по дефинирани доходи може да направи минималното изискване за финансиране обременително. Обикновено изискването за извършване на вноски в плана не би засегнало оценката на актив или пасив по дефинирани доходи. Това е така, защото вноската, след като бъде платена, става актив на плана, следователно допълнителният нетен пасив е нулев. Минималното изискване за финансиране обаче може да породи пасив, ако изискваните вноски няма да са налични за предприятието, след като бъдат платени.

▼M27

3А През ноември 2009 г. Съветът по международни счетоводни стандарти измени КРМСФО 14, за да бъдат премахнати определени нежелани последици вследствие на третирането на предварителни плащания на бъдещи вноски, в случаите когато съществува минимално изискване за финансиране.

▼M4

ОБХВАТ

4 Настоящето тълкувание се прилага за всички дефинирани доходи след напускане и други дългосрочни дефинирани доходи на наети лица.

5 За целите на настоящето тълкувание минимални изисквания за финансиране са всякакви изисквания за финансиране план за доходи след напускане или друг дългосрочен план с дефинирани доходи.

▼M4

ВЪПРОСИ

6 Разгледаните в настоящето тълкувание въпроси са:

а) кога възстановяването на средствата по плана или намаленията на бъдещите вноски се считат, че са налице в съответствие с параграф 58 на МСС 19;

б) как минималното изискване за финансиране може да засегне наличието на намаления на бъдещите вноски;

в) кога минималното изискване за финансиране може да породи пасив.

КОНСЕНСУС

Наличие на възстановяване на средства по плана или намаление на бъдещите вноски

7 Предприятието определя наличната възможност за възстановяване на средства по плана или намаление на бъдещите вноски в съответствие с условията и сроковете на плана и законовите изисквания на юрисдикцията на плана.

8 Икономическа изгода под формата на възстановяване на средства по плана или намаление на бъдещите вноски е налице, ако предприятието може да ги реализира в някакъв момент от времетраенето на плана или когато пасивите по плана бъдат уредени. По-конкретно такава икономическа изгода може да бъде налична дори ако не е непосредствено реализуема към датата на баланса.

9 Наличието на икономическа изгода не зависи от това как предприятието възнамерява да използва излишъка. Предприятието следва да определи максималната икономическа изгода, която е налице от възстановяване на средства по плана, намаления на бъдещи вноски или съчетание от двете. Предприятието не следва да признава икономическа изгода от съчетание от възстановяване на средства и намаления на бъдещи вноски въз основа на предположения, които взаимно се изключват.

10 В съответствие с МСС 1 предприятието оповестява информация за ключовите източници на несигурност на приблизителната оценка към датата на баланса, за които има сериозен риск да доведат до съществена корекция на балансовата стойност на ►M5 нетен актив или пасив, признат в отчета за финансовото състояние ◄. Това може да включва оповестяване на всякакви ограничения върху настоящата реализуемост на излишъка или оповестяване на базата, използвана за определяне размера на наличната икономическа изгода.

Икономическата изгода във вид на възстановяване на средства по плана

Правото на възстановяване на средства

11 Възстановяване на средства по план е налице за предприятието, ако предприятието има безусловно право на възстановяване на средства:

а) през времетраенето на плана, без да се прави предположението, че пасивите по плана трябва да бъдат уредени, за да се получи възстановяването на средства (напр. в някои юрисдикции предприятието може да има право на възстановяване на средства през времетраенето на плана, независимо дали са уредени пасивите по плана); или

б) като се направи предположение за постепенно уреждане на пасивите по плана във времето, докато наетите лица напуснат плана; или

▼M4

в) като се направи предположение за пълно уреждане на пасивите по плана в еднократно събитие (например ликвидация на плана).

Безусловно право на възстановяване на средства по план може да съществува независимо от равнището на финансиране на плана към датата на баланса.

12 Ако правото на предприятието на възстановяване на средства от излишъка зависи от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не са изцяло под негов контрол, предприятието няма безусловно право и не следва да признава актив.

13 Предприятието оценява наличната икономическа изгода като възстановяване на средства в размер на излишъка към датата на баланса (което е справедливата стойност на активите на плана минус сегашната стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи), което предприятието има право да получи като възстановяване на средства, минус всякакви свързани разходи. Например, ако възстановяването на средства по план подлежи на данъчно облагане, различно от данък върху дохода, предприятието оценява размера на възстановените средства нетно от данъка.

14 При оценката на размера на наличните възстановени средства, когато планът бъде ликвидиран (параграф 11, буква в)), предприятието включва разходите по плана за уреждане на пасивите по плана и извършване на възстановяването на средства. Например, предприятието следва да приспадне професионални хонорари, ако те са платени от плана, а не от предприятието, както и разходите за всякакви застрахователни премии, които може да са необходими за обезпечаване на пасива при ликвидация.

15 Ако размерът на възстановените средства е определен като пълната сума или част от излишъка, а не като фиксирана сума, предприятието не следва да прави корекция за стойността на парите във времето, дори когато възстановяването на средства е реализуемо само на бъдеща дата.

Икономическата изгода във вид на намаление на вноската

▼M27

16 Ако не съществува минимално изискване за финансиране по отношение на вноски, свързани с бъдещ трудов стаж, икономическата изгода, налична под формата на намаление на бъдещи вноски, представлява:

а) [заличен]

б) бъдещите разходи за трудов стаж за предприятието за всеки период през очакваното времетраене на плана или очаквания живот на предприятието, което от двете е по-кратко. Бъдещите разходи за трудов стаж за предприятието изключват сумите, които ще бъдат понесени от наетите лица.

17 Предприятието определя бъдещите разходи за трудов стаж, като използва предположения, последователни на тези, които са използвани за определяне на задължението по изплащане на дефинирани доходи, и на ситуацията, съществуваща към края на отчетния период, както е определено в МСС 19. Следователно предприятието не може да направи предположение за промяна в доходите, които трябва да се осигурят от плана в бъдеще, докато планът не бъде променен, и приема, че работната сила ще бъде непроменлива в бъдеще, освен ако предприятието не е очевидно решено към края на отчетния период да направи съкращение на броя на наетите лица, обхванати от плана. Във втория случай предположението за бъдещата работна сила трябва да включва съкращението.

▼M27

Ефектът от минимално изискване за финансиране върху наличната икономическа изгода като намаление на бъдещи вноски

18 Предприятието следва да анализира всякакво минимално изискване за финансиране към дадена дата по отношение на вноските, които са необходими да покрият а) всякакъв съществуващ недостиг в базата за минимално финансиране за минал трудов стаж и б) бъдещ трудов стаж.

▼M4

19 Вноските за покриване на всякакъв съществуващ недостиг на база минимално финансиране по отношение на положен вече труд не засягат бъдещите вноски за бъдещ труд. Те може да породят пасив в съответствие с параграфи 23—26.

▼M27

20 Ако съществува минимално изискване за финансиране по отношение на вноски, свързани с бъдещ трудов стаж, икономическата изгода под формата на намаление на бъдещи вноски е сумата от:

а) всяка сума, която намалява свързаните с минималното изискване за финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж, тъй като предприятието е извършило предварително плащане (т.е. платило е сумата преди тя да стане изискуема); както и

б) приблизително оценените бъдещи разходи за трудов стаж през всеки период в съответствие с параграфи 16 и 17 минус приблизително оценените вноски за минимално финансиране, които биха били необходими за бъдещ трудов стаж през тези периоди, ако не е било извършено посоченото в буква а) предварително плащане.

21 Предприятието оценява предварително свързаните с минималното изискване за финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж, вземайки предвид ефекта от всякакъв съществуващ излишък, определен с помощта на базата за минимално финансиране, но изключващ посоченото в параграф 20, буква а) предварително плащане. Предприятието следва да използва предположения, съответстващи на базата за минимално финансиране, и по отношение на всякакви фактори, непосочени в тази база, предположения, съответстващи на използваните за определяне на задължението по изплащане на дефинирани доходи и на ситуацията, съществуваща към края на отчетния период, както е определено в МСС 19. Предварителната оценка следва да включва всякакви промени, очаквани в резултат на плащане от страна на предприятието на минималните вноски, когато те станат изискуеми. Предварителната оценка обаче не включва ефекта от очакваните промени в условията и сроковете на базата за минимално финансиране, които не са влезли в сила по същество или не са договорени към края на отчетния период.

22 Когато предприятието определи описаната в параграф 20, буква б) сума, ако през даден период свързаните с минималното изискване за финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж надхвърлят бъдещите разходи за трудов стаж по МСС 19, това превишение намалява размера на икономическата изгода, налична под формата на намаление на бъдещи вноски. При все това описаната в параграф 20, буква б) сума не може да бъде по-малка от нула.

▼M4

Кога минималното изискване за финансиране може да породи пасив

23 Ако предприятието има задължение по силата на минимално изискване за финансиране да плаща вноски, за да покрие съществуващ недостиг на база минимално финансиране по отношение на вече положен труд, предприятието следва да определи дали дължимите вноски ще бъдат налични като възстановяване на средства или намаление на бъдещи вноски след като бъдат платени на плана.

▼M4

24 До степента, до която дължимите вноски няма да бъдат налични, след като бъдат платени на плана, предприятието следва да признае пасив, когато възникне задължението. Пасивът намалява актива по дефинирани доходи или увеличава пасива по изплащане на дефинирани доходи, така че не се очаква печалба или загуба в резултат от прилагането на параграф 58 от МСС 19, когато вноските бъдат платени.

25 Предприятието следва да прилага параграф 58 от МСС 19 преди определянето на пасива в съответствие с параграф 24.

26 Пасивът по отношение на минималното изискване за финансиране и всяка последваща преоценка на този пасив се признават незабавно в съответствие с възприетата от предприятието политика за признаване на ефекта от ограничението в параграф 58 от МСС 19 върху оценката на актива по дефинирани доходи. По-конкретно:

а) предприятие, което признава ефекта от ограничението в параграф 58 в печалбата или загубата в съответствие с параграф 61, буква ж) от МСС 19 следва да признае корекцията незабавно в печалбата или загубата;

б) предприятие, ►M5 което ◄ признава ефекта от ограничението в параграф 58 в ►M5 другия всеобхватен доход, ◄ в съответствие с параграф 93B на МСС 19 следва да признае корекцията незабавно в ►M5 другия всеобхватен доход ◄.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

27 Предприятието следва да прилага настоящето тълкувание за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2008 г. По-ранното прилагане е позволено.

▼M5

27А МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 26. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M27

27Б *Предварителни плащания в рамките на изискването за минимално финансиране* се добавя параграф 3А и се изменят параграфи 16—18 и 20—22. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2011 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M4

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

28 Предприятието трябва да прилага настоящето тълкувание от началото на първия период, представен в първите финансови отчети, за които тълкуването се прилага. Предприятието следва да признае всяка първоначална корекция, възникваща от прилагането на настоящето разяснение, в неразпределената печалба в началото на този период.

▼M27

29 Предприятието прилага измененията в параграфи 3А, 16—18 и 20—22 от началото на най-ранния сравнителен период, представен в първите финансови отчети, в които предприятието прилага настоящото разяснение. Ако предприятието е приложило предварително настоящото разяснение преди да приложи измененията, то признава корекцията, получена вследствие на прилагането на измененията, в неразпределената печалба към началото на най-ранния представен сравнителен период.

▼**M13**

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 15

Споразумения за строителство на недвижим имот

ПРЕПРАТКИ

— МСС 1 *Представяне на финансовите отчети* (както е преработен през 2007 г.),

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*,

— МСС 11 *Договори за строителство*,

— МСС 18 *Приходи*,

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*,

— КРМСФО 12 *Концесионни споразумения за услуги*,

— КРМСФО 13 *Програми за лоялност на клиенти*.

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1 В строителния отрасъл предприятия, които предприемат строителство на недвижим имот, пряко или чрез подизпълнители, може да сключат споразумения с един или повече купувачи преди завършване на строителството. Тези споразумения приемат различни форми.

2 Например предприятия, които предприемат строителство на жилищен недвижим имот, могат да започнат да предлагат на пазара отделни жилищни единици (апартаменти или къщи) „на зелено“, т.е. в процеса на извършване на строителството или дори преди започването му. Всеки купувач сключва споразумение с предприятието за придобиване на конкретна единица, когато тя е готова за обитаване. Обикновено купувачът плаща депозит на предприятието, който подлежи на възстановяване, единствено ако предприятието не предостави завършената единица в съответствие с договорените условия. Остатъкът от покупната цена обикновено се плаща на предприятието едва при завършване на строителството, когато купувачът влиза във владение на единицата.

3 Предприятия, които предприемат строителство на търговски или промишлени недвижими имоти, могат да сключат споразумение с един единствен купувач. От купувача може да се изиска да извършва прогресивни плащания в периода от първоначалното сключване на споразумението до завършване на строителството. Строителството може да се извършва върху земя, която купувачът притежава или наема преди започване на строителството.

ОБХВАТ

4 Настоящото Разяснение се прилага за счетоводното отчитане на приходите и свързаните разходи на предприятия, които предприемат строителството на недвижим имот пряко или чрез подизпълнители.

5 Споразуменията в обхвата на това Разяснение са споразумения за строителство на недвижим имот. Освен за строителство на недвижим имот, такива споразумения може да включват и доставката на стоки или услуги.

ВЪПРОСИ

6 Разяснението разглежда два въпроса:

а) Дали споразумението попада в обхвата на МСС 11 или МСС 18?

б) Кога трябва да се признаят приходите от строителството на недвижимия имот?

▼**M13**

КОНСЕНСУС

7 Следната дискусия приема, че предприятието предварително е анализирало споразумението за строителство на недвижим имот и всякакви свързани споразумения и е стигнало до заключението, че няма нито да запази управленско участие до степента, свързана обикновено със собственост, нито ефективно да упражнява контрол върху построения недвижим имот до степен, която би изключила признаването на част или цялото възнаграждение като приход. Ако признаването на част от възнаграждението е изключено, следната дискусия се отнася само до частта на споразумението, за която ще бъдат признати приходи.

