32004R2237

31.12.2004 ОФИЦИАЛЕН ВЕСТНИК НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ L 393/1

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2237/2004 НА КОМИСИЯТА
от 29 декември 2004 година
за изменение на Регламент (ЕО) № 1725/2003 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета относно IAS № 32 и IFRIC 1

(текст от значение за ЕИП)

КОМИСИЯТА НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ,

като взе предвид Договора за създаване на Европейската общност,

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

като има предвид, че:

(1) С Регламент (ЕО) № 1725/2003 на Комисията ([2]) бяха приети някои международни стандарти и разяснения, които са съществували към 1 септември.

(2) На 17 декември 2003 г. Съветът по Международните счетоводни стандарти (IASB) публикува преработения Международен счетоводен стандарт (IAS) 32 „*Финансови инструменти: Оповестяване и представяне*“ като част от инициативата на IASB да усъвършенства 15 стандарта своевременно, така че да се ползват от дружествата, прилагащи IAS за първи път през 2005 г. Преработвайки IAS 32, IASB не преразгледа основополагащите подходи, съдържащи се в него. IAS 32 полага основните принципи за класифицирането на инструменти като пасиви или като собствен капитал. Когато определя дали инструментите следва да бъдат класифицирани като пасиви или собствен капитал, образуването трябва да прецени всички срокове и условия на съответния договор.

(3) След двустранните разговори, проведени с представители на кооперативните среди и по искане на Комисията, IASB покани своя Комитет по разясненията на международните стандарти за финансова отчетност (IFRIC) да разработи разяснение, с което да се подпомогне прилагането на преработения IAS 32. Окончателно разяснение — IFRIC 2 „*Дялове на членове на кооперации и сходни инструменти*“, бе публикувано в окончателен вид на 25 ноември 2004 г. Датата на влизане в сила на прилагането на това разяснение е същата като тази за IAS 32. IFRIC 2 ще бъде разгледано от Европейската комисия с оглед утвърждаването му възможно най-скоро през 2005 г.

(4) На 27 май 2004 г. IASB публикува разяснение 1 на IFRIC „*Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения*“. Разяснението разглежда начина на счетоводно отчитане на промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения, които попадат в обхвата на IAS 16 „*Имущество, заводи и оборудване*“ и се признават като провизия съгласно IAS 37 „*Провизии, условни пасиви и условни активи*“.

(5) Консултацията с технически специалисти в областта потвърждава, че преработеният IAS 32 „*Финансови инструменти: Оповестяване и представяне*“ и разяснение 1 на IFRIC „*Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения*“ отговарят на техническите критерии за приемане, установени в член 3, параграф 2 от Регламент (ЕО) № 1606/2002, и по-специално на изискването да способстват за европейското обществено благо.

(6) Регламент (ЕО) № 1725/2003 следва да бъде съответно изменен.

(7) Мерките, предвидени в настоящия регламент, са в съответствие със становището на Регулаторния счетоводен комитет,

ПРИЕ НАСТОЯЩИЯ РЕГЛАМЕНТ:

Член 1

Приложението към Регламент (ЕО) № 1725/2003 се изменя, както следва:

(1) добавя се текстът на Международен счетоводен стандарт (IAS) 32 „*Финансови инструменти: Оповестяване и представяне*“, установен в приложението към настоящия регламент.

([1]) ОВ L 243, 11.9.2002 г., стр. 1.

([2]) ОВ L 261, 13.10.2003 г., стр. 1. Регламент, последно изменен с Регламент (ЕО) № 2236/2004 (ОВ L 392, 31.12.2004 г., стр. 1).

(2) добавя се текстът на разяснение IFRIC 1 „*Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения*“, установен в приложението към настоящия регламент.

Член 2

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

Той се прилага най-късно от 1 януари 2005 г.

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

Съставено в Брюксел на 29 декември 2004 година.

За Комисията

Charlie McCREEVY

Член на Комисията

ПРИЛОЖЕНИЕ

МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ

IAS 32	*Финансови инструменти: Оповестяване и представяне*
IFRIC 1	*Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения*

Възпроизвеждането е разрешено на територията на Европейското икономическо пространство. Всички съществуващи права са запазени извън територията на ЕИП с изключение на правото на възпроизвеждане за лично ползване или за други цели на честна сделка. Допълнителна информация може да се получи от IASB на адрес www.iasb.org.uk

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 32

Финансови инструменти: Оповестяване и представяне

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	1—3
Обхват	4—10
Дефиниции	11—14
Представяне	15—50
Пасиви и собствен капитал	15—27
Няма договорно задължение за предоставяне на парични средства или друг финансов актив (параграф 16, буква а)	17—20
Разплащане в собствени капиталови инструменти на образуването (параграф 16, буква б)	21—24
Разпоредби за разплащане под условие	25
Възможност за избор на начина на разплащане	26—27
Съставни финансови инструменти	28—32
Съкровищни акции	33—34
Лихви, дивиденти, загуби и печалби	35—41
Компенсиране на финансов актив и финансов пасив	42—50
Оповестяване	51—95
Формат, местоположение и групи финансови инструменти	53—55
Политики за управление на риска и хеджиращи дейности	56—59
Срокове, условия и счетоводна политика	60—66
Лихвен риск	67—75
Кредитен риск	76—85
Справедлива стойност	86—93
Други оповестявания	94—94
Отписване	94
Обезпечения	94
Съставни финансови инструменти с множествени внедрени деривативи	94
Финансови активи и финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата	94
Прекласифициране	94
Отчетът за приходите и разходите и собствения капитал	94
Обезценка	94
Неизпълнение и нарушения	94
Дата на влизане в сила	96—97
Оттегляне на други становища	98—100

IAS 32

Настоящият преработен стандарт заменя IAS 32 (преработен през 2000 г.) „*Финансови инструменти: Оповестяване и представяне*“ и се прилага за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното прилагане е допустимо.

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да разшири разбирането на потребителите на финансови отчети относно важността на финансовите инструменти за финансовото състояние на образуването, неговото представяне и паричните му потоци.