8 В рамките на едно единствено споразумение предприятието може да поеме задължение за доставка на стоки или услуги в допълнение към строителството на недвижимия имот (напр. продажба на земята или предоставяне на услуги по управление на недвижимото имущество). В съответствие с параграф 13 от МСС 18, такова споразумение може да е необходимо да се раздели на няколко разграничими компонента, включително един за строителството на недвижимия имот. Справедливата стойност на цялото получено или дължимо възнаграждение за споразумението следва да се разпредели за всеки компонент. Ако са разграничени отделни компоненти, предприятието прилага параграфи 10—12 на това Разяснение към компонента за строителството на недвижимия имот, за да определи дали този компонент попада в обхвата на МСС 11 или на МСС 18. Критериите за сегментиране от МСС 11 тогава се прилагат към всеки компонент на споразумението, който е определен като договор за строителство.

9 Следната дискусия се отнася до споразумение за строителство на недвижим имот, но се отнася също и до компонент за строителство на недвижим имот, разграничен в рамките на споразумение, което включва и други компоненти.

Определяне дали споразумението попада в обхвата на МСС 11 или МСС 18

10 Определянето дали дадено споразумение за строителство на недвижим имот попада в обхвата на МСС 11 или МСС 18 зависи от условията на споразумението и всички придружаващи го факти и обстоятелства. Такова определяне изисква преценка по отношение на всяко споразумение.

11 МСС 11 се прилага, когато споразумението отговаря на дефиницията на договор за строителство, заложена в параграф 3 на МСС 11: „договор, в който е конкретно договорено изграждането на актив или на съвкупност от активи …“. Споразумение за строителство на недвижим имот отговаря на дефиницията на договор за строителство, когато купувачът е в състояние да определи основните структурни елементи на проекта на недвижимия имот преди започване на строителството и/или да определи основни структурни промени в процеса на строителството (независимо дали упражнява тази възможност или не). Когато се прилага МСС 11, договорът за строителство включва също всякакви договори или компоненти за предоставяне на услуги, които са пряко свързани с изграждането на недвижимия имот в съответствие с параграф 5а) на МСС 11 и параграф 4 на МСС 18.

12 И обратно, споразумение за строителство на недвижим имот, в което купувачите имат само ограничена възможност да влияят на проекта на недвижимия имот, например да изберат проект измежду няколко варианта, разработени от предприятието, или да направят само минимални промени в основния проект, е споразумение за продажба на стоки в обхвата на МСС 18.

Отчитане на приходите от строителство на недвижим имот

Споразумението е договор за строителство

13 Когато споразумението е в рамките на обхвата на МСС 11 и резултатът от него може надеждно да бъде оценен, предприятието признава приходите на базата на етапа на завършеност на договорната дейност в съответствие с МСС 11.

▼**M13**

14 Споразумението може да не отговаря на дефиницията на договор за строителство и следователно тогава попада в обхвата на МСС 18. В такъв случай предприятието определя дали споразумението е за предоставяне на услуги или за продажба на стоки.

Споразумението е споразумение за предоставяне на услуги

15 Ако от предприятието не се изисква да придобива и доставя строителни материали, споразумението може да е само за предоставяне на услуги в съответствие с МСС 18. В такъв случай, ако са изпълнени критериите на параграф 20 от МСС 18, МСС 18 изисква приходите да се признаят на базата на етапа на завършеност на сделката, като се прилага методът на процента на завършеност. Изискванията на МСС 11 са общо приложими към признаването на приходи и свързаните разходи за такава сделка (МСС 18, параграф 21).

Споразумението е споразумение за продажба на стоки

16 Ако от предприятието се изисква да предоставя услуги и строителни материали, за да изпълни своето договорно задължение за предоставяне на недвижим имот на купувача, споразумението е споразумение за продажба на стоки и се прилагат критериите за признаване на приходи, заложени в параграф 14 на МСС 18.

17 Предприятието може да прехвърли върху купувача контрола и значителните рискове и ползи от собствеността над незавършеното производство в текущото му състояние в процеса на строителството. В такъв случай, ако всички критерии на параграф 14 от МСС 18 се изпълняват непрекъснато в процеса на строителството, предприятието следва да признава приходите на базата на етапа на завършеност, като прилага метода на процента на завършеност. Изискванията на МСС 11 са общо приложими към признаването на приходи и свързаните разходи за такава сделка.

18 Предприятието може да прехвърли върху купувача контрола и значителните рискове и ползи от собствеността на недвижимия имот изцяло наведнъж (напр. при завършване, по време на или след доставката). В такъв случай предприятието следва да признае приходите, само когато са удовлетворени всички критерии на параграф 14 от МСС 18.

19 Когато от предприятието се изисква да извърши допълнителна работа по вече доставения на купувача недвижим имот, то признава задължение и разход в съответствие с параграф 19 от МСС 18. Задължението се оценява в съответствие с МСС 37. Когато от предприятието се изисква да достави допълнителни стоки или услуги, които са отделно разграничими от вече доставения на купувача недвижим имот, то вече е разграничило оставащите стоки или услуги като отделен компонент на продажбата в съответствие с параграф 8 на това Разяснение.

Оповестявания

20 Когато предприятието признава приходи, като прилага метода на процента на завършеност за споразумения, които изпълняват непрекъснато всички критерии на параграф 14 от МСС 18 в процеса на строителство (вж. параграф 17 от Разяснението), то оповестява:

а) как определя кои споразумения изпълняват непрекъснато всички критерии на параграф 14 от МСС 18 в процеса на строителството;

б) сумата на приходите, възникващи от такива споразумения през периода; и

в) методите, използвани за определяне на етапа на завършеност на споразуменията в процес на изпълнение.

▼**M13**

21 За споразуменията, описани в параграф 20, които са в процес на изпълнение към датата на отчитане, предприятието следва на оповести:

а) съвкупната сума на направените разходи и признатите печалби (намалени с признатите загуби) до момента;

б) сумата на получените аванси.

ИЗМЕНЕНИЯ НА ПРИЛОЖЕНИЕТО КЪМ МСС 18

22—23 [Изменението не се прилага само за номерирани стандарти.]

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОД

24 Предприятието прилага настоящото Разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящето разяснение за период, започващ преди 1 януари 2009 г., то оповестява този факт.

25 Промените в счетоводната политика се отчитат със задна дата съгласно МСС 8.

▼M10

КРМСФО Разяснение 16

Хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*,

— МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*,

— МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*,

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1 Много отчитащи се предприятия имат инвестиции в чуждестранни дейности (както са определени в МСС 21, параграф 8). Тези чуждестранни дейности може да са дъщерни дружества, асоциирани дружества, съвместни предприятия или клонове. МСС 21 изисква предприятието да определи функционалната валута на всяка от своите чуждестранни дейности като валута на първичната икономическа среда на тази дейност. При преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на чуждестранна дейност във валутата на представяне предприятието е длъжно да признава разликите от промените в обменните курсове в друг всеобхватен доход до освобождаване от чуждестранната дейност.

2 Отчитането на хеджиране на валутния риск, произтичащ от нетна инвестиция в чуждестранна дейност, се прилага само когато нетните активи на тази чуждестранна дейност са включени във финансовите отчети ([1]). Хеджираната позиция по отношение на валутния риск, произтичащ от нетната инвестиция в чуждестранна дейност, може да бъде сумата на нетните активи, равна или по-малка от балансовата стойност на нетните активи на чуждестранната дейност.

3 МСС 39 изисква определяне на отговарящите на условията хеджирана позиция и хеджиращи инструменти в хеджиращо взаимоотношение. Ако има определено хеджиращо взаимоотношение, в случай на хеджиране на нетна инвестиция, печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, който е определен като ефективен хедж на нетната инвестиция, се признава в друг всеобхватен доход и се включва в разликите от обменните курсове, възникващи от преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на чуждестранната дейност.

4 Предприятие с множество чуждестранни дейности може да е изложено на редица валутни рискове. Настоящото Разяснение предоставя насоки за идентифициране на валутни рискове, отговарящи на изискванията за хеджиран риск при хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност.

5 МСС 39 позволява предприятието да определи деривативен или недеривативен финансов инструмент (или комбинация от деривативен и недеривативен финансови инструменти) като хеджиращи инструменти на валутния риск. Настоящото разяснение предоставя насоки къде в групата трябва да се държат хеджиращи инструменти, които са хеджове на нетна инвестиция в чуждестранна дейност, за да отговарят на изискванията за отчитане на хеджирането.

([1]) Такъв ще бъде случаят при консолидирани финансови отчети, финансови отчети в които инвестициите се отчитат по метода на собствения капитал, финансови отчети в които участията на контролиращите съдружници в съвместно предприятие се пропорционално консолидирани (подлежащо на промяна съгласно предложението в ПО 9 *Съвместни договорености*, публикуван от Съвета за Международни счетоводни стандарти през септември 2007 г.) и финансови отчети, които включват клон.

▼**M10**

6 МСС 21 и МСС 39 изискват кумулативните суми, признати в друг всеобхватен доход, отнасящи се както към разликите от обменни курсове, възникващи от преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на чуждестранна дейност, така и към печалбата или загубата от хеджиращ инструмент, който е определен като ефективен хедж на нетната инвестиция, да бъдат прекласифицирани от собствен капитал към печалба или загуба като корекция за прекласифициране, когато предприятието-майка се освободи от чуждестранната дейност. Настоящото разяснение предоставя насоки как предприятието следва да определи сумите, които трябва да се прекласифицират от собствен капитал към печалба или загуба както за хеджиращия инструмент, така и за хеджираната позиция.

ОБХВАТ

7 Настоящото разяснение се прилага към предприятие, което хеджира валутния риск, произтичащ от неговите нетни инвестиции в чуждестранни дейности и желае да изпълни изискванията за отчитане на хеджирането в съответствие с МСС 39. За удобство настоящото Разяснение нарича такова предприятие предприятие-майка, а финансовите отчети, в които са включени нетните активи на чуждестранните дейности, консолидирани финансови отчети. Всички препратки към предприятие-майка се прилагат равносилно към предприятие, което има нетна инвестиция в чуждестранна дейност, която е съвместно предприятие, асоциирано дружество или клон.

8 Настоящото разяснение се прилага само към хеджиране на нетни инвестиции в чуждестранна дейност; то не следва да се прилага по аналогия към отчитане на други видове хеджиране.

ВЪПРОСИ

9 Инвестиции в чуждестранни дейности могат да бъдат държани пряко от предприятие-майка или косвено от негово дъщерно предприятие или дъщерни предприятия. Разгледаните в настоящето Разяснение въпроси са:

а) *характерът на хеджирания риск и сумата на хеджираната позиция, за които може да се определи хеджиращо взаимоотношение:*

i) дали предприятието-майка може да определи като хеджиран риск само разликите от обменни курсове, произтичащи от разликата между функционалните валути на предприятието-майка и неговата чуждестранна дейност, или може да определи също като хеджиран риск разликите от обменни курсове, произтичащи от разликата между валутата на представяне в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка и функционалната валута на чуждестранната дейност;

ii) ако предприятието-майка държи чуждестранната дейност косвено, дали хеджираният риск може да включва само разликите от обменни курсове, произтичащи от разликата във функционалните валути на чуждестранната дейност и нейното непосредствено предприятие-майка, или хеджираният риск може да включва също разликите от обменни курсове между функционалната валута на чуждестранната дейност и всяко междинно или крайно предприятие-майка (т.е. дали фактът, че нетната инвестиция в чуждестранната дейност се държи чрез междинно предприятие-майка засяга икономическия риск на крайното предприятие-майка);

▼M10

б) *къде в групата може да се държи хеджиращият инструмент:*

i) дали може да се установи хеджиращо взаимоотношение, отговарящо на изискванията за отчитане, само ако предприятието, хеджиращо своята нетна инвестиция, е страна по хеджиращия инструмент, или всяко предприятие в групата, независимо от функционалната му валута, може да държи хеджиращия инструмент;

ii) дали характерът на хеджиращия инструмент (деривативен или недеривативен) или методът на консолидация засяга оценката на ефективността на хеджирането;

в) *какви суми следва да се прекласифицират от собствен капитал към печалба или загуба като корекции за прекласифициране при освобождаване от чуждестранната дейност:*

i) при освобождаване от чуждестранна дейност, която е била хеджирана, какви суми от резерва от преизчисляване на чужда валута на предприятието-майка по отношение на хеджиращия инструмент и по отношение на тази чуждестранна дейност следва да се прекласифицират от собствен капитал към печалба или загуба в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка;

ii) дали методът на консолидация засяга определянето на сумите, които трябва да се прекласифицират от собствен капитал към печалба или загуба.

КОНСЕНСУС

Характер на хеджирания риск и сумата на хеджираната позиция, за които може да се определи хеджиращо взаимоотношение

10 Отчитането на хеджиране може да се прилага само към разликите от обменни курсове, възникващи между функционалната валута на чуждестранната дейност и функционалната валута на предприятието-майка.

11 При хеджиране на валутните рискове, възникващи от нетна инвестиция в чуждестранна дейност, хеджираната позиция може да бъде сума на нетните активи, равна или по-малка от балансовата стойност на нетните активи на чуждестранната дейност в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка. Балансовата стойност на нетните активи на чуждестранна дейност, която може да бъде определена като хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка, зависи от това дали предприятие-майка на чуждестранната дейност от по-ниско ниво е прилагало отчитане на хеджиране за всички или част от нетните активи на тази чуждестранна дейност и това отчитане е било поддържано в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка.

12 Хеджираният риск може да се определи като валутната експозиция, възникваща между функционалната валута на чуждестранната дейност и функционалната валута на предприятието-майка (непосредствено, междинно или крайно предприятие-майка) на тази чуждестранна дейност. Фактът, че нетната инвестиция се държи чрез междинно предприятие-майка не засяга характера на икономическия риск, възникващ от валутната експозиция на крайното предприятие-майка.

▼M10

13 Експозиция на валутен риск, възникващ от нетна инвестиция в чуждестранна дейност, може да отговаря на изискванията за отчитане на хеджиране само веднъж в консолидираните финансови отчети. Следователно ако едни и същи нетни активи на чуждестранна дейност са хеджирани от повече от едно предприятие-майка в рамките на групата (например и пряко, и косвено предприятие-майка) за един и същи риск, само едно хеджиращо взаимоотношение ще отговаря на изискванията за отчитане на хеджиране в консолидираните финансови отчети на крайното предприятие-майка. Хеджиращо взаимоотношение, определено от едно предприятие-майка в неговите консолидирани финансови отчети, не следва да се води от предприятие-майка на по-високо ниво. Ако обаче не е водено от предприятие-майка на по-високо ниво, отчитането на хеджиране от предприятието-майка на по-ниско ниво задължително се сторнира, преди да се признае отчитане на хеджиране от предприятието-майка на по-високо ниво.

Къде може да се държи хеджиращият инструмент

▼M22

14 Деривативен или недеривативен инструмент (или комбинация от деривативен или недеривативен инструменти) може да се определи като хеджиращ инструмент при хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност. Хеджиращият инструмент(и) може да бъде държан от всяко предприятие или предприятия в рамките на групата при условие, че са удовлетворени изискванията на МСС 39 параграф 88 за определяне, документиране и ефективност, отнасящи се до хеджирането на нетната инвестиция. По-конкретно, стратегията на хеджиране на групата следва да бъде ясно документирана поради възможността от различни определяния на различни нива в групата.

▼M10

15 За целите на оценяване на ефективността, промяната в стойността на хеджиращия инструмент по отношение на валутния риск се изчислява чрез препратка към функционалната валута на предприятието-майка, спрямо функционалната валута на което се измерва хеджираният риск, в съответствие с документацията на отчитането на хеджирането. В зависимост от това къде се държи хеджиращият инструмент, при отсъствие на отчитане на хеджиране общият размер на промяната в стойността може да се признае в печалба или загуба, в друг всеобхватен доход или и двете. Оценката на ефективността обаче не се засяга от това, дали промяната в стойността на хеджиращия инструмент е призната в печалба или загуба или в друг всеобхватен доход. Като част от прилагането на отчитане на хеджирането, цялата ефективна част от промяната се включва в друг всеобхватен доход. Оценката на ефективността не се засяга от това дали хеджиращият инструмент е деривативен или недеривативен инструмент или от метода на консолидация.

Освобождаване от хеджирана чуждестранна дейност

16 При освобождаване от чуждестранна дейност, която е била хеджирана, сумата, прекласифицирана към печалба или загуба като корекция от прекласифициране от резерва за преизчисляване на чуждестранна валута в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка по отношение на хеджиращия инструмент, е сумата, чието установяване изисква МСС 39, параграф 102. Тази сума е кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била определена като ефективно хеджиране.

17 Сумата, прекласифицирана към печалба или загуба от резерва от преизчисляване на чуждестранна валута в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка по отношение на нетната инвестиция в тази чуждестранна дейност в съответствие с МСС 21, параграф 48, е сумата, включена в този резерв от

▼M10

преизчисляване на чуждестранна валута на предприятието-майка по отношение на тази чуждестранна дейност. В консолидираните финансови отчети на крайното предприятие-майка агрегираната нетна сума, призната в резерва от преизчисляване на чуждестранна валута по отношение на всички чуждестранни дейности, не се засяга от метода на консолидация. Дали обаче крайното предприятие-майка използва директния метод на консолидация или метода „стъпка по стъпка“ ([1]) може да засегне сумата, включена в неговия резерв от преизчисляване на чуждестранна валута по отношение на отделна чуждестранна дейност. Използването на метода на консолидация „стъпка по стъпка“ може да доведе до прекласифициране към печалба или загуба на сума, различна от тази, използвана за определяне ефективността на хеджирането. Тази разлика може да се елиминира като се определи сумата, отнасяща се до тази чуждестранна дейност, която би възникнала, ако бе използван директният метод на консолидация. Тази корекция не се изисква от МСС 21. Това обаче е избор на счетоводна политика, която трябва да се следва последователно за всички нетни инвестиции.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

▼M22

18 Предприятието прилага настоящото Разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 октомври 2008 година. Предприятието прилага изменението на параграф 14, въведено с издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Разрешава се по-ранното прилагане и на двете. Ако предприятието прилага настоящото Разяснение за период, започващ преди 1 октомври 2008 г., или изменението на параграф 14 преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт.

▼M10

ПРЕМИНАВАНЕ

19 МСС 8 определя как предприятието прилага промяна в счетоводната политика в резултат от първоначалното прилагане на Разяснение. Предприятието не е длъжно да спазва тези изисквания, когато прилага за първи път Разяснението. Ако предприятието е определило хеджиращ инструмент като хедж на нетна инвестиция, но този хедж не отговаря на условията за отчитане на хеджиране в настоящото Разяснение, предприятието прилага МСС 39, за да преустанови това отчитане на хеджиране от бъдеща дата.

Допълнение

Насоки за прилагане

Това приложение представлява неразделна част от Разяснението.

НП1 Настоящото приложение илюстрира прилагането на Разяснението при използване на посочената по-долу корпоративна структура. Във всички случаи описаните хеджиращи взаимоотношения се подлагат на тест за ефективност в съответствие с МСС 39, макар че самият тест не се разглежда в настоящото приложение. Предприятието-майка, което е крайното предприятие-майка, представя своите консолидирани финансови отчети в своята

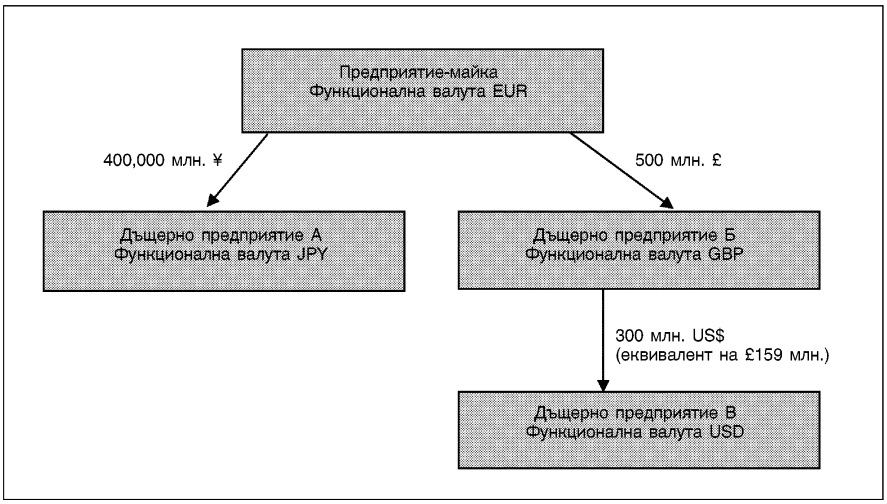
([1]) Директният метод е методът на консолидация, при който финансовите отчети на чуждестранната дейност се преизчисляват директно във функционалната валута на крайното предприятие-майка. Методът „стъпка по стъпка“ е методът на консолидация, при който финансовите отчети на чуждестранната дейност първо се преизчисляват във функционалната валута на което и да е междинно предприятие(я)-майка(и) и след това се преизчислява във функционалната валута на крайното предприятие-майка (или във валутата на представяне, ако е различна).

▼M10

функционална валута евро (EUR). Всяко от дъщерните дружества е притежавано изцяло. Нетната инвестиция на предприятието-майка от 500 милиона £ в Дъщерно дружество Б (функционална валута британски лири (GBP)) включва еквивалент на 159 млн. £ от нетната инвестиция на Дъщерно дружество Б от 300 млн. US$ в Дъщерно дружество В (функционална валута щатски долар (USD)). С други думи, нетните активи на Дъщерно дружество Б, различни от нетната му инвестиция в Дъщерно дружество В, са 341 млн. £.

Характер на хеджирания риск, за който може да се определи хеджиращо взаимоотношение (параграфи 10—13)

НП2 Предприятието-майка може да хеджира нетната си инвестиция във всяко от дъщерните дружества А, Б и В срещу валутния риск между съответните им функционални характеристики (японски йени (JPY), британски лири и щатски долари) и еврото. Освен това, предприятието-майка може да хеджира валутния риск USD/GBP между функционалните валути на Дъщерно предприятие Б и Дъщерно предприятие В. В консолидираните си финансови отчети Дъщерно предприятие Б може да хеджира своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие В срещу валутния риск между техните функционални валути щатски долари и британски лири. В следните примери определеният риск е валутният риск на обменни курсове при спот сделки, тъй като хеджиращите инструменти не са деривативи. Ако хеджиращите инструменти бяха форуърдни договори, предприятието-майка можеше да определи форуърдния валутен риск.



Сума на хеджираната позиция, за която може да се определи хеджиращо взаимоотношение (параграфи 10—13)

НП3 Предприятието-майка желае да хеджира валутния риск от своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие В. Да приемем, че Дъщерно предприятие А има външен заем от 300 млн. US$ Нетните активи на Дъщерно предприятие А в началото на отчетния период са 400,000 млн. ¥, включително постъпленията от външния заем от 300 млн. US$.

▼**M10**

НП4 Хеджираната позиция може да бъде сума на нетни активи равна или по-малка от балансовата стойност на нетната инвестиция на предприятието-майка в Дъщерно предприятие В (300 млн. US$) в консолидираните му финансови отчети. В своите консолидирани финансови отчети предприятието-майка може да определи външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А като хедж на валутния риск на спот курса EUR/USD, свързан с неговата нетна инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В. В този случай и разликата от обменния курс EUR/USD във външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А, и разликата от обменния курс EUR/USD в нетната инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В се включват в резерва от преизчисляване на чуждестранна валута в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка след прилагането на счетоводно отчитане на хеджирането.

НП5 При отсъствие на отчитане на хеджирането, общата разлика от обменния курс USD/EUR във външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А се признава в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка по следния начин:

— промяната в обменния курс по спот сделки курс USD/JPY, преизчислена в евро, в печалба или загуба, и

— промяната в обменния курс по спот сделки JPY/EUR в друг всеобхватен доход.

Вместо определянето в параграф НП4, в своите консолидирани финансови отчети предприятието-майка може да определи външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А като хедж на риска от обменния курс по спот сделки GBP/USD между Дъщерно предприятие В и Дъщерно предприятие Б. В този случай общата разлика от обменни курсове USD/EUR във външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А се признава в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка по следния начин:

— промяната в обменния курс по спот сделки GBP/USD в резерва от преизчисление на чуждестранна валута, отнасящ се до Дъщерно предприятие В,

— промяната в обменния курс по спот сделки курс GBP/JPY, преизчислена в евро, в печалба или загуба, и

— промяната в обменния курс по спот сделки JPY/EUR в друг всеобхватен доход.

НП6 Предприятието-майка не може да определи външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А като хедж нито на риска от обменния курс по спот сделки EUR/USD, нито на риска от обменния курс по спот сделки GBP/USD в своите консолидирани финансови отчети. Един единствен хеджиращ инструмент може да хеджира един и същ определен риск само веднъж. Дъщерно предприятие Б не може да прилага отчитане на хеджиране в своите консолидирани финансови отчети, тъй като хеджиращият инструмент се държи извън рамките на групата, състояща се от Дъщерно предприятие Б и Дъщерно предприятие В.

▼M10

Къде в групата може да се държи хеджиращият инструмент (параграфи 14 и 15)?

НП7 Както е отбелязано в параграф НП5, общата промяна в стойността по отношение на валутния риск на външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А се записва и в печалба и загуба (риск на USD/JPY при спот сделки), и в друг всеобхватен доход (риск на EUR/JPY при спот сделки) в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка при отсъствие на отчитане на хеджиране. И двете суми се включват с цел оценяване ефективността на хеджирането, определено в параграф НП4, тъй като промяната в стойността и на хеджиращия инструмент, и на хеджираната позиция се изчисляват с препратка към евро — функционална валута на предприятието-майка спрямо щатски долар — функционална валута на Дъщерно предприятие В, в съответствие с документацията на хеджирането. Методът на консолидация (т.е. директен метод или „стъпка по стъпка“) не засяга оценката на ефективността на хеджирането.

Суми, признавани в печалба или загуба при освобождаване от чуждестранна дейност (параграфи 16 и 17)

НП8 Когато Дъщерно предприятие В бъде извадено от употреба, сумите, прекласифицирани към печалба или загуба в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка от неговия резерв от преизчисляване на чуждестранна валута (РПЧВ), са:

а) по отношение на външния заем от 300 млн. US$ на Дъщерно предприятие А сумата, която МСС 39 изисква да бъде установена, т.е. общата промяна в стойността по отношение на риска от обменните курсове, призната в друг всеобхватен доход като ефективна част от хеджа; и

б) по отношение на нетната инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В сумата, определена по метода на консолидация на предприятието. Ако предприятието-майка използва директния метод, неговият РПЧВ по отношение на Дъщерно предприятие В ще се определи директно от обменния курс EUR/USD. Ако предприятието-майка използва метода „стъпка по стъпка“, неговият РПЧВ по отношение на Дъщерно предприятие В ще се определи от РПЧВ, признат от Дъщерно предприятие Б, като отразява обменния курс GBP/-USD, преизчислен във функционалната валута на предприятието-майка, използвайки обменен курс EUR/GBP. Използването от предприятието-майка на метода на консолидация „стъпка по стъпка“ в предходни периоди не изисква, нито изключва то да определи сумата на РПЧВ, която трябва да се прекласифицира, когато се освободи от Дъщерно предприятие В, като сумата, която то би било признало, ако винаги е използвало директния метод, в зависимост от своята счетоводна политика.