2. Настоящият стандарт съдържа изисквания за представянето на финансовите инструменти и определя информацията, която трябва да бъде оповестена за тях. Изискванията за представяне се прилагат по отношение на класификацията на финансовите инструменти от гледна точка на емитента като финансови активи, финансови пасиви и капиталови инструменти; класификацията на свързаните с тях лихви, дивиденти, загуби и печалби; и обстоятелствата, при които следва да бъдат компенсирани финансови активи и финансови пасиви. Стандартът изисква оповестяване на информация за факторите, които оказват влияние върху сумата, времето на възникване и сигурността на бъдещите парични потоци на образуването, свързани с финансови инструменти, както и за счетоводната политика, прилагана по отношение на тези инструменти. Също така стандартът изисква оповестяване на информация за характера и обхвата на използване на финансови инструменти от образуването, стопанските цели, за постигането на които служат те, свързаните с тях рискове, както и политиката на ръководството по отношение на управлението на тези рискове.

3. Принципите в настоящия стандарт допълват принципите за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви в IAS 39 „*Финансови инструменти: признаване и оценяване*“.

ОБХВАТ

4. ***Настоящият стандарт се прилага от всички образувания по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:***

   а) ***тези дялове в дъщерни образувания, асоциирани и съвместни предприятия, които се отчитат счетоводно съгласно IAS 27 „Консолидирани и отделни финансови отчети“, IAS 28 „Инвестиции в асоциирани образувания“ или IAS 31 „Дялове в съвместни предприятия“. Образуванията обаче прилагат настоящия стандарт по отношение на онези дялове в дъщерни образувания, асоциирани или съвместни предприятия, които според IAS 27, IAS 28 или IAS 31 се отчитат счетоводно съгласно IAS 39 „Финансови инструменти: признаване и оценяване“. В тези случаи образувания та следва да прилагат изискванията за оповестяване, дадени в IAS 27, IAS 28 и IAS 31, в допълнение към тези на настоящия стандарт. Образувания та прилагат настоящия стандарт и по отношение на всички деривативи за дялове в дъщерни образувания, асоциирани или съвместни предприятия.***

   б) ***права и задължения на работодатели по планове за доходи на заети лица, към които се прилага IAS 19 „Доходи на заети лица“.***

   в) ***права и задължения, възникващи по силата на застрахователни договори. Въпреки това образуванията прилагат настоящия стандарт по отношение на всеки финансов инструмент, който има формата на застрахователен (или презастрахователен) договор, както са дефинирани в параграф 6, но основно включва прехвърляне на финансови рискове, описани в параграф 52. Освен това образуванията следва да прилагат настоящия стандарт по отношение на деривативи, които са вградени в застрахователни договори (виж параграфи 10—13 на IAS 39).***

г) ***договори за условно възнаграждение при стопанска комбинация (виж параграфи 65—67 на IAS 22 „Стопански комбинации“). Това изключение се прилага само по отношение на придобиващия.***

д) ***договори, които изискват плащане на базата на климатични, геоложки или други физически променливи (виж параграф AG1 от IAS 39). Въпреки това настоящият стандарт се прилага по отношение на други видове деривативи, които са внедрени в такива договори 9 (например, ако реализацията на лихвен суап, поставена под условие, отнасящо се до дадена климатична промяна от рода на брой дни с определена температура за отопление, елементът на лихвения суап представлява вграден дериватив, който попада в обхвата на настоящия стандарт (виж параграфи 10—13 от IAS 39).***

5. Настоящият стандарт се прилага по отношение на признати и непризнати финансови инструменти. Признатите финансови инструменти включват капиталови инструменти, емитирани от образуването, и финансови активи и финансови пасиви, които попадат в обхвата на IAS 39. Непризнатите финансови инструменти включват някои финансови инструменти, които, въпреки че са извън обхвата на IAS 39, попадат в обхвата на настоящия стандарт (като някои кредитни ангажименти).

6. По смисъла на настоящия стандарт застрахователен договор е договор, който подлага застрахователя на рискове, които могат да бъдат идентифицирани, отнасящи се до загуба в резултат от събития или обстоятелства, които възникнат или бъдат установени в рамките на определен период, включително смърт (или, в случай на анюитет, преживяването на анюитента), болест, увреждане, имуществена щета, причинено на трета страна телесно увреждане и прекъсване на стопанската дейност. Положенията на настоящия стандарт се прилагат, когато финансовият инструмент има формата на застрахователен договор, но включва основно прехвърлянето на финансови рискове (виж параграф 52), например някои видове финансови презастрахователни договори и инвестиционни договори с гаранции, издадени от застрахователни и други образувания. Образувания, които имат задължения по застрахователни договори, се насърчават да вземат предвид, дали е подходящо да прилагат положенията на настоящия стандарт при представянето и оповестяването на информация относно тези задължения.

7. Други стандарти, специфични за конкретни видове финансови инструменти, съдържат допълнителни изисквания за представяне и оповестяване. Например IAS 17 „*Лизинг*“ и IAS 26 „*Счетоводство и отчитане по планове за пенсионни доходи*“ съдържат специфични изисквания за оповестяване относно договори за финансов лизинг и съответно инвестиции на планове за пенсионни доходи. Освен това някои изисквания на други стандарти, и по-специално IAS 30 „*Оповестявания във финансовите отчети на банки и сходни финансови институции*“, се прилагат и по отношение на финансовите инструменти.

8. ***Настоящият стандарт се прилага за онези договори за покупка или продажба на нефинансов обект, които могат да бъдат разплатени 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 с цел получаване или предоставяне на нефинансов обект съгласно нуждите на образуването във връзка с очаквана покупка, продажба или ползване.***

9. Съществуват различни начини, по които договор за покупка или продажба на нефинансов обект може да бъде разплатен 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 разплати нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти;

б) когато способността да се извърши нетно разплащане в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти не е изрично посочена в условията на договора, но образуването има практика да се разплаща по сходни договори нетно в парични средства или в друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти (независимо дали с контрагент, чрез встъпване в договори за компенсиране или чрез продажба на договора преди неговото упражняване или изтичане);

в) когато за сходни договори образуването има практика да приема доставката на основния обект и да го продава в рамките на кратък период от време след доставката с цел да извлича печалба от краткосрочни колебания в цената или дилърския марж;

и

г) когато нефинансовият обект, който е обект на договора, е лесно обратим в парични средства.

IAS 32

Договор, по отношение на който се прилагат б) или в), не е сключен с цел получаването или доставката на нефинансов обект съгласно нуждите на образуването във връзка с очаквана покупка, продажба или ползване и съответно попада в обхвата на настоящия стандарт. Другите договори, за 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 съгласно нуждите на образуването във връзка с очаквана покупка, продажба или ползване и съответно дали са в обхвата на настоящия стандарт.