Хеджиране на повече от една чуждестранна дейност (параграфи 11, 13 и 15)

НП9 Следните примери илюстрират, че в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка рискът, който може да се хеджира, винаги е рискът между неговата функционална валута (евро) и функционалните валути на дъщерни предприятия Б и В. Без значение как са определени хеджовете, максималните суми, които могат да представляват ефективни хеджове, които се включват в резерва от преизчисляване на чуждестранна валута в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка, когато и двете чуждестранни дейности са хеджирани, са 300 млн. US$ за риска EUR/USD и 341 млн. £ за риска EUR/GBP. Други промени в стойността, дължащи се на промени в обменните курсове, се включват в консолидираната печалба или загуба на предприятието-майка. Разбира се, възможно е предприятието-майка да определи 300 млн. US$ само за промени в обменния курс при спот сделки USD/GBP или 500 млн. £ само за промени в обменния курс при спот сделки GBP/EUR.

▼M10

Предприятието-майка държи и USD, и GBP хеджиращи инструменти

НП10 Предприятието-майка може да желае да хеджира валутния риск по отношение на своята нетна инвестиция в Дъщерно дружество Б, както и този по отношение на Дъщерно дружество В. Да приемем, че предприятието-майка държи подходящи хеджиращи инструменти, деноминирани в щатски долари и британски лири, които може да определи като хеджове на своите нетни инвестиции в Дъщерно предприятие Б и Дъщерно предприятие В. Определенията, които предприятието-майка може да направи в своите консолидирани финансови отчети включват, но не се ограничават до, следното:

а) Хеджиращ инструмент на стойност 300 млн. US$, определен като хедж на нетната инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В, като рискът е валутната спот експозиция (EUR/USD) между предприятието-майка и Дъщерно дружество В и хеджиращ инструмент до 341 млн. £, определен като хедж на нетната инвестиция от 341 млн. £ в Дъщерно предприятие Б, като рискът е валутната спот експозиция (EUR/GBP) между предприятието-майка и Дъщерно дружество Б.

б) Хеджиращ инструмент на стойност 300 млн. US$, определен като хедж на нетната инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В, като рискът е валутната спот експозиция (GBP/USD) между Дъщерно предприятие Б и Дъщерно предприятие В и хеджиращ инструмент до 500 млн. £, определен като хедж на нетната инвестиция от 500 млн. £ в Дъщерно предприятие Б, като рискът е валутната спот експозиция (EUR/GBP) между предприятието-майка и Дъщерно дружество Б.

НП11 Рискът на EUR/USD от нетната инвестиция на предприятието-майка в Дъщерно предприятие В е различен риск от този на EUR/GBP от нетната инвестиция на предприятието-майка в Дъщерно предприятие Б. В случая, описан в параграф НП10 а) обаче, чрез определянето на хеджиращия инструмент в USD, който държи, предприятието-майка изцяло е хеджирало риска на EUR/USD от нетната си инвестиция в Дъщерно предприятие В. Ако предприятието-майка е определило също инструмент в GBP, който държи, като хедж на своята нетна инвестиция от 500 млн. £ в Дъщерно предприятие Б, 159 млн. £ от тази нетна инвестиция, представляващи GBP еквивалент на неговата USD нетна инвестиция в Дъщерно предприятие В, ще бъдат хеджирани два пъти за риска на GBP/EUR в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка.

НП12 В случая, описан в параграф НП10 б), ако предприятието-майка определи хеджирания риск като валутната експозиция при спот курс (GBP/USD) между Дъщерно предприятие Б и Дъщерно предприятие В, само частта GBP/USD от промяната в стойността на неговия хеджиращ инструмент от 300 млн. US$ се включва в резерва от преизчисление на чуждестранна валута на предприятието-майка към Дъщерно предприятие В. Останалата част от промяната (еквивалента на GBP/EUR промяната в 159 млн. £) се включва в консолидираната печалба или загуба на предприятието-майка, както в параграф НП5. Тъй като определянето на риска на USD/GBP между дъщерни предприятие Б и В не се включва в риска на GBP/EUR, предприятието-майка може също да определи до 500 млн. £ от своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие Б, като рискът е валутната спот експозиция (GBP/EUR) между предприятието-майка и Дъщерно предприятие Б.

▼M10

Дъщерно предприятие Б държи хеджиращ инструмент в USD

НП13 Да приемем, че Дъщерно предприятие Б държи външен дълг от 300 млн. US$, постъпленията от който са прехвърлени на предприятието-майка чрез междуфирмен заем, деноминиран в британски лири. Тъй като и активите, и пасивите му са се увеличили с 159 млн. £, нетните активи на Дъщерно предприятие Б остават непроменени. Дъщерно предприятие Б би могло да определи външния дълг като хедж на риска на GBP/USD на своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие В в своите консолидирани финансови отчети. Предприятието-майка би могло да поддържа определянето от Дъщерно предприятие Б на този хеджиращ инструмент като хедж на неговата нетна инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В за риска GBP/-USD (вж. параграф 13) и предприятието-майка би могло да определи хеджиращия инструмент в GBP, който то държи, като хедж на цялата нетна инвестиция от 500 млн. £ в Дъщерно предприятие Б. Първият хедж, определен от Дъщерно предприятие Б, ще бъде оценен чрез препратка към функционалната валута на Дъщерно предприятие Б (британски лири), а вторият хедж, определен от предприятието-майка, ще бъде оценен чрез препратка към функционалната валута на предприятието-майка (евро). В този случай само рискът на GBP/USD от нетната инвестиция на предприятието-майка в Дъщерно предприятие В е бил хеджиран в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка чрез хеджиращия инструмент в USD, а не целият риск на EUR/USD. Следователно целият риск на EUR/GBP от нетната инвестиция от 500 млн. £ на предприятието-майка в Дъщерно предприятие Б може да бъде хеджиран в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка.

НП14 Следва обаче да се вземе предвид също и отчитането на заема на предприятието-майка от 159 млн. £, дължим на Дъщерно предприятие Б. Ако дължимият от предприятието-майка заем не се счита за част от неговата нетна инвестиция в Дъщерно предприятие Б, тъй като не отговаря на условията на МСС 21, параграф 15, разликата от обменни курсове GBP/EUR, възникваща от преизчисляването му, следва да се включи в консолидираната печалба или загуба на предприятието-майка. Ако заемът от 159 млн. £, дължим от предприятието-майка на Дъщерно предприятие Б, се счита за част от нетната инвестиция на предприятието-майка, тази нетна инвестиция ще бъде само 341 млн. £ и сумата, която предприятието-майка би могло да определи като хеджирана позиция за риска на GBP/EUR, ще се намали съответно от 500 млн. £ на 341 млн. £.

НП15 Ако предприятието-майка сторнира хеджиращото взаимоотношение, определено от Дъщерно предприятие Б, предприятието-майка би могло да определи външния заем от 300 млн. US$, държан от Дъщерно предприятие Б като хедж на неговата нетна инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В за риска на EUR/USD и да определи хеджиращия инструмент в GBP, който то самото държи, като хедж само до 341 млн. £ от нетната инвестиция в Дъщерно предприятие Б. В този случай ефективността и на двата хеджа се изчислява чрез препратка към функционалната валута на предприятието-майка (евро). Следователно и USD/GBP промяната в стойността на външния заем, държан от Дъщерно предприятие Б, и GBP/EUR промяната в стойността на дължимия от предприятието-майка заем на Дъщерно предприятие Б (равняваща се на USD/EUR общо)се включва в резерва от преизчисляване на чуждестранна валута в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка. Тъй като предприятието-майка вече изцяло е хеджирало риска на EUR/USD от своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие В, то може да хеджира само до 341 млн. £ за риска на EUR/GBP на своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие Б.

▼M17

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 17

Разпределения на непарични активи на собствениците

ПРЕПРАТКИ

— МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен 2008 г.)

— МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*

— МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.)

— МСС 10 *Събития след датата на баланса*

— МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* (изменен през май 2008 г.)

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1 Понякога предприятието разпределя активи, различни от парични средства (непарични активи), като дивиденти на собствениците си ([1]), в качеството им на собственици. В тези ситуации предприятието може също да даде на собствениците си правото на избор да получат или непарични активи, или парични средства. КРМСФО получи искания за насоки за начина, по който предприятието следва да отчете счетоводно тези разпределения.

2 Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) не предоставят насоки за това как предприятието трябва да оценява разпределенията към собствениците си (наричани общо дивиденти). МСС 1 изисква от предприятието да представи подробна информация за дивидентите, признати като разпределения към собствениците, или в отчета за промени в собствения капитал, или в пояснителните приложения към финансовия отчет.

ОБХВАТ

3 Настоящото разяснение е приложимо за следните видове нереципрочни разпределения на активи от предприятието към собствениците в качеството им на такива:

а) разпределения на непарични активи (напр. позиции имоти, машини и съоръжения, дейности, както те са дефинирани в МСФО 3, участия в собствеността в друго предприятие или групи, подлежащи на освобождаване, както те са дефинирани в МСФО 5); и

б) разпределения, които дават на собствениците избор да получат или непарични активи, или парични средства.

4 Настоящото разяснение е приложимо единствено по отношение на разпределения, при които всички собственици на един и същи клас капиталови инструменти се третират равнопоставено.

5 Настоящото разяснение не е приложимо по отношение на разпределение на непаричен актив, който в крайна сметка се контролира от едно и също лице или лица както преди, така и след разпределението. Това изключение е приложимо за отделните, индивидуалните и консолидираните финансови отчети на предприятие, което извършва разпределението.

([1]) Параграф 7 от МСС 1 определя собствениците като притежателите на инструменти, класифицирани като собствен капитал.

▼M17

6 В съответствие с параграф 5 настоящото разяснение не е приложимо, когато непаричният актив в крайна сметка се контролира от същите лица както преди, така и след разпределението. Параграф Б2 от МСФО 3 упоменава, че „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, за да бъде едно разпределение извън обхвата на настоящото разяснение въз основа на това, че едни и същи лица контролират актива както преди, така и след разпределението, група от индивидуални акционери, получаващи разпределението, трябва да има в резултат на договорни споразумения такава крайна колективна власт върху предприятието, извършващо разпределението.

7 В съответствие с параграф 5 настоящото разяснение не е приложимо, когато предприятието разпределя част от участията си в собствеността на дъщерно предприятие, но запазва контрола върху него. Предприятието, извършващо разпределение, което води до признаване от страна на предприятието на неконтролиращо участие в неговото дъщерно предприятие, отчита счетоводно това разпределение в съответствие с МСС 27 (изменен през 2008 г.).

8 Настоящото разяснение разглежда единствено счетоводното отчитане от страна на предприятието, което извършва разпределението на непаричния актив. То не разглежда счетоводното отчитане от страна на акционерите, които получават това разпределение.

ВЪПРОСИ

9 Когато предприятието декларира разпределение и има задължение да разпредели съответните активи на собствениците си, то трябва да признае пасив за задължението за изплащане на дивиденти. Следователно настоящото разяснение разглежда следните въпроси:

а) Кога предприятието трябва да признае задължение за изплащане на дивиденти?

б) Как предприятието трябва да оцени задължението за изплащане на дивиденти?

в) Когато предприятието уреди задължението за изплащане на дивиденти, по какъв начин то трябва да отчете счетоводно каквато и да било разлика между балансовата стойност на разпределените активи и балансовата стойност на задължението за изплащане на дивиденти?

КОНСЕНСУС

Кога да се признае задължение за изплащане на дивиденти

10 Задължението за изплащане на дивидент следва да се признае, когато дивидентът е надлежно оторизиран и вече не е предмет на преценка от страна на предприятието, т.е. на датата:

а) на която декларирането на дивидента, например от ръководството или съвета на директорите, е одобрено от съответния орган, например от акционерите, ако юрисдикцията изисква такова одобрение; или

б) на която дивидентът бъде деклариран, например от ръководството и съвета на директорите, ако юрисдикцията не изисква допълнително одобрение.

Оценяване на задължението за изплащане на дивиденти

11 Предприятието оценява задължението за разпределяне на непарични активи като дивидент на собствениците си по справедливата стойност на актива, който следва да бъде разпределен.

▼M17

12 Ако предприятието даде на собствениците право на избор да получат или непаричен актив, или парични средства, то предприятието следва да направи приблизителна оценка на задължението за изплащане на дивиденти, като разгледа справедливата стойност на двете възможности и на свързаната с тях вероятност собствениците да изберат всяка една от тях.

13 В края на всеки отчетен период и към датата на уреждането предприятието извършва преглед и коригира балансовата стойност на задължението за изплащане на дивидент, като промените в балансовата стойност на задължението за изплащане на дивидент се признават в собствения капитал като корекция на сумата на разпределението.

Счетоводно отчитане на каквато и да било разлика между балансовата стойност на разпределените активи и балансовата стойност на задължението за изплащане на дивиденти, когато предприятието уреди това задължение

14 Когато предприятието уреди задължението за изплащане на дивиденти, то трябва да признае каквато и да било разлика, ако има такава, между балансовата стойност на разпределените активи и балансовата стойност на задължението за изплащане на дивиденти в печалбата или загубата.

Представяне и оповестявания

15 Предприятието следва да представя разликата, описана в параграф 14, като отделна позиция по ред в печалбата или загубата.

16 Предприятието оповестява следната обща информация, ако е приложима:

а) балансовата сума на задължението за изплащане на дивидент в началото и в края на периода; и

б) увеличението или намалението в балансовата стойност, призната през периода, в съответствие с параграф 13 в резултат от промяна в справедливата стойност на актива, който подлежи на разпределение.

17 Ако след края на отчетния период, но преди финансовият отчет да бъде одобрен за публикуване, предприятието декларира дивидент за разпределение на непаричен актив, то следва да оповести:

а) характера на актива, който следва да бъде разпределен;

б) балансовата стойност на актива, който следва да бъде разпределен, в края на отчетния период; и

в) приблизителната справедлива стойност на актива, който следва да бъде разпределен, към края на отчетния период, ако е различна от неговата балансова стойност, и информацията за използвания метод за определяне на тази справедлива стойност, изискван съгласно МСФО 7, параграф 27, букви а) и б).

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

18 Предприятието прилага настоящото разяснение с бъдеща дата за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Не е разрешено прилагането с обратна сила. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 юли 2009 г., предприятието следва да оповести този факт, а също и да приложи МСФО 3 (преработен през 2008 г.), МСС 27 (изменен през май 2008 г.) и МСФО 5 (изменен чрез настоящото разяснение).

▼**M18**

РАЗЯСНЕНИЕ НА КРМСФО 18

Прехвърляне на активи от клиенти

ПРЕПРАТКИ

— *Рамка за изготвяне и представяне на финансовите отчети*

— *МСФО 1 Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане (както е преработен през 2008 г.)*

— *МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— *МСС 16 Имоти, машини и съоръжения*

— *МСС 18 Приходи*

— *МСС 20 Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ*

— *КРМСФО 12 Споразумения за концесионна услуга*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1 В сектора на комуналните услуги дадено предприятие може да получи от клиентите си активи на имоти, машини и съоръжения, които трябва да бъдат използвани за свързване на тези клиенти към мрежа и да им се осигури постоянен достъп до доставки от стоки като електроенергия, газ или вода. Друга възможност е дадено предприятие да получи парични наличности от клиентите за придобиване или изграждане на такива активи на имоти, машини и съоръжения. Обикновено клиентите трябва да платят допълнителна сума за закупуването на стоки или услуги, в зависимост от употребата.

2 Прехвърляне на активи от клиенти може да съществува и в други сектори освен комуналните услуги. Например дадено предприятие, което отдава на подизпълнител определени функции на информационните си технологии, може да прехвърли своите съществуващи активи на имоти, машини и съоръжения на подизпълнителя.

3 В някои случаи субектът, прехвърлящ актива, може да не бъде предприятието, което впоследствие ще има постоянен достъп до доставката на стоки или услуги и ще ги получава. С цел улеснение обаче, предприятието, прехвърлящо активите, по смисъла на настоящото разяснение, е клиента.

ОБХВАТ

4 Настоящото разяснение се прилага за отчитането на прехвърляния на активи на имоти, машини и съоръжения от предприятия, които получават такива прехвърляния от своите клиенти.

5 Споразуменията в обхвата на настоящото разяснение са споразумения, съгласно които дадено предприятие получава от клиент активи на имоти, машини и съоръжения, която предприятието трябва след това да използва, за да свърже клиента с мрежа, да осигури на клиента постоянен достъп до стоки или услуги, или и двете.

6 Настоящото разяснение се прилага за споразуменията, съгласно които дадено предприятие получава парични наличности от клиент, когато тези парични наличности се използват единствено за изграждането или придобиването на актив на имоти, машини и съоръжения, като предприятието след това използва този актив на имоти, машини и съоръжения, за да свърже клиента с мрежа, да му осигури постоянен достъп до стоки или услуги или и двете.

▼**M18**

7 Настоящото разяснение не се прилага за споразумения, съгласно които прехвърлянето представлява предоставени от държавата безвъзмездни средства по смисъла на МСС 20 или инфраструктура, която е предмет на споразумение за концесионна услуга, която е в обхвата на КРМСФО 12.

ВЪПРОСИ

8 Настоящото разяснение разглежда следните въпроси:

а) Спазено ли е определението за актив?

б) Ако е спазено определението за актив, как трябва да бъде оценен активът на имоти, машини и съоръжения при първоначалното признаване?

в) Ако при първоначалното признаване активът на имоти, машини и съоръжения е оценен по справедлива стойност, как следва да се отчете полученият кредит?

г) Как предприятието следва да отчете прехвърлянето на парични наличности от своя клиент?

КОНСЕНСУС

Спазено ли е определението за актив?

9 Когато дадено предприятие получи от клиент прехвърляне на актив на имот, машина и съоръжение, предприятието оценява дали прехвърленият актив отговаря на определението за актив съгласно *Рамката*. В параграф 49(а) от *Рамката* се посочва, че „актив е източник, контролиран от предприятието в резултат на минали събития, от който предприятието очаква да получи бъдещи икономически ползи“. В повечето случаи предприятието получава правото на собственост върху прехвърления актив на имоти, машини и съоръжения. Въпреки това при определянето дали даден актив съществува, правото на собственост не е съществено условие. Следователно, ако клиентът продължава да контролира прехвърления актив, определението за актив няма да бъде спазено, въпреки прехвърлянето на собствеността.

10 Предприятие, което контролира даден актив, може по принцип да разполага с актива по свое усмотрение. Например, предприятието може да замени този актив за други активи, да го използва за производството на стоки или услуги, да изисква цена за използването му от други, да го използва за уреждане на задължения, да го задържи или да го разпредели на собствениците. Предприятието, което получава от клиент прехвърляне на актив на имоти, машини и съоръжения, разглежда всички важни факти и обстоятелства, когато оценява контрола върху прехвърления актив. Например, въпреки че предприятието трябва да използва прехвърления актив на имоти, машини и съоръжения, за да предоставя на клиента една или повече услуги, то може да реши относно начина, по който прехвърленият актив на имоти, машини и съоръжения се използва, поддържа и кога се подменя. В този случай, предприятието обикновено заключава, че то контролира прехвърления актив на имоти, машини и съоръжения.

Как трябва да бъде оценен прехвърленият актив на имоти, машини и съоръжения при първоначалното признаване?

11 Ако предприятието заключи, че определението за актив е спазено, то признава прехвърления актив като имот, машина и съоръжение в съответствие с параграф 7 от МСС 16 и оценява себестойността му при първоначалното признаване по неговата справедлива стойност в съответствие с параграф 24 от същия стандарт.

▼M18

Как трябва да бъде отчетен кредитът?

12 В следващото обсъждане се допуска, че предприятието, получаващо актива на имот, машини и съоръжения, е заключило, че прехвърленият актив следа да бъде признат и оценен в съответствие с параграфи 9—11.

13 Съгласно параграф 12 от МСС 18 „Когато стоки или услуги се разменят или заменят за стоки или услуги със сходен характер и стойност, размяната не се разглежда като сделка, която създава приход“. В съответствие с условията на споразуменията, които са в рамките на обхвата на настоящото разяснение, прехвърляне на актив на имоти, машини и съоръжения се счита за размяна на несходни стоки или услуги. Следователно, предприятието признава приход в съответствие с МСС 18.

Идентифициране на разграничими услуги

14 Дадено предприятие може да се съгласи да достави една или повече услуги в замяна на прехвърления актив на имоти, машини и съоръжения като свързване на клиента към мрежа, осигуряване на постоянен достъп на клиента до доставка на стоки или услуги или и двете. В съответствие с параграф 13 от МСС 18 предприятието идентифицира разграничимите услуги, включени в споразумението.

15 Характеристиките, които посочват, че свързаното на клиента към мрежа е разграничима услуга, включват:

а) услугата по свързването е доставена на клиента или представлява самостоятелна стойност за този клиент;

б) справедливата стойност на услугата по свързването може да бъде надеждно оценена.

16 Характеристиката, по която може да се съди, че осигуряването на клиента на постоянен достъп до доставки на стоки или услуги е разграничима услуга е, че клиентът, извършващ прехвърлянето, получава в бъдеще постоянен достъп до стоките или услугите, или и двете на цена, по-ниска от цената, която би платил без наличието на прехвърляне на актив на имоти, машини и съоръжения.

17 И обратно, характеристиката, по която може да се съди, че задължението за осигуряване на клиента на постоянен достъп до стоки или услуги възниква по-скоро от условията на разрешението за извършване на дейност на предприятието или от друга разпоредба, отколкото от споразумението относно прехвърлянето на актив на имоти, машини и съоръжения, е, че извършващите прехвърлянето клиенти плащат същата цена за постоянния достъп до стоките или услугите или и за двете, като тези, които не са извършили прехвърляне.

Признаване на приходите

18 Ако е идентифицирана само една услуга, предприятието признава приходите, когато услугата е извършена, в съответствие с параграф 20 от МСС 18.

19 Ако е идентифицирана повече от една разграничима услуга, съгласно параграф 13 от МСС 18 се изисква справедливата стойност на общото заплащане, получено или дължимо във връзка със споразумението, да бъде разпределена за всяка услуга и тогава критериите за признаване от МСС 18 се прилагат за всяка услуга.

20 Ако текуща услуга е идентифицирана като част от споразумението, периодът за който приходът за тази услуга ще бъде признат, обикновено се определя от условията на споразумението с клиента. Ако в споразумението не се посочва срок, приходите се признават за период, не по-дълъг от полезния живот на прехвърления актив, използван за предоставянето на текущата услуга.

▼**M18**

Как предприятието следва да отчете прехвърлянето на парични наличности от свой клиент?

21 Когато дадено предприятие получава прехвърляне на парични наличности от клиент, то оценява дали споразумението е в обхвата на настоящото разяснение в съответствие с параграф 6. Ако това е така, предприятието оценява дали изграденият или придобит актив на имоти, машини и съоръжения отговаря на определението за актив в съответствие с параграфи 9 и 10. Ако определението за актив е спазено, предприятието признава актива на имоти, машини и съоръжения по себестойност в съответствие с МСС 16 и признава приходите в съответствие с параграфи 13—20 по стойността на паричните наличности, получени от клиента.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

22 Предприятието прилага настоящото разяснение по отношение на прехвърляния на активи от клиенти, получени на или след 1 юли 2009 г. По-ранното прилагането се допуска, при положение че оценката и другата информация, необходима за прилагането на разяснението по отношение на минали транзакции, са получени към момента, когато са извършени тези прехвърляния. Предприятието оповестява датата, от която се прилага разяснението.

▼**M28**

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 19

Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал

ПОЗОВАВАНИЯ

— *Рамка за изготвяне и представяне на финансовите отчети*

— МСФО 2 *Плащане на базата на акции*

— МСФО 3 *Бизнес комбинации*

— МСС 1 *Представяне на финансовите отчети*

— МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните прогнози и грешки*

— МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*

— МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*

ИСТОРИЯ НА ДОСИЕТО

1 Длъжник и кредитор могат да предоговорят условията на финансовия пасив с цел длъжникът да погаси задължението изцяло или частично, като емитира инструменти на собствения капитал в полза на кредитора. Тези сделки понякога се наричат „размяна на дълг срещу капитал“ („debt for equity swaps“). КРМСФО получи запитвания за насоки относно счетоводното отчитане на подобни сделки.

ОБХВАТ

2 Настоящото разяснение разглежда счетоводното отчитане от страна на предприятието, когато условията на финансовия пасив са предоговорени и в резултат на това предприятието емитира инструменти на собствения капитал в полза на своя кредитор, с които погасява изцяло или частично финансовия пасив. Разяснението не се отнася до счетоводното отчитане от страна на кредитора.

3 Предприятието не прилага настоящото разяснение спрямо сделки в следните ситуации:

а) кредиторът е също пряк или непряк акционер и действа в качеството на пряк или непряк настоящ акционер;

б) кредиторът и предприятието са контролирани от една и съща страна или страни преди и след сделката и същността на сделката включва разпределяне на капитал от страна на предприятието или капиталова вноска в предприятието;

в) погасяването на финансовия пасив чрез емитирането на акции е в съответствие с първоначалните условия на финансовия пасив.

ВЪПРОСИ

4 Настоящото разяснение разглежда следните въпроси:

а) Представляват ли инструменти на собствения капитал на предприятието, емитирани с цел погасяването изцяло или частично на финансов пасив, „платено възнаграждение“ в съответствие с параграф 41 от МСС 39?

б) Как предприятието следва да измери първоначално инструментите на собствения капитал, емитирани за погасяване на такъв финансов пасив?

в) Как предприятието следва да отчете разликата между балансовата стойност на погасения финансов пасив и първоначално измерената стойност на емитираните инструменти на собствения капитал?

▼**M28**

КОНСЕНСУС

5 Емитирането на инструменти на собствения капитал на предприятието в полза на кредитор с цел погасяване изцяло или частично на финансов пасив представлява „платено възнаграждение“ в съответствие с параграф 41 от МСС 39. Предприятието премахва финансовия пасив (или част от финансовия пасив) от своя отчет за финансово състояние, само и единствено ако той е погасен в съответствие с параграф 39 от МСС 39.

6 Когато инструменти на собствения капитал, емитирани в полза на кредитор с цел погасяване изцяло или частично на финансов пасив, са първоначално признати, предприятието ги измерва по справедливата стойност на емитираните инструменти на собствения капитал, освен ако справедливата стойност не може да бъде надеждно измерена.

7 Ако справедливата стойност на емитираните инструменти на собствения капитал не може да бъде надеждно измерена, тогава инструментите на собствения капитал се измерват, така че да отразяват справедливата стойност на погасения финансов пасив. При измерване на справедливата стойност на погасен финансов пасив, който включва характеристика „при поискване“ (напр. „депозит на виждане“), параграф 49 от МСС 39 не се прилага.

8 Ако е погасена само част от финансовия пасив, предприятието преценява дали платеното възнаграждение е свързано с промяна на условията на пасива, който остава непогасен. Ако част от платеното възнаграждение е свързано с изменението на условията на оставащата част от пасива, предприятието разпределя платеното възнаграждение между погасената част от пасива и частта от пасива, която остава непогасена. При извършване на разпределението предприятието разглежда съответните факти и обстоятелства, свързани със сделката.

9 Разликата между балансовата стойност на погасения финансов пасив (или погасената част от финансовия пасив) и платеното възнаграждение се признава в отчета за доходите в съответствие с параграф 41 от МСС 39. Емитираните инструменти на собствения капитал се признават първоначално и се измерват към датата, на която финансовият пасив (или частта от този финансов пасив) е бил погасен.