10. Издадена е писмена опция за покупка или продажба на нефинансов обект, която може да бъде разплатена нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти, в съответствие с параграф 9, буква а) или буква г), попада в обхвата на настоящия стандарт. Такъв договор не може да се сключи с цел получаване или доставка на нефинансов обект съгласно нуждите на образуването във връзка с очаквана покупка, продажба или ползване.

ДЕФИНИЦИИ (виж също параграфи AG3—AG24)

11. ***В настоящия стандарт се използват следните термини с посоченото значение:***

Финансов инструмент е всеки договор, който поражда финансов актив за дадено образувание и финансов пасив или капиталов инструмент за друго образувание.

Финансов актив е всеки актив, който представлява:

а) ***парични средства;***

б) ***капиталов инструмент на друго образувание;***

в) ***договорно право:***

i) ***да се получат парични средства или друг финансов актив от друго образувание;***

или

ii) ***да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго образувание при условия, които са потенциално благоприятни за образуването;***

или

г) ***договор, който ще бъде разплатен или може да бъде разплатен в собствени капиталови инструменти на елитента и представлява:***

i) ***недериватив, за който образуването е длъжно или може да бъде задължено да получи променлив брой от собствените капиталови инструменти на образуването;***

или

ii) ***дериватив, който ще бъде разплатен или може да бъде разплатен чрез размяна на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив за твърдо определен брой от собствените капиталови инструменти на образуването. За тази цел собствените капиталови инструменти на образуването не включват инструменти, които сами по себе си са договори за бъдещо получаване или доставка на собствени капиталови инструменти на образуването.***

Финансов пасив е всеки пасив, който представлява:

а) ***договорно задължение:***

i) ***да се доставят парични средства или друг финансов актив на друго предприятие;***

или

ii) ***да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго образувание при условия, които са потенциално неблагоприятни за образуването;***

или

б) ***договор, който ще бъде или може да бъде разплатен в собствени капиталови инструменти на образуването и представлява:***

i) ***недериватив, за който образуването е длъжно или може да бъде задължено да предостави променлив брой от собствените капиталови инструменти на образуването;***

или

ii) ***дериватив, който ще бъде разплатен или може да бъде разплатен по друг начин освен чрез размяна на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив за твърдо определен брой от собствените капиталови инструменти на образуването. За тази цел собствените капиталови инструменти на образуването не включват инструменти, които сами по себе си представляват договори за бъдещо получаване или доставка на собствени капиталови инструменти на образуването.***

Капиталов инструмент е всеки договор, който доказва остатъчен дял в активите на дадено образувание след приспадането на всички негови пасиви.

Справедлива стойност е стойността, срещу която може да бъде разменен един актив или разплатен един пасив между информирани и желаещи страни в честна сделка помежду им.

12. В параграф 9 от IAS 39 са дефинирани следните термини, които са използвани в настоящия стандарт със значенията, специфицирани в IAS 39:

— амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив,

— 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,

— неотменим ангажимент,

— прогнозна сделка,

— ефикасност 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 и по отношение на което страните имат малка, ако имат изобщо някаква, свобода на действие да го избегнат, тъй като обикновено споразумението подлежи на законно изпълнение. Договорите, а следователно и финансовите инструменти, могат да приемат различни форми и не е задължително да бъдат в писмена форма.

14. В настоящия стандарт „образувание“ включва физически лица, сдружения, юридически лица, фондове и държавни ведомства.

ПРЕДСТАВЯНЕ

Пасиви и собствен капитал (виж също параграфи AG25—AG29)

15. ***Емитентът на финансов инструмент класифицира инструмента или неговите съставни части при първоначалното признаване като финансов пасив, финансов актив или капиталов инструмент в съответствие със съдържанието на договорното споразумение и дефинициите за финансов пасив, финансов актив и капиталов инструмент.***

16. Когато емитент прилага дефинициите в параграф 11, за да определи дали финансов инструмент е капиталов инструмент, а не финансов пасив, инструментът е капиталов инструмент, единствено ако са изпълнени и двете условия по букви а) и б) по-долу.

а) Инструментът не включва договорно задължение:

i) да се доставят парични средства или друг финансов актив на друго образувание;

или

ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго образувание при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента.

б) Ако инструментът ще бъде разплатен или може да бъде разплатен в собствени капиталови инструменти на емитента, той е:

i) недериватив, който не включва договорно задължение за емитента да предостави променлив брой от своите собствени капиталови инструменти;

или

ii) дериватив, който ще бъде разплатен само като емитентът размени твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив за твърдо определен брой от своите собствени капиталови инструменти. За тази цел собствените капиталови инструменти на емитента не включват инструменти, които сами по себе си представляват договори за бъдещо получаване или доставка на собствени капиталови инструменти на емитента.

Договорно задължение, включително възникващо от деривативен финансов инструмент, който ще доведе или може да доведе до бъдещо получаване или доставка на собствени капиталови инструменти на емитента, но не отговаря на условията по букви а) и б) по-горе, не е капиталов инструмент.

Няма договорно задължение за предоставяне на парични средства или друг финансов актив (параграф 16, буква а)

17. Изключително важна особеност при разграничаването на финансов пасив от капиталов инструмент е съществуването на договорно задължение на едната страна по финансовия инструмент (емитента) или да достави 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 държателят на капиталов инструмент може да има право да получи пропорционален дял от всякакви дивиденти или други разпределения от капитала, емитентът няма договорно задължение да направи такива разпределения, тъй като от него не може да се изисква да достави парични средства или друг финансов актив на другата страна.

18. Същността на финансовия инструмент, а не неговата правна форма, обуславя класификацията му в баланса на образуването. Същността и правната форма обичайно си съответстват, но не винаги. Някои финансови инструменти приемат правната форма на собствен капитал, но по своята същност представляват пасиви, а други могат да съчетават в себе си както характеристики, свързани с капиталови инструменти, така и характеристики, свързани с финансови пасиви. Например:

а) привилегирована акция, която подлежи на задължително обратно изкупуване от страна на емитента срещу твърдо определена или определяема сума на твърдо определена или определяема бъдеща дата, или пък дава на държателя правото да изиска от емитента да изкупи инструмента на или след определена дата срещу твърдо определена или определяема сума, представлява финансов пасив.

б) финансов инструмент, който дава на държателя си правото да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив („инструмент с право на връщане“), представлява финансов пасив. Това е така, дори ако сумата на паричните средства или други финансови активи се определя на базата на индекс или друг обект, който има потенциала да се увеличава или намалява, или когато правната форма на инструмент с право на връщане дава на държателя право на остатъчен дял в активите на емитента. Съществуването на право на избор за държателя да върне инструмента на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че инструментът с право на връщане отговаря на дефиницията за финансов пасив. Например взаимни фондове от отворен тип, тръстове с инвестиционни дялове, търговски дружества и някои кооперативни предприятия могат да предоставят на своите държатели на дялове или членове правото да изкупят обратно своите дялове в образуването емитент във всеки един момент срещу парични средства, равни на пропорционалния им дял в стойността на активите на емитента. Но класификацията като финансов пасив не изключва използването на описания, като например „стойност на нетния актив, отнасяща се за държателите на инвестиционни дялове“ и „промяна в нетната стойност на актив, отнасяща се за държателите на инвестиционни дялове“ на лицевата страна на финансовите отчети на образуване, което няма внесен капитал (като например някои взаимни фондове и тръстове с инвестиционни дялове, виж илюстративен пример 7), или използването на допълнително оповестяване, което да посочи, че общият размер на дялове на членовете включва позиции като например резерви, които отговарят на дефиницията за собствен капитал, както и инструменти с право на връщане, които не отговарят (виж илюстративен пример 8).

19. Ако образуването няма безусловно право да избегне доставката на парични средства или друг финансов актив, за да разплати договорно задължение, задължението отговаря на дефиницията за финансов пасив. Например:

а) ограничение на способността на образуване 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 образуването или договорното право на държателя по инструмента.

б) договорно задължение, което е поставено под условие контрагентът да упражни правото си на обратно изкупуване, представлява финансов пасив, тъй като образуването няма безусловното право да избегне доставката на парични средства или друг финансов актив.

20. Финансов инструмент, който не установява изрично договорно задължение за доставката 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 трябва да бъде разплатено единствено, ако образуването не направи разпределения или не изкупи обратно инструмента. Ако образуването може да избегне прехвърляне на парични средства или на друг финансов актив само чрез разплащането на нефинансовото задължение, финансовият инструмент представлява финансов пасив.

б) финансовият инструмент представлява финансов пасив, ако предвижда, че при разплащането образуването ще достави 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 образуването няма изрично договорно задължение да достави парични средства или друг финансов актив, стойността на алтернативата за разплащане с акции е такава, че образуването ще извърши разплащането в парични средства. Във всички случаи на държателя по същество се гарантира получаването на сума, която е най-малкото равна на опцията за разплащане в парични средства (виж параграф 21).

Разплащане в собствени капиталови инструменти на образуването (параграф 16, буква б)

21. Даден договор не е капиталов инструмент само защото може да води до получаването или доставката на определен брой собствени капиталови инструменти на образуването. Образуването може да има договорно право или задължение да получи или достави определен брой от своите собствени акции или други капиталови инструменти, което се променя така, че справедливата стойност на собствените капиталови инструменти на образуването, която ще бъде получена или доставена, да е равна на сумата на договорното право или задължение. Такова договорно право или задължение може да бъде за твърдо определена сума или сума, която се променя — отчасти или изцяло — в отговор на измененията в променлива, различна от пазарната цена на собствените капиталови инструменти на образуването (например лихвен процент, цена на стока или цена на финансов инструмент). Ето два примера: а) договор за доставка на собствени капиталови инструменти на образуването в размер на равностойността на 100 ПЕ и б) (*) договор за доставка на собствени капиталови инструменти на образуването в размер на равностойността на 100 унции злато. Такъв договор представлява финансов пасив за образуването, въпреки че образуването трябва или може да го разплати чрез доставянето на свои собствени капиталови инструменти. Той не е капиталов инструмент, тъй като образуването използва променлив брой от своите собствени капиталови инструменти като средство за разплащане на договора. Съответно договорът не доказва остатъчен дял в активите на образуването след приспадане на всички негови пасиви.

22. Договор, който ще бъде разплатен от образуването, получаващо или предоставящо твърдо определен брой от своите собствени капиталови инструменти срещу твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив, представлява капиталов инструмент. Например издадена опция за акции, която гарантира на контрагента право на покупка на твърдо определен брой акции на образуването на твърдо определена цена или срещу посочена твърдо определена сума на главница на облигация, е капиталов инструмент. 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 капиталовите инструменти, които ще бъдат получени или предоставени, при разплащането на договора, не изключват възможността договорът да е капиталов инструмент. Всяко получено възнаграждение (като премия, получена за издадена опция или вариант за собствени акции на образуването) се прибавя директно към собствения капитал. Всяко платено възнаграждение (като премия, платена за закупена опция) се приспада директно от собствения капитал. Промените в справедливата стойност на капиталов инструмент не се признават във финансовите отчети.

23. Договор, който съдържа задължение на образуването да закупи свои собствени капиталови инструменти срещу парични средства или друг финансов актив, поражда финансов пасив в размер на сегашната стойност на сумата за изплащане при обратно изкупуване (например в размер на сегашната стойност на цената на обратно изкупуване на форуърден договор, цената на упражняване на опция или друга стойност на изплащането). Това е така, дори и ако договорът сам по себе си е капиталов инструмент. Пример за това е задължение на образуването съгласно форуърден договор да закупи свои собствени капиталови инструменти срещу парични средства. Когато финансовият пасив се признава първоначално по реда на IAS 39, неговата справедлива стойност (сегашната стойност на сумата за изплащане при обратно изкупуване) се прекласифицира от собствения капитал. Впоследствие финансовият пасив се оценява в съответствие с IAS 39. Ако договорът изтече, без да настъпи доставка на актив, балансовата стойност на финансовия пасив се прекласифицира към собствения капитал. Договорно задължение на образуването да закупи свои собствени капиталови инструменти поражда финансов пасив в размер на настоящата стойност на сумата за изплащане при обратно изкупуване, дори ако задължението за покупка е поставено в зависимост от упражняването на правото на обратно изкупуване от страна на контрагента (например издадена put опция, която дава на контрагента правото да продаде на образуването негови, собствени на образуването, капиталови инструменти на твърдо определена цена).

(*) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани в „парични единици“ (ПЕ).