10 Когато само част от финансовия пасив е погасена, възнаграждението се разпределя в съответствие с параграф 8. Възнаграждението, разпределено към оставащия пасив, се взема предвид, когато се преценява дали условията на този оставащ пасив са променени в значителна степен. Ако оставащият пасив е бил съществено променен, предприятието отчита изменението като погасяване на оригиналния пасив и признаване на нов пасив, според изискванията на параграф 40 от МСС 39.

11 Предприятието оповестява финансовия резултат, признат съгласно параграфи 9 и 10, като отделна позиция в отчета за доходите или в обяснителните бележки.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

12 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 година. Поранното прилагане се разрешава. Ако дадено предприятие прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 юли 2010 г., то оповестява този факт.

13 Предприятието прилага промяна в счетоводната политика в съответствие с МСС 8 от началото на най-ранно представения сравнителен период.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 7

Въвеждане на еврото

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.))

▼B

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 10 *Събития* ►M5 *след края на отчетния период* ◄ (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* (както е преработен през 2003 г.)

▼M11

— МСС 27 Консолидирани и индивидуални финансови отчети (както е преработен 2008 г.)

▼B

ВЪПРОС

1. С въвеждането на икономическия и паричен съюз (ИПС) от 1 януари 1999 г. еврото става официална валута и обменните курсове между еврото и участващите национални валути се фиксират неотменимо, т.е. рискът от последващи курсови разлики, свързани с тези валути, се елиминира от тази дата.

2. Въпросът е как се прилага МСС 21 при преминаването от националните валути на държавите — членки на Европейския съюз, към еврото („преминаването към еврото“).

КОНСЕНСУС

3. Изискванията на МСС 21 относно превалутирането на сделките в чуждестранна валута и финансовите отчети за чуждестранна дейност трябва де се прилагат стриктно при преминаването към еврото. Същата обосновка се прилага и за фиксирането на обменните курсове, когато страните се присъединяват към ИПС на по-късен етап.

4. В частност това означава, че:

а) паричните активи и пасиви в чуждестранна валута, които са възникнали в резултат на сделки, трябва да продължат да се превалутират във функционална валута по заключителния курс. Възникналите в резултат на това курсови разлики трябва да се признават като приход или разход в момента на възникването, освен ако предприятието трябва да продължи да прилага настоящата си счетоводна политика за печалбите или загубите от обмяна на валута, свързани с хеджирането на валутния риск от планирана сделка;

▼M11

б) кумулативните курсови разлики, свързани с превръщането на финансовите отчети за чуждестранни дейности, признати в друг цялостен доход, трябва да се натрупват в собствен капитал и да се прекласифицират от собствен капитал в печалбата или загубата само при освобождаване или частично освобождаване от нетната инвестиция в чуждестранната дейност; и

▼B

в) курсовите разлики в резултат на превръщането на задълженията, деноминирани в националните валути на участващите страни, не трябва да се включват в балансовата стойност на свързаните с тях активи.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Октомври 1997 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 1 юни 1998 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼M5

МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 4. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M11

МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграф 46). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 10

Държавна помощ — без специална връзка с оперативната дейност

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ*

ВЪПРОС

1. В някои страни държавната помощ за предприятията може да е насочена към насърчаване или дългосрочно подпомагане на стопанската дейност в определени региони или промишлени отрасли. Условията за получаване на такава помощ може да не са конкретно свързани с оперативната дейност на предприятието. Примери за такава помощ са прехвърлянията на средства от правителствата на предприятия, които:

   а) осъществяват дейност в определен отрасъл;

   б) продължават да осъществяват дейност в наскоро приватизирани отрасли; или

   в) започват и продължават да осъществяват дейност в неразвити райони.

2. Въпросът е дали тази правителствена помощ е „безвъзмездни средства, предоставени от държавата“, което е в обхвата на МСС 20 и следователно трябва да се отчита в съответствие с изискванията на този стандарт.

КОНСЕНСУС

3. Правителствената помощ за предприятията отговаря на определението за безвъзмездни средства, предоставени от държавата, в МСС 20, дори да не съществуват условия, конкретно свързани с оперативната дейност на предприятието, освен изискването предприятието да осъществява дейност в определени региони или промишлени отрасли. Поради това тези средства не се отнасят пряко към ►M5 акционерни участия ◄.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Януари 1998 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 1 август 1998 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 12

Консолидация — предприятия със специално предназначение

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 19 *Доходи на наети лица*

— МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*

— МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*

— МСФО 2 *Плащане на базата на акции*

ВЪПРОС

1. Дадено предприятие може да бъде създадено за осъществяването на съвсем тясна и определена цел (например за осъществяване на лизинг, научноизследователска дейност или секюритизация на финансови активи). Такова предприятие със специално предназначение (ПСП) може да бъде под формата на корпорация, тръст, събирателно дружество или некорпоративно предприятие. Предприятията със специално предназначение често се създават с правни споразумения, които налагат стриктни и понякога постоянни ограничения върху правомощията за взимане на решения на управителния съвет, синдика или ръководството по отношение на дейността на предприятието със специално предназначение. Тези разпоредби често посочват, че политиката по отношение на продължаващата дейност на предприятието със специално предназначение не може да бъде променяна, освен от неговия основател или спонсор (т.е. предприятието действа на т.нар. „автопилот“).

2. Спонсорът (или предприятието, от чието име е създадено предприятието със специално предназначение) често прехвърля активи на предприятието със специално предназначение, получава правото да използва активи, държани от предприятието със специално предназначение, или извършва услуги за предприятието със специално предназначение, докато други страни („осигуряващи капитала“) могат да осигурят финансирането на предприятието със специално предназначение. Предприятие, което поема ангажимент за сделки с предприятие със специално предназначение (често това е основателят или спонсорът), може по същество да контролира предприятието със специално предназначение.

3. Дяловете на бенефициер в предприятието със специално предназначение могат например да прие мат формата на дългов инструмент, капиталов инструмент, право на участие, остатъчна лихва или лизинг. Някои дялове на бенефициер могат само да гарантират на притежателя постоянна или определена норма на възвръщаемост, докато други дават на притежателя права или достъп до други бъдещи икономически ползи от дейността на предприятието със специално предназначение. В повечето случаи основателят или спонсорът (или предприятието, от чието име е създадено предприятието със специално предназначение) запазва значителни дялове на бенефициер в дейността на предприятието със специално предназначение, въпреки че може да притежава малка или никаква част от капитала от предприятието със специално предназначение.

4. МСС 27 изисква консолидация на предприятията, които се контролират от предприятието, което изготвя отчета. Въпреки това стандартът не предоставя изрични насоки за консолидацията на предприятията със специално предназначение.

5. Въпросът е при какви обстоятелства едно предприятие трябва да консолидира предприятието със специално предназначение.

6. Настоящото разяснение не се прилага за планове за доходи след напускане или други планове за дългосрочни доходи на наети лица, за които се прилага МСС 19.

▼B

7. Прехвърлянето на активи от дадено предприятие в предприятие със специално предназначение може да отговаря на условията за продажба от страна на това предприятие. Дори ако прехвърлянето отговаря на условието за продажба, разпоредбите на МСС 27 и настоящото разяснение могат да означават, че предприятието трябва да консолидира предприятието със специално предназначение. Настоящото разяснение не се отнася за обстоятелствата, при които третирането като продажба трябва да се прилага за предприятието или елиминирането на последиците от такава продажба при консолидация.

КОНСЕНСУС

8. Предприятието със специално предназначение се консолидира, когато същността на отношението между предприятието и предприятието със специално предназначение показва, че предприятието със специално предназначение се контролира от предприятието.

9. В контекста на предприятието със специално предназначение контролът може да възникне чрез предопределеността на дейностите на предприятието със специално предназначение (действащо на „автопилот“) или по друг начин. В параграф 13 от МСС 27 са посочени някои обстоятелства, които водят до контрол дори в случаите, при които предприятието притежава половината или по-малко от половината права на глас в друго предприятие. По подобен начин, контрол може да съществува в случаи, при които дадено предприятие притежава малка или никаква част от капитала в предприятието със специално предназначение. Прилагането на понятието „контрол“ изисква във всеки един случай да се преценяват всички свързани с това фактори.

10. В допълнение към ситуациите, описани в параграф 13 от МСС 27, следните обстоятелства например могат да покажат отношение, при което дадено предприятие контролира предприятие със специално предназначение и следователно трябва да консолидира предприятието със специално предназначение (допълнителни насоки са предоставени в допълнението към настоящото разяснение):

а) по същество, дейностите на предприятието със специално предназначение се осъществяват от името на предприятието в съответствие с неговите специфични търговски нужди, така че предприятието да извлича ползи от дейността на предприятието със специално предназначение;

б) по същество, предприятието има правомощията за вземане на решение за получаване на по-голяма част от ползите в резултат от дейностите на предприятието със специално предназначение или предприятието е предоставило тези правомощия за вземане на решения посредством установяването на механизъм „автопилот“;

в) по същество, предприятието има право да получи по-голяма част от ползите от предприятието със специално предназначение и поради това може да бъде изложено на рискове, които са характерни за дейността на предприятието със специално предназначение; или

г) по същество, предприятието поема по-голяма част от остатъчните рискове или рисковете по собствеността, свързани с предприятието със специално предназначение или неговите активи, за да извлече ползи от неговите дейности.

11. [Заличен]

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Юни 1998 г.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила за годишните финансови периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

Предприятието прилага измененията на параграф 6 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако предприятието приложи МСФО 2 за по-ранен период, посочените изменения трябва да се приложат за този по-ранен период.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 13

Съвместно контролирани предприятия — непарични вноски от контролиращите съдружници

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*

— МСС 18 *Приходи*

— МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*

ВЪПРОС

1. Параграф 48 от МСС 31 се отнася за вноските и продажбите между контролиращия съдружник и съвместното предприятие, както следва: „когато даден контролиращ съдружник внесе или продаде активи на съвместно предприятие, признаването на каквато и да е част от печалбата или загубата в резултат на сделката отразява същността на сделката.“ В допълнение параграф 24 от МСС 31 гласи, че „съвместно контролирано предприятие представлява съвместно предприятие, което е свързано със създаването на корпорация, съдружие или друго предприятие, в което всеки от контролиращите съдружници има участие“. Не съществуват конкретни насоки относно признаването на печалби или загуби, които произтичат от вноски от непарични активи в съвместно контролирани предприятия („СКП“).

2. Вноските в съвместно контролирани предприятия представляват прехвърлянията на активи от контролиращите съдружници срещу дял в собствения капитал на предприятието. Тези вноски могат да са под различна форма. Вноските могат да бъдат направени едновременно от контролиращите съдружници при създаването на съвместно контролираното предприятие или впоследствие. Възнаграждението, получено от контролиращия съдружник срещу вложените активи в съвместно контролираното предприятие, може да включва парични средства или друго възнаграждение, което не зависи от бъдещите парични потоци на съвместно контролираното предприятие („допълнително възнаграждение“).

3. Въпросите са следните:

   а) кога съответната част от печалбите или загубите в резултат на вноска от непарични активи в съвместно контролираното предприятие срещу дял в собствения капитал на съвместно контролираното предприятие трябва да се признае от контролиращия съдружник в ►M5 печалбата или загубата ◄;

   б) как трябва да се отчита допълнителното възнаграждение от контролиращия съдружник; и

   в) как трябва да се представи нереализираната печалба или загуба в консолидираните финансови отчети на контролиращия съдружник.

4. Настоящото разяснение третира отчитането от контролиращ съдружник на непаричните вноски в съвместно контролирано предприятие срещу дял в собствения капитал на съвместно контролираното предприятие, които се отчитат по метода на собствения капитал или чрез пропорционална консолидация.

КОНСЕНСУС

5. При прилагането на параграф 48 от МСС 31 за непарични вноски в съвместно контролирано предприятие срещу дял в собствения капитал на съвместно контролираното предприятие, контролиращият съдружник признава като печалба или загуба за периода частта от печалбата или загубата, която може да се отнесе към дяловете на другите контролиращи съдружници, с изключение на случаите, когато:

▼B

а) значителните рискове и ползи от собствеността на внесения(те) непаричен(ни) актив(и) не са прехвърлени на съвместно контролираното предприятие; или

б) печалбата или загубата от непаричните вноски не може да бъде надеждно оценена; или

в) сделката за вноската няма търговска същност, съгласно описанието на този термин в МСС 16.

Ако се прилагат изключенията, описани в буква а), б) или в), печалбата или загубата се счита за нереализирана и поради това не се признава като печалба или загуба, освен ако също се прилага параграф 6.

6. Ако в допълнение към получаването на дял в собствения капитал на съвместно контролираното предприятие, контролиращият съдружник получи парични или непарични активи, съответната част от печалбата или загубата по сделката се признава от контролиращия съдружник като печалба или загуба.

7. Нереализираните печалби или загуби от непаричните активи, внесени в съвместно контролираното предприятие, се отписват срещу основните активи по метода на пропорционалната консолидация или срещу инвестицията по метода на собствения капитал. Такива нереализирани печалби или загуби не се представят като отсрочени печалби или загуби в консолидирания ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ на контролиращия съдружник.

8—13. [Не се прилагат за основното разяснение]

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Юни 1998 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила за годишните финансови периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

14. Промените в счетоводното отчитане на сделките с непарични вноски, посочени в параграф 5, се прилагат без обратна сила за бъдещите вноски.

15. Предприятието прилага измененията в настоящото разяснение, направени с МСС 16, за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако предприятието прилага посочения стандарт за по-ранни периоди, то прилага и посочените изменения за този по-ранен период.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 15

Оперативен лизинг — стимули

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— *МСС 1 Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)

▼B

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 17 *Лизинг* (както е преработен през 2003 г.)

ВЪПРОС

1. При договарянето на нов или подновен оперативен лизинг лизингодателят може да предостави на лизингополучателя стимули за сключването на договора. Примери за такива стимули са предварителното плащане в брой на лизингополучателя, възстановяване или поемане от страна на лизингодателя на разходите на лизингополучателя (като разходи по преместване, подобренията на наетото имущество и разходите, свързани с вече съществуващо задължение на лизингополучателя). Друга възможност е да бъде уговорено първоначалните периоди на лизинговия срок да бъдат освободени от наем или да се намали размерът на наема.