24. Договор, който ще бъде разплатен от образуването, доставящо или получаващо твърдо определен брой от своите собствени капиталови инструменти в замяна на променлив размер парични средства или друг финансов актив, представлява капиталов инструмент. Пример за това е договор, съгласно който образуването следва да достави 100 от своите собствени капиталови инструменти срещу парични средства в размер, изчислен като равностойността на 100 унции злато.

Разпоредби за разплащане под условие

25. Финансов инструмент може да изисква от образуването да достави парични средства или друг финансов актив или да го разплати по такъв начин, че той би представлявал финансов пасив в случай на настъпване или ненастъпване на несигурни бъдещи събития (или изход от несигурни обстоятелства), които са извън контрола както на емитента, така и на държателя на инструмента, като например промяна в борсов индекс, индекс на потребителските цени, лихвен процент или изисквания на данъчното облагане, или пък бъдещите приходи на емитента, нетния доход или съотношението дълг към собствен капитал. Емитентът на такъв инструмент не разполага с безусловното право да избегне доставянето на парични средства или друг финансов актив (или да го разплати по друг начин, така че той да представлява финансов пасив). Следователно той е финансов пасив за емитента, освен ако:

а) частта от разпоредбата за разплащане под условие, която би изисквала разплащане в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин, така че той да представлява финансов пасив), не е действителна;

или

б) от емитента може да се поиска да разплати задължението в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин да го уреди, така че той да представлява финансов пасив) само в случай на ликвидация на емитента.

Право на избор на начин на разплащане

26. ***Когато деривативен финансов инструмент предоставя на едната страна избор за това, как да бъде разплатен (например емитентът или държателят може да избере нетно разплащане в парични средства или чрез размяна на акции срещу парични средства), той представлява финансов актив или финансов пасив, освен ако всички алтернативи за разплащане не водят до това той да е капиталов инструмент.***

27. Пример за деривативен финансов инструмент с право на избор на начин на разплащане, който представлява финансов пасив, е опция за акции, която емитентът може да реши да разплати нетно в парични средства или разменяйки свои собствени акции срещу парични средства. По подобен начин някои договори за покупка или продажба на нефинансов обект в замяна на собствени капиталови инструменти на образуването попадат в обхвата на настоящия стандарт, тъй като те могат да бъдат разплатени или в парични средства, или чрез доставяне на нефинансовия обект, или нетно, в парични средства или друг финансов инструмент (виж параграфи 8—10). Такива договори представляват финансови активи или финансови пасиви, а не капиталови инструменти.

Съставни финансови инструменти (виж също параграфи AG30—AG35 и илюстративни примери 9—12)

28. ***Емитентът на недеривативен финансов инструмент преценява условията на финансовия инструмент, за да определи дали той съдържа едновременно и пасивен, и капиталов компонент. Тези компоненти се класифицират поотделно като финансови пасиви, финансови активи или капиталови инструменти в съответствие с параграф 15.***

29. Образуването признава отделно компонентите на финансов инструмент, който: а) създава финансов пасив за образуването и б) предоставя опция (право на избор) на държателя на инструмента да го конвертира в капиталов инструмент на образуването. Например облигация или сходен инструмент, конвертируем от държателя в твърдо определен брой обикновени акции на образуването, представлява съставен финансов инструмент. От гледна точка на образуването такъв инструмент се състои от два компонента: финансов пасив (договорен ангажимент за доставка на парични средства или друг финансов актив) и капиталов инструмент (кол-опция, предоставяща право на държателя, за определен период от време, да я конвертира в твърдо определен брой обикновени акции на образуването). Икономическият ефект от емитирането на такъв инструмент е по същество същият като едновременното емитиране на дългов инструмент с клауза за по-ранно разплащане и варианти за покупка на обикновени акции, или като емитирането на дългов инструмент с прикрепени варианти за покупка на акции. Съответно във всички случаи образуването представя пасивния и капиталовия компонент поотделно в своя баланс.

IAS 32

30. Класификацията на пасивния и капиталовия компонент на конвертируем инструмент не се коригира в резултат от промени във вероятността опцията за конвертиране да бъде упражнена, дори когато може да изглежда, че упражняването на опцията е станало икономически изгодно за някои държатели. Възможно е държателите не винаги да действат по начин, който би могъл да се очаква, тъй като например данъчните последици от конвертирането могат да бъдат различни за различните държатели. Нещо повече с времето вероятността за конвертиране се променя. Договорното задължение на образуването да направи бъдещи плащания остава в сила, докато не бъде погасено чрез конвертиране, настъпване на падежа на инструмента или някоя друга операция.

31. IAS 39 разглежда оценяването на финансови активи и финансови пасиви. Капиталови инструменти са инструментите, които доказват остатъчен дял в активите на дадено предприятие след приспадане на всички негови пасиви. Следователно, когато първоначалната балансова стойност на съставен финансов инструмент се отнася към неговите компоненти на собствен капитал и пасиви, 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 капиталов компонент (например опция за конвертиране в собствен капитал), се включва в пасивния компонент. Сумата на балансовите стойности, разпределени към пасивния и капиталовия компонент 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.

32. Съгласно подхода, описан в параграф 31, емитентът на облигация, конвертируема в обикновени акции, определя първо балансовата стойност на пасивния компонент, като оценява справедливата стойност на сходен пасив (включително всяка характеристика на внедрен некапиталов деривати), който няма свързан с него капиталов компонент. След това се определя балансовата стойност на капиталовия инструмент, представен от опция за конвертиране на инструмента в обикновени акции, чрез приспадане на справедливата стойност на финансовия пасив от справедливата стойност на съставния финансов инструмент като цяло.

Съкровищни акции (виж също параграф AG36)

33. ***Ако едно образувание придобие обратно свои собствени капиталови инструменти, тези инструменти („обратно изкупени (съкровищни) акции“) да се приспадат от собствения капитал. Не се признава нито печалба, нито загуба от покупката, продажбата, емитирането или обезсилването на собствени капиталови инструменти на образуването. Такива съкровищни акции могат да бъдат придобити и държани от образуването или от други членове на консолидираната група. Платеното или полученото възнаграждение се признава директно в собствения капитал.***

34. Стойността на държаните съкровищни акции се оповестява отделно или на лицевата страна на баланса, или в приложенията в съответствие с IAS 1 „*Представяне на финансови отчети*“. Образуването прави оповестяване в съответствие с IAS 24 „*Оповестяване на свързани лица*“, ако придобие обратно свои собствени капиталови инструменти от свързани лица.

Лихви, дивиденти, загуби и печалби (виж също параграф AG37)

35. ***Лихви, дивиденти, загуби и печалби, свързани с финансов инструмент или компонент, който представлява финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Разпределенията за държателите на капиталов инструмент образуването приспада директно от собствения капитал, нетно от всякакви свързани преференции за данък върху доходите. Разходите по операцията за капиталова сделка, различни от разходи за емитиране на капиталов инструмент, които са пряко свързани с придобиването на стопанска дейност (които се отразяват счетоводно съгласно IAS 22), се отразяват счетоводно като намаление на собствения капитал, нетно от всякакви свързани преференции за данък върху доходите.***

36. Класификацията на финансов инструмент като финансов пасив или капиталов инструмент 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 като лихви по облигация. По подобен начин печалбите и загубите, свързани с обратни изкупувания или рефинансиране на финансови пасиви, се признават в печалбата или загубата, докато обратните изкупувания или рефинансирането на капиталови инструменти се признават като промени в собствения капитал. Промените в справедливата стойност на капиталов инструмент не се признават във финансовите отчети.

37. При издаването или придобиването на свои собствени капиталови инструменти образуването обикновено прави различни разходи. Тези разходи биха могли да включват такса за регистрация и други законови такси, суми, изплатени на правни, счетоводни и други професионални консултанти, разходи за отпечатване и гербови налози. При капиталова сделка разходите по сделката се отчитат счетоводно като намаление на собствения капитал (нетно от всякакви свързани преференции за данък върху доходите) до степента, в която са допълнителните разходи, пряко свързани с капиталова сделка, които в противен случай биха били избегнати. Разходите по капиталова сделка, която не е доведена докрай, се признават като разход.

38. Разходите по сделката, които са свързани с емитирането на съставен финансов инструмент, се разпределят за пасивния и капиталовия компонент на инструмента, пропорционално на разпределението на постъпленията. Разходите по сделката, които са съвместно свързани с повече от една сделка (например разходите за едновременното предлагане на едни акции и регистриране на други акции за търгуване на фондова борса), се разпределят към тези сделки, като се използва база за разпределение, която е рационална и съответства на сходни сделки.

39. Сумата на разходите по сделката, отчетени счетоводно като намаление на собствения капитал през периода, се оповестява отделно съгласно IAS 1 „*Представяне на финансови отчети*“. Свързаната с това сума за данъци върху доходите, призната директно в собствения капитал, се включва в съвкупната сума на текущия и отсрочения данък, отнесен в собствения капитал или приспаднат от него, който се оповестява съгласно IAS 12 „*Данъци върху доходите*“.

40. Дивиденти, класифицирани като разход, могат да бъдат представени в отчета за приходите и разходите 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 IAS 1 и IAS 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 отчета за приходите и разходите. Оповестяванията на данъчните ефекти се правят в съответствие с IAS 12.

41. Печалбите и загубите, свързани с промени в прехвърлимата стойност на финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата, дори когато се отнасят за инструмент, който включва право на остатъчен дял в активите на образуването в замяна срещу парични средства или друг финансов актив (виж параграф 18, буква б). Съгласно IAS 1 образуването представя всяка печалба или загуба, произтичаща от повторната оценка на такъв инструмент, отделно на лицевата страна на отчета за приходите и разходите, когато това е уместно за обяснението на представянето на дейността на образуването.

Компенсиране на финансов актив и финансов пасив (виж също параграфи AG38 и AG39)

42. ***Финансов актив и финансов пасив се компенсират, а нетната сума се представя в баланса, единствено когато образуването:***

а) ***понастоящем има законово упражняемо право да компенсира признатите суми;***

и

б) ***има намерение или да се разплати на нетна база, или едновременно да реализира актив и да разплати пасив.***

При счетоводното отчитане на прехвърлянето на финансов актив, който не отговаря на изискванията за отписване, образуването не може да компенсира прехвърления актив и свързания пасив (виж IAS 39, параграф 36).

43. Настоящият стандарт изисква представянето на финансовите активи и финансовите пасиви на нетна база, когато това отразява очакваните от образуването бъдещи парични потоци от разплащането на два или повече отделни финансови инструмента. Когато образуването има право да получи или плати единична нетна сума и има намерението да направи това, то всъщност разполага 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 образуването.

IAS 32

44. Компенсирането на признат финансов актив и признат финансов пасив и представянето на нетната стойност се различава 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 призната позиция от баланса, но може да доведе и до признаването на печалба или загуба.

45. Правото на компенсиране е законното право на длъжник по договор да разплати или по друг начин да елиминира цялата или част от сумата, дължима на кредитор, чрез съотнасянето към тази сума на сума, дължима от кредитора. При необичайни обстоятелства длъжникът може да има законно право да съотнесе сума, дължима му от трето лице, към сумата, дължима на кредитора, при условие че съществува споразумение между трите страни, което ясно установява правото на компенсиране на длъжника. Тъй като правото на компенсиране е законно право, условията, на които се основава това право, могат да се различават в различните юрисдикции, като трябва да се вземат под внимание 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 образуването на кредитен и ликвиден риск. Съществуването на правото обаче само по себе си не е достатъчна база за компенсиране. Сумата и времето на възникване на бъдещите парични потоци на образуването не се повлияват при отсъствието на намерение да се упражни правото или да се разплати едновременно. Когато дадено образуване възнамерява да упражни правото или да се разплати 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 от лицата или и на двете лица за разплащане на нетна база без юридическо право да направят това не е достатъчно, за да оправдае компенсирането, тъй като правата и задълженията, свързани с отделния финансов актив и финансов пасив, остават непроменени.

47. Намеренията на дадено образуване във връзка с разплащането 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 разплащане или едновременно разплащане. Когато дадено образуване има право на компенсиране, но няма намерение да извърши нетно разплащане или да реализира актива и да разплати пасива едновременно, влиянието на правото върху излагането на образуването на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 76.

48. Едновременното разплащане на два финансови инструмента може да настъпи например при работата на клирингова къща на организиран финансов пазар или при размяна от вида „лице-в-лице“. При тези обстоятелства паричните потоци са всъщност еквивалентни на една нетна сума и не е налице изложеност на кредитен или ликвиден риск. При други обстоятелства образуването може да разплати два инструмента, като получи и заплати отделни суми, като по този начин се излага на кредитен риск по отношение на пълната стойност на актива или на ликвиден риск по отношение на пълната стойност на пасива. Тези рискови експозиции могат да са съществени, макар и относително кратки. Съответно реализацията на финансов актив и разплащането на финансов пасив се третират като едновременни, само когато сделките се осъществяват в един и същи момент.