2. Въпросът е как стимулите при оперативен лизинг да се признават във финансовите отчети на лизингополучателя и лизингодателя.

КОНСЕНСУС

3. Всички стимули при договарянето на нов или подновен оперативен лизинг трябва да се признават като неделима част от нетното възнаграждение, договорено за използването на лизинговия актив, независимо от същността или формата на стимула или разпределението на плащанията във времето.

4. Лизингодателят трябва да признае общата сума на разходите за стимули като намаление на дохода от наем през срока на лизинга на линейна база, освен ако друга системна база не е представителна за разпределението във времето, през което ползата от лизинговия актив намалява.

5. Лизингополучателят трябва да признае общата полза от стимулите като намаление на разходите за наем през срока на лизинга на линейна база, освен ако друга системна база не представя разпределението във времето на ползите за лизингополучателя от използването на лизинговия актив.

6. Разходите, понесени от лизингополучателя, включително разходите, свързани със съществувал по-рано лизинг (например разходите по прекратяването, подобренията или преместването на наетото имущество), трябва да се отчетат от лизингополучателя в съответствие със стандартите, приложими към тези разходи, включително разходите, които ефективно са възстановени чрез споразумението за стимула.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Юни 1998 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила за лизинговите срокове, започващи на или след 1 януари 1999 г.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 21

Данъци върху дохода — възстановяване на преоцененията неамортизируеми активи

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 12 *Данъци върху дохода*

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 40 *Инвестиционни имоти (*както е преработен през 2003 г.)

ВЪПРОС

1. В съответствие с изискванията на параграф 51 от МСС 12 оценяването на пасивите и активите по отсрочени данъци отразява данъчните последици, които биха произтекли от начина, по който предприятието очаква, към ►M5 края на отчетния период ◄, да възстанови или уреди балансовата сума на активите и пасивите, които пораждат временни разлики.

2. Параграф 20 от МСС 12 пояснява, че преоценката на актив невинаги влияе върху облагаемата печалба (загуба) за периода на преоценката или промяната и в резултат на преоценката данъчната основа на актива може да не се преизчислява. Ако бъдещото възстановяване на балансовата сума е облагаемо, всяка разлика между балансовата сума на преоценения актив и неговата данъчната основа е временна разлика и поражда пасив или актив по отсрочени данъци.

3. Въпросът е, как да се интерпретира терминът „възстановяване“ във връзка с актив, за който не се начислява амортизация (неамортизируем актив) и се преоценява в съответствие с изискванията на параграф 31 от МСС 16.

4. Настоящото разяснение също се прилага и за инвестиционни имоти, които се отчитат по преоценена стойност в съответствие с изискванията на параграф 33 от МСС 40, но биха се счели за неамортизируеми, ако се прилагаше МСС 16.

КОНСЕНСУС

5. Активът или пасивът по отсрочени данъци, който възниква при преоценката на неамортизируем актив в съответствие с изискванията на параграф 31 от МСС 16, се оценява на базата на данъчните последици, които биха произтекли от възстановяването на балансовата сума на този актив посредством продажба, независимо от базата за оценка на балансовата сума на този актив. Съответно, ако данъчното законодателство определя данъчна ставка, приложима към облагаемата стойност, получена от продажбата на даден актив, която се различава от данъчната ставка, приложима към облагаемата стойност, получена от използването на актива, се прилага първата от тези две ставки при оценката на пасив или актив по отсрочени данъци във връзка с неамортизируем актив.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Август 1999 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 15 юли 2000 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 25

Данъци върху дохода — промени в данъчния статут на едно предприятие или неговите акционери

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)

▼B

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 12 *Данъци върху дохода*

ВЪПРОС

1. Промяната в данъчния статут на едно предприятие или неговите акционери може да има последици за предприятието посредством увеличение или намаление на неговите данъчни пасиви или активи. Например това може да настъпи при публичното предлагане на капиталови инструменти на предприятието или при преструктуриране на капитала на предприятието. Това също може да настъпи и при преместването на контролиращ акционер в друга страна. В резултат на такова събитие предприятието може да бъде облагано с данък по различен начин. Например то може да получи или загуби данъчни стимули или да подлежи на различна данъчна ставка в бъдеще.

2. Промяната в данъчния статут на едно предприятие или неговите акционери може да има незабавен ефект върху неговите текущи данъчни пасиви или активи. Промяната може също да увеличи или намали пасивите и активите по отсрочени данъци, които са признати от предприятието, в зависимост от ефекта, който промяната в данъчния статут има върху данъчните последици, които ще настъпят след възстановяването или уреждането на балансовата сума на активите и пасивите на предприятието.

3. Въпросът е как предприятието трябва да отчита данъчните последици от промяна в неговия данъчен статут или в данъчния статут на неговите акционери.

КОНСЕНСУС

▼M5

4 Промяната в данъчния статус на едно предприятие или неговите акционери не поражда увеличения или намаления на сумите, признати извън печалбата или загубата. Текущите и отсрочените данъчни последици от промяна в данъчния статус трябва да се включат в печалбата или загубата за периода, освен ако тези последици се отнасят до сделки и събития, които водят, през същия или друг период, до директно кредитиране или дебитиране на признатата сума от капитала или до сучи, признати в друг всеобхватен доход. Тези данъчни последици, свързани с промени в признатата сума на капитала, през същия или през друг период (които не са включени в печалбата или загубата) трябва да се дебитират или кредитират директно в капитала. Тези данъчни последици, които са свързани със суми, признати в друг всеобхватен доход, трябва да се признаят в друг всеобхватен доход.

▼**B**

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Август 1999 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 15 юли 2000 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼**M5**

МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 4. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 27

Оценяване на съдържанието на операции, включващи правната форма на лизинг

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 11 *Договори за строителство*

— МСС 17 *Лизинг* (като е преработен през 2003 г.)

— МСС 18 *Приходи*

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

— МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* (както е преработен през 2003 г.)

— МСФО 4 *Застрахователни договори*

ВЪПРОС

1. Едно предприятие може да осъществи операция или поредица от структурирани операции (споразумение) с несвързано(и) лице(а) (инвеститор), включващи правната форма на лизинг. Например едно предприятие може да даде под наем активи на инвеститор и да наеме обратно същите активи или обратното, да продаде законно активи и да наеме същите активи обратно. Формата на всяко споразумение и неговите условия може да се различават значително. В примера за лизинг и обратен лизинг целта на споразумението може да бъде инвеститорът да получи изгода от данъчно облагане, която се споделя с предприятието под формата на такса, а не да се прехвърли правото за използване на актива.

2. Когато споразумението с инвеститор включва правната форма на лизинг, въпросите са следните:

   а) как да се определи дали поредицата от операции са свързани и трябва да се отчитат като една операция;

   б) дали споразумението отговаря на определението за лизинг в съответствие с изискванията на МСС 17; и ако не отговаря:

      i) дали отделната инвестиционна сметка и задълженията за лизингови плащания, които биха могли да съществуват, представляват активи и пасиви на предприятието (например вж. примера, описан в допълнение А, параграф А2, буква а);

      ii) как предприятието трябва да отчита другите задължения, които възникват в резултат на споразумението; и

      iii) как предприятието трябва да отчита такса, която е възможно да получи от инвеститор.

КОНСЕНСУС

3. Дадена поредица от операции, включващи правната форма на лизинг, са свързани и се отчитат като една операция, когато общият икономически ефект не може да се установи, без да се отчете цялата поредица от операции като цяло. Такъв е случаят например, когато поредицата от операции са тясно взаимно свързани, договорени са като една операция и се изпълняват едновременно или в една непрекъсната последователност. (допълнение А илюстрира прилагането на настоящото разяснение.)

▼B

4. Отчитането отразява съдържанието на споразумението. Всички аспекти и презумпции на споразумението се оценят, за да се определи неговото съдържание, като се отдава по-голяма тежест на аспектите и презумпциите, които имат икономически ефект.

5. МСС 17 се прилага, когато съдържанието на споразумението включва прехвърлянето на правото да се използва актив за договорен срок. Индикаторите, които индивидуално показват, че споразумението може по същество да не включва лизинг в съответствие с изискванията на МСС 17 (допълнение Б илюстрира прилагането на настоящото разяснение) включват:

а) дадено предприятие запазва всички рискове, свързани със собствеността на основен актив, и ползва същите права за неговото използване, както преди споразумението;

б) основната причина за споразумението е да се постигне определен данъчен резултат, а не да се прехвърли правото за използване на даден актив; и

в) включва се опция при условия, които правят нейното използване почти сигурно (например пут-опция, която може да се упражни при цена, достатъчно по-висока от очакваната справедлива стойност, когато стане упражнима).

6. Определенията и насоките в параграфи 49—64 от *Общите положения* се прилагат при определянето дали по същество отделната инвестиционна сметка и задълженията по лизинговите плащания представляват активи и пасиви на предприятието. Индикаторите, които колективно показват, че по същество отделната инвестиционна сметка и задълженията по лизинговите плащания не отговарят на определенията за актив и пасив и не се признават от предприятието, включват:

а) предприятието не е в състояние да контролира инвестиционната сметка, при реализиране на собствените си цели и не е задължено да плаща лизинговите плащания. Това се случва, например когато предплатена сума се прехвърли в отделна инвестиционна сметка за защита на инвеститора и може да се използва само за плащане към инвеститора. Инвеститорът се съгласява задълженията по лизинговите плащания да бъдат платени от средствата в инвестиционната сметка и предприятието не може да откаже плащанията към инвеститора от инвестиционната сметка;

б) има малко вероятен риск предприятието да възстанови цялата сума на получената от инвеститор такса и евентуално да плати допълнителна сума или, когато не е получена такса, само малко вероятен риск да плати сума по други задължения (например гаранция). Само малко вероятен риск за плащане съществува например, когато условията на споразумението изискват предплатена сума да се инвестира в безрискови активи, които се очаква да генерират достатъчни парични потоци, за да удовлетворят задълженията за лизингови плащания; и

в) с изключение на първоначалните парични потоци при сключването на споразумението, единствените парични потоци, които се очакват по споразумението, са лизинговите плащания, които се погасяват единствено от средства, изтеглени от отделната инвестиционна сметка, открита с първоначалните парични потоци.

7. Другите задължения по дадено споразумение, включително предоставените гаранции и понесените задължения при предсрочно прекратяване, се отчитат в съответствие с изискванията на МСС 37, МСС 39 или МСФО 4 в зависимост от условията.

▼B

8. Критериите по параграф 20 от МСС 18 се прилагат за фактите и обстоятелствата на всяко споразумение при определянето на това, кога да се признава като доход таксата, която предприятието може да получи. Трябва да се разгледат такива фактори, като това дали съществува продължаващо участие под формата на значителни бъдещи задължения за изпълнение, необходими за получаването на таксата, дали съществуват неразпределени рискове, условията на всички гаранционни споразумения и рискът за изплащане на таксата. Индикаторите, които индивидуално показват, че признаването на цялата такса като доход при нейното получаване, ако е получена в началото на споразумението, е неуместно, включват:

а) задълженията за изпълнение или въздържане от изпълнение на определени значими дейности представляват условия за получаване на таксата и поради това изпълнението на правно обвързващо споразумение не е най-значимото действие, което се изисква от споразумението;

б) наложени са ограничения върху използването на основния актив, които на практика имат ефект, който ограничава и значително променя способността на предприятието да използва (например да изразходва, продава или залага като обезпечение) актива;

в) възможността за възстановяване на каквато и да е сума от таксата и вероятно за заплащане на допълнителна сума не е малко вероятна. Това се случва например, когато:

i) основният актив не е специализиран актив, който е необходим на предприятието за осъществяването на стопанската му дейност, и има вероятност предприятието да плати сумата за преждевременно прекратяване на споразумението; или

ii) от предприятието се изисква според условията на споразумението или предприятието има известна или пълна свобода да инвестира предплатената сума в активи, които носят повече от незначителен риск (например валутен риск, риск, свързан с лихвения процент, или кредитен риск). При тези обстоятелства рискът за стойността на инвестицията, тъй като не е достатъчен, за да удовлетвори задълженията по лизинговото плащане, не е малко вероятен и поради това има вероятност предприятието да трябва да плати някаква сума.

9. Таксата се представя в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, на базата на икономическото си съдържание и същност.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

10. Всички аспекти на дадено споразумение, което по същество не включва лизинг съгласно МСС 17, трябва да бъдат взети под внимание при определянето на подходящите оповестявания, които са необходими за разбирането на споразумението и приетото счетоводно третиране. Предприятието оповестява следната информация през всеки период, през който съществува споразумение:

а) описание на споразумението, което включва:

i) основния актив и всички ограничения върху неговото използване;

ii) срока и други значими условия на споразумението;

iii) операциите, които са взаимно свързани, включително всички опции; и

б) счетоводното третиране, което се прилага за която и да е получена такса, сумата, която е призната като доход за периода, и статията от ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, в която тя се включва.

▼B

11. Оповестяванията, които се изискват съгласно параграф 10 от настоящото разяснение, се правят поотделно за всяко споразумение или общо за всеки клас от споразумения. Класът представлява група от споразумения с основни активи със сходна естество (например електроцентрала).

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Февруари 2000 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 29

▼M9

Споразумения за концесионна услуга: оповестяване

▼B

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)

▼B

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 17 *Лизинг* (като е преработен през 2003 г.)

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

— МСС 38 *Нематериални активи* (както е преработен през 2004 г.)