49. Условията, установени в параграф 42, обикновено не са изпълнени и компенсирането обикновено не е подходящо, 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, имащи 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 разплащане 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, отправен на основание на застрахователен договор.

50. Образувание, което поема редица сделки с финансови инструменти с един контрагент, може да встъпи в „рамков договор за нетиране“ с този контрагент. Този договор предвижда единично нетно разплащане на всички включени в споразумението финансови инструменти, в случай на събитие на неизпълнение или прекратяване на някой от индивидуалните договори. Тези схеми се използват широко от финансовите институции, за да осигурят защита срещу загуба в случай на фалит или други обстоятелства, които водят до това, че контрагентът не е в състояние да изпълни своите задължения. Рамковият договор за нетиране обичайно създава право за компенсиране, което става упражнимо и оказва влияние върху реализацията или разплащането 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. Рамковият договор за нетиране не предоставя база за компенсиране, освен ако не са изпълнени и двата критерия в параграф 42. Когато финансови активи и финансови пасиви, обект на рамков договор за нетиране, не бъдат компенсирани, ефектът от тази схема върху изложеността на образуването на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 76.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

51. Целта на оповестяванията, изисквани от настоящия стандарт, е да се предостави информация с цел по-доброто разбиране на значението на финансовите инструменти за финансовото състояние на образуването, неговата дейност и паричните му потоци, както и да подпомогнат оценката на размера, времето на възникване и сигурността на бъдещи парични потоци, свързани с тези инструменти.

52. Операциите с финансови инструменти могат да доведат до това образуването да поеме или да прехвърли на друго лице един или повече от финансовите рискове, описани по-долу. Изискваните оповестявания предоставят информация в помощ на потребителите на финансови отчети при оценката на степента на риска, свързан с финансовите инструменти.

а) *Пазарният риск* включва три вида риск:

i) *валутен риск* — рискът, че стойността на финансов инструмент ще варира поради промени във валутните курсове;

ii) *лихвен риск относно справедливата стойност* — рискът, че стойността на финансов инструмент ще варира поради промени в пазарните лихвени проценти;

iii) *ценови риск* — рискът, че стойността на финансов инструмент ще варира в резултат на промени в пазарните цени, независимо дали тези промени са предизвикани от фактори, специфични за отделния инструмент или за неговия емитент, или от фактори, оказващи влияние върху всички инструменти, търгувани на пазара.

Пазарният риск включва не само възможност за загуба, но също така и възможност за печалба.

б) *Кредитен риск*— рискът, че едната страна по финансов инструмент няма да изпълни задължение, което ще доведе до финансова загуба за другата страна.

в) *Ликвиден риск* (наричан също *риск на финансирането*) — рискът, че образуването ще срещне трудности при набирането на средства, за да изпълни ангажименти, свързани с финансови инструменти. Ликвидният риск произтича от неспособността да се продаде финансов актив бързо на стойност, близка до справедливата му стойност.

г) *Лихвен риск относно паричния поток* — рискът, че бъдещите парични потоци на финансов инструмент ще варират поради промени в пазарните лихвени проценти. В случай на дългов инструмент с плаващ лихвен процент например тези колебания водят до промяна в ефективния лихвен процент на финансовия инструмент, обикновено без съответстваща промяна в неговата справедлива стойност.

Формат, местоположение и групи финансови инструменти

53. Настоящият стандарт не указва нито задължителен формат на информацията, която трябва да се оповести, нито нейното местоположение в рамките на финансовите отчети. Доколкото изискваната информация е представена на лицевата страна на финансовите отчети, не е необходимо тя да бъде повтаряна в приложенията. Оповестяванията могат да включват комбинация от текстови описания и количествени данни, подходящи съобразно характера на инструментите и тяхната относителна важност за образуването.

54. Определянето на нивото на детайлност, което да бъде оповестено, за конкретни финансови инструменти, изисква да се направи преценка, като се вземе предвид и относителната важност на тези инструменти. Необходимо е да се намери балансът между претоварването на финансовите отчети с много подробности, които могат да не подпомагат потребителите на финансовите отчети, и прикриването на важна информация в резултат от твърде голямо обобщаване. Например, когато дадено образувание е страна по голям брой финансови инструменти със сходни характеристики и никой от отделните договори, взет поотделно, не е съществен, подходящо е обобщаването по групи инструменти. От друга страна, информацията за отделния инструмент може да е важна, когато той е например съществен компонент от капиталовата структура на образуването.

55. Ръководството на образуването обобщава финансови инструменти в групи, които са подходящи за характера на оповестената информация, като се вземат под внимание въпроси като характеристиките на инструментите и базата за оценяване, която е била приложена. Като цяло чрез групите се разграничават обектите, оценявани по себестойност или амортизирана стойност, от обектите, оценявани по справедлива стойност. Предоставя се достатъчно информация, за да се позволи равнението на съответните позиции в баланса. Когато дадено образувание е страна по финансов инструмент, който не е в обхвата на настоящия стандарт, тези инструменти съставляват група или групи финансови активи или финансови пасиви, отделни от тези, в рамките на обхвата на настоящия стандарт. Оповестяванията за тези финансови инструменти са разгледани в други IFRS.

Политика на управление на риска и хеджиращи дейности

56. ***Образуването описва своите цели и политика на управление на финансовия риск, включително своята политика за хеджиране на всеки основен вид прогнозни сделки, за които се използва отчитане на хеджиране.***

57. В допълнение към предоставянето на конкретна информация за конкретни салда и сделки, свързани с финансови инструменти, образуването предоставя разяснения за степента, в която се използват финансови инструменти, свързаните рискове и обслужваните стопански цели. Разясненията за политиката на ръководството относно ограничаването на риска, свързан с финансови инструменти, включва такива въпроси като хеджиране на рискови експозиции, избягване на ненужни концентрации на риск и изисквания за обезпечение с цел намаляване на кредитния риск. Тази разяснения предвиждат ценна допълнителна гледна точка, която е независима от специфичните инструменти, които се държат или са в обращение в конкретен момент.

58. ***За определени хеджирания на справедлива стойност, хеджирания на парични потоци и хеджирания на нетна инвестиция в чуждестранна дейност образуването трябва да оповести поотделно следното (както е дефинирано в IAS 39):***

а) ***описание на хеджирането;***

б) ***описание на финансовите инструменти, определени за хеджиращи инструменти и техните справедливи стойности на датата на баланса;***

в) ***характера на рисковете, които се хеджират;***

и

г) ***за хеджирания на парични потоци — периодите, в които се очаква да възникнат паричните потоци, кога се очаква да се включват при определянето на печалбата или загубата, както и описание на всяка прогнозна сделка, за която преди е било използвано отчитане на хеджиране, но която вече не се очаква да възникне.***

59. ***Когато при хеджиране на паричен поток е била призната печалба или загуба от хеджиращ инструмент директно в собствения капитал чрез отчета за промените в собствения капитал, образуването оповестява:***

а) ***сумата, която е била призната по този начин в собствения капитал през периода;***

б) ***сумата, която е била извадена от собствения капитал и включена в печалбата или загубата за периода;***

и

в) ***сумата, която е била извадена от собствения капитал през периода и включена в първоначалното определяне на цената на придобиване или друга балансова стойност на нефинансов актив или нефинансов пасив в хеджирана прогнозна сделка с висока вероятност.***

Срокове, условия и счетоводна политика

60. ***За всяка група финансов актив, финансов пасив и капиталов инструмент образуването трябва да оповести:***

а) ***информация за обхвата и характера на финансовите инструменти, включително съществени срокове и условия, които могат да повлияят върху сумата, времето на възникване и сигурността на бъдещите парични потоци;***

и

б) ***възприетата счетоводна политика и методи, включително прилаганите критерии за признаване и базата за оценяване.***

61. ***Като част от оповестяването на счетоводната политика на образуването то трябва да оповести за всяка категория финансов актив дали редовните покупки и продажби на финансови активи са отчетени счетоводно на датата на сделката или на датата на разплащане (виж IAS 39, параграф 38).***

62. Договорните срокове и условия на финансов инструмент се отразяват върху сумата, времето на възникване и сигурността на бъдещите парични постъпления и плащания от страните по инструмента. Когато финансовите инструменти са съществени — или поотделно, или като група — за финансовото състояние на образуването или неговите бъдещи резултати от дейността, се оповестяват техните срокове и условия. Ако никой отделен инструмент, взет поотделно, не е съществен за бъдещите парични потоци на образуването, се описват съществените характеристики на инструментите чрез позоваване на съответните групи от сходни инструменти.

63. Когато финансови инструменти, държани или емитирани от образуването, или индивидуално, или като група, създават потенциално съществена изложеност на рисковете, описани в параграф 52, сроковете и условията, които налагат оповестяването, включват:

а) сумата на главницата, посочената, номиналната или друга сходна стойност, която при някои деривативни инструменти като при лихвения суап би могла да бъде сумата (посочена като фиктивна стойност), върху която се базират бъдещите плащания;

б) датата на падежа, изтичането или упражняването;

в) опциите за по-ранно разплащане, държани от която и да е от страните по инструмента, включително периода, през който, или датата, на която могат да бъдат упражнени опциите, както и цената на упражняване или ценовия обхват;

г) опциите, държани от която и да е от страните по инструмента, за конвертиране на инструмента или за размяната му за друг финансов инструмент или някакъв друг актив или пасив, включително периода, през който или датата, на която могат да бъдат упражнени опциите, както и съотношението/ята на конвертиране или размяна;

д) сумата и времето на възникване на планирани бъдещи парични постъпления или плащания по стойността на главницата на инструмента, включително плащания на вноски и изискванията относно погасителен фонд, ако има такъв, или сходни изисквания;

е) посоченият процент или сума на лихвата, дивидента или друга периодична възвръщаемост по главницата и времето на плащанията;

ж) държаното обезпечение, в случай на финансов актив, или заложеното такова, в случай на финансов пасив;

з) в случай на инструмент, за който паричните потоци са деноминирани във валута, различна от функционалната валута на образуването, валутата, в която се изискват постъпленията или плащанията;

и) в случай на инструмент, който предвижда размяна, информацията, описана в букви а) — з), за инструмента, който ще бъде придобит при размяната;

и

й) всяко условие на инструмента или свързана клауза, която ако бъде нарушена, би променила съществено някое от останалите условия (например максимален коефициент на съотношение между дълг и собствен капитал в клауза за облигация, която, ако бъде нарушена, би направила незабавно дължима и платима пълната стойност на главницата на облигацията).

64. Когато представянето в баланса на финансов инструмент се различава от правната форма на инструмента, за образуването е желателно да обясни характера на инструмента в приложенията към финансовите отчети.

65. Полезността на информацията относно обхвата и характера на финансовите инструменти се увеличава, когато тя подчертава всяко взаимоотношение между индивидуалните инструменти, които могат съществено да повлияят върху сумата, времето на възникване и сигурността на бъдещите парични потоци на образуването. Например може да е важно да се оповестят взаимоотношенията на хеджиране като например тези, които могат да съществуват, когато образуването държи инвестиция в акции, за която е закупило put опция. Обхватът, в който рисковата експозиция е променена от отношението между активите и пасивите, може да е виден за потребителите на финансовия отчет от информацията от вида, описан в параграф 63, но при някои обстоятелства е необходимо и допълнително оповестяване.

66. В съответствие с IAS 1 образуването оповестява всяка съществена счетоводна политика, включително приетите общи принципи и метода на прилагане на тези принципи към сделки, други събития и условия, възникващи в дейността на образуването. По отношение на финансовите инструменти това оповестяване включва:

а) критериите, прилагани, когато се определя кога да се признае финансов актив или финансов пасив и кога да бъде отписан;

б) базата за оценяване, прилагана по отношение на финансови активи и финансови пасиви при първоначалното признаване и впоследствие;

и

в) базата, на която са признати и оценени приходите и разходите, възникващи от финансови активи и финансови пасиви.

67. ***За всяка група финансови активи и финансови пасиви образуването оповестява информация относно своята изложеност на лихвен риск, включително:***

а) ***датите на договорна промяна на цената или датите на падеж — която от тези дати е по-ранна;***

и

б) ***ефективните лихвени проценти, когато са приложими.***

68. Образуването предоставя информация за своята изложеност на влиянието на бъдещи промени в преобладаващото ниво на лихвени проценти. Промените в пазарните лихвени проценти имат пряк ефект върху договорно определените парични потоци, свързани с някои финансови активи и финансови пасиви