ВЪПРОС

1. Дадено предприятие (►M9 оператор ◄) може да сключи споразумение с друго предприятие (►M9 възложител ◄) за предоставянето на услуги, които дават публичен достъп до значими икономически и обществени съоръжения. ►M9 Възложителят ◄ може да бъде предприятие от държавния или частния сектор, включително и държавен орган. Примерите за споразумения за концесионна услуга включват съоръжения за обработка/пречистване и доставяне на вода, автомагистрали, паркинги, тунели, мостове, аерогари и далекосъобщителни мрежи. Примерите за споразумения, които не представляват споразумения за концесионна услуга, включват предоставяне от дадено предприятие на външен изпълнител на дейността по вътрешните си услуги (например ресторант за персонала, поддържане на сградата и дейностите, свързани със счетоводството или информационните технологии).

2. Споразумението за концесионна услуга обикновено включва прехвърлянето от ►M9 възложителя ◄ на ►M9 оператора ◄ за периода на концесията на:

а) правото да предоставя услуги, които осигуряват публичен достъп до значими икономически и обществени съоръжения; и

б) в някои случаи правото да използва определени материални, нематериални или финансови активи;

в замяна на което ►M9 операторът ◄ се задължава:

в) да предоставя услугите при определени условия по време на концесионния период; и

г) когато е приложимо, да върне в края на концесионния период правата, които е получил в началото на концесионния период и/или е придобил по време на концесионния период.

3. Обща характеристика на всички споразумения за концесионна услуга е, че ►M9 операторът ◄ едновременно получава право и поема задължение да предостави обществени услуги.

4. Въпросът е каква информация трябва да се оповестява в приложенията към финансовите отчети на ►M9 оператора ◄ и ►M9 възложителя ◄.

▼B

5. Определени аспекти и оповестявания, свързани с някои споразумения за предоставяне на концесионна услуга, вече са разгледани в съществуващи Международни счетоводни стандарти (например МСС 16 се прилага за придобиването на имоти, машини и съоръжения, МСС 17 се прилага за лизинг на активи, и МСС 38 се прилага за придобиването на нематериални активи). Въпреки това споразумението за концесионна услуга може да включва подлежащи на изпълнение договори, които не са разгледани в Международните счетоводни стандарти, освен ако договорите са обременяващи, в който случай се прилага МСС 37. Поради тази причина настоящото разяснение се отнася за допълнителните оповестявания на споразуменията за концесионна услуга.

КОНСЕНСУС

6. Всички аспекти на споразумението за концесионна услуга се вземат под внимание при определянето на подходящите оповестявания в приложенията. През всеки период ►M9 операторът ◄ и ►M9 възложителят ◄ оповестяват следното:

а) описание на споразумението;

б) значими условия на споразумението, които могат да повлияят на сумата, разпределението във времето и сигурността на бъдещите парични потоци (например периода на концесията, датите на преоценяването и базата, на която се определя преоценяването и предоговарянето);

в) същността и степента (например количеството, срока или сумата, както е уместно) на:

i) правата за използване на определени активи;

ii) задълженията за предоставяне на услуги или правата за очакване на предоставяне на услуги;

iii) задълженията за придобиване или изграждане на имоти, машини и съоръжения;

iv) задълженията за предоставяне или правата за получаване на определени активи в края на концесионния период;

v) възможностите за подновяване и прекратяване; и

vi) други права и задължения (например за основен ремонт); и

г) промени в споразумението, възникнали през периода ►M9 ; и ◄

▼M9

д) как е било класифицирано споразумението за услуга.

6А. Операторът оповестява сумата на прихода и печалбите или загубите, признати през периода, от размяната на услуги за строителство срещу финансов или нематериален актив.

▼B

7. Оповестяванията, които се изискват в съответствие с параграф 6 от настоящото разяснение, се правят поотделно за всяко споразумение за концесионна услуга или обобщено за всеки клас споразумения за концесионна услуга. Класът представлява група от споразумения за концесионна услуга, които включват услуги с подобен характер (например услуги за събиране на магистрални такси, далекосъобщения и обработка на вода).

▼B

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Май 2001 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 31

Приход — бартерни сделки, включващи рекламни услуги

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 18 *Приходи*

ВЪПРОС

1. Дадено предприятие (продавач) може да сключи бартерна сделка за предоставяне на рекламни услуги срещу получаване на рекламни услуги от своя клиент (клиент). Рекламата може да бъде изложена в интернет или на плакат, излъчена по телевизията или радиото, публикувана в списания или вестници, или представена чрез друга медия.

2. В някои случаи между предприятията няма размяна на парични средства или други възнаграждения. В други случаи се разменят също равни или приблизително равни парични суми, или други възнаграждения.

3. Продавач, който предоставя рекламни услуги в процеса на обичайната си дейност, признава прихода от бартерна сделка, включваща реклама, според изискванията на МСС 18, когато, наред с останалите критерии, разменените услуги не са сходни (МСС 18, параграф 12) и сумата на прихода може да бъде надеждно оценена (МСС 18, параграф 20, буква а). Настоящото разяснение се прилага само за размяната на рекламни услуги, които не са сходни. Размяната на сходни рекламни услуги не представлява сделка, която създава приход съгласно МСС 18.

4. Въпросът е при какви обстоятелства продавачът може надеждно да оцени прихода по справедливата стойност на получените или предоставените рекламни услуги при бартерна сделка.

КОНСЕНСУС

5. Приходът от бартерна сделка, включваща реклама, не може да бъде надеждно оценен по справедливата стойност на получените рекламни услуги. Въпреки това продавачът може да оцени надеждно прихода по справедливата стойност на рекламните услуги, които той предоставя при бартерна сделка, като се позовава само на небартерни сделки, които:

   а) включват реклама, сходна с рекламата при бартерната сделка;

   б) са често срещани;

   в) представляват преобладаващ брой от сделките и по-голяма част от сумата, когато са сравнени с всички сделки по предоставяне на реклама, подобна на рекламата при бартерната сделка;

   г) включват парично и/или друг вид възнаграждение (например търгуеми ценни книжа, непарични активи и други услуги), чиято справедлива стойност може да бъде надеждно оценена; и

   д) не включват същия контрагент като при бартерната сделка.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Май 2001 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 32

Нематериални активи — разходи за интернет страници

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)

▼B

— МСС 2 *Материални запаси* (като е преработен през 2003 г.)

— МСС 11 *Договори за строителство*

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 17 *Лизинг* (като е преработен през 2003 г.)

— МСС 36 *Обезценка на активи* (както е преработен през 2004 г.)

— МСС 38 *Нематериални активи* (както е преработен през 2004 г.)

— МСФО 3 *Бизнес комбинации*

ВЪПРОС

1. Дадено предприятие може да има вътрешни разходи по създаването и функционирането на собствена интернет страница за вътрешен или външен достъп. Интернет страница, която е създадена за външен достъп, може да се използва за различни цели като промоция и реклама на собствените продукти и услуги на предприятието, предоставяне на електронни услуги и продажбата на продукти и услуги. Интернет страница, която е създадена за вътрешен достъп, може да се използва за съхранение на политиката на компанията и подробна информация за клиентите, както и за търсене на съответна информация.

2. Етапите по създаването на интернет страница могат да бъдат описани, както следва:

   а) планиране — включва изследване на изпълнимостта, определяне на целите и особеностите, оценка на алтернативите и избор на приоритетите.

   б) създаване на програма и инфраструктура — включва получаване на име на домейн, закупуване и създаване на хардуер и операционен софтуер, инсталиране на създадените програми и стрес тест.

   в) създаване на графичния дизайн — включва създаването на оформлението на интернет страниците.

   г) създаване на съдържанието — включва създаването, закупуването, подготовката и публикуването на информация, текстуална или графична, на интернет страницата преди края на създаването на интернет страницата. Тази информация може да се съхранява в отделна база от данни, която е интегрирана във (или е достъпна от) интернет страницата, или да се кодира директно в интернет страниците.

3. След като приключи създаването на интернет страницата, започва работният етап. По време на този етап предприятието поддържа и подобрява програмите, инфраструктурата, графичния дизайн и съдържанието на интернет страницата.

4. При отчитането на вътрешните разходи по създаването и функционирането на собствена интернет страница за вътрешен и външен достъп въпросите са следните:

   а) дали интернет страницата е вътрешно създаден нематериален актив, който попада под изискванията на МСС 38; и

▼B

б) подходящото счетоводно третиране на тези разходи.

5. Настоящото разяснение не се прилага за разходите по закупуването, създаването и работата с хардуера (например интернет сървъри, тестови сървъри, производствени сървъри и интернет връзки) за интернет страницата. Такива разходи се отчитат в съответствие с изискванията на МСС 16. ►**M5** В допълнение, когато предприятието извършва разходи във връзка с доставчика на интернет услуги, който осъществява хостинга на страницата в Интернет на предприятието, разходите се признават като разход според предписанията на МСС 1.88 и *Общите положения*, при получаването на услугите. ◄

6. МСС 38 не се прилага за нематериални активи, държани от предприятието за продажба в обичайния ход на стопанската дейност (вж. МСС 2 и МСС 11) или лизинги, които попадат в обхвата на МСС 17. Съответно, настоящото разяснение не се прилага за разходите по създаването или функционирането на интернет страницата (или софтуера за интернет страница), предназначена за продажба на друго предприятие. Когато се наема интернет страница по оперативен лизинг, лизингодателят прилага настоящото разяснение. Когато се наема интернет страница по финансов лизинг, лизингополучателят прилага настоящото разяснение след първоначалното признаване на наетия актив.

КОНСЕНСУС

7. Собствената интернет страница на предприятието, която възниква в резултат на развойна дейност и е за вътрешен или външен достъп, представлява вътрешно създаден нематериален актив, който попада под изискванията на МСС 38.

8. Интернет страница, възникнала в резултат на развойна дейност, се признава като нематериален актив, ако и само ако в допълнение към съответствието с общите изисквания за признаване и първоначално оценяване, описани в параграф 21 от МСС 38, предприятието може да удовлетвори изискванията на параграф 57 от МСС 38. В частност, едно предприятие може да удовлетвори изискването да демонстрира как интернет страницата ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи в съответствие с изискванията на параграф 57, буква г) от МСС 38, когато например интернет страницата е в състояние да генерира приходи, включително преки приходи, като позволява извършване на заявки за покупки. Когато едно предприятие не е в състояние да демонстрира как дадена интернет страница, която е създадена единствено или предимно за промоция и реклама на неговите собствени продукти и услуги, ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи, всички разходи по създаването на такава интернет страница се признават като разход в момента на тяхното възникване.

9. Всички вътрешни разходи по създаването и функционирането на собствена интернет страница на предприятието се отчитат в съответствие с МСС 38. Същността на всяка дейност, за която се прави разход (например обучението на персонал и поддържането на интернет страница), и етапът за създаване на интернет страницата или етапът след създаването ѝ трябва да се оценят, за да се определи подходящо счетоводно третиране (допълнителни насоки са представени в допълнението към настоящото разяснение). Например:

а) етапът на планирането е сходен по същността си с фазата на научноизследователската дейност в параграфи 54—56 от МСС 38. Разходите, които са направени през този етап, се признават като разход в момента на тяхното възникване;

▼B

б) етапът на създаването на програми и инфраструктура, етапът на графичния дизайн и етапът на създаването на съдържание, доколкото съдържанието се създава за цели, различни от рекламата и промоцията на собствените продукти на предприятието, са сходни по същността си с фазата на развойната дейност в параграфи 57—64 от МСС 38. Разходите, които са направени през тези етапи, се включат в себестойността на интернет страницата, която е призната като нематериален актив съгласно параграф 8 от настоящото разяснение, когато разходите могат да бъдат директно приписани на и са необходими за създаването, произвеждането или подготовката на интернет страницата, която да функционира по начина, предвиден от ръководството. Например разходите за закупуването или създаването на съдържание (различно от съдържанието за реклама и промоция на собствените продукти и услуги на предприятието) конкретно за интернет страница или разходите за получаване на позволение за използване на съдържанието (например такса за получаване на лиценз за възпроизводство) на интернет страницата се включват в разходите по създаването, когато е спазено това условие. Въпреки това съгласно параграф 71 от МСС 38 разходите за нематериален обект, които са били признати първоначално като разход в предишни финансови отчети, не се признават като част от себестойността на нематериален актив на покъсна дата (например, ако разходите за авторско право са напълно амортизирани и впоследствие съдържанието е достъпно на интернет страница);

в) разходите, направени по време на етапа за създаване на съдържание, доколкото съдържанието е създадено за реклама и промоция на собствените продукти и услуги на предприятието (например дигитални снимки на продукти), се признават като разход, когато се направени в съответствие с изискванията на параграф 69, буква в) от МСС 38. Например, когато отчитането на разходите за професионални услуги за направата на дигитални снимки на собствените продукти на предприятието и за подобряване на тяхното качество, разходите се признават като разход при получаването на професионалните услуги, а не когато дигиталните снимки са изложени на интернет страницата;

г) работният етап започва, след като приключи създаването на интернет страницата. Направените през този етап разходи се признават като разход в момента на тяхното възникване, освен ако отговарят на критериите за признаване в параграф 18 от МСС 38.

10. Интернет страница, която е призната като нематериален актив в съответствие с изискванията на параграф 8 от настоящото разяснение, се оценява след първоначалното признаване, като се прилагат изискванията на параграфи 72—87 от МСС 38. Най-добрата приблизителна оценка за полезния живот на интернет страницата трябва да е за кратък срок.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Май 2001 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 25 март 2002 г. Ефектите от прилагането на настоящото разяснение се отчитат, като се използват изискванията за преминаване във версията на МСС 38, която е издадена през 1998 г. Поради това когато дадена интернет страница не отговаря на изискванията за признаване като нематериален актив, но преди това е била призната като актив, продуктът се отписва към датата на влизане в сила на настоящото разяснение. Когато дадена интернет страница съществува и разходите по нейното създаване отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, но преди това не е била призната като актив, нематериалният актив не се признава към датата на влизане в сила на настоящото разяснение. Когато дадена интернет страница съществува и разходите по нейното създаване отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, и е била призната преди това като актив и първоначално оценена по себестойност, първоначално признатата сума се счита за правилно определена.

▼**M5**

МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 5. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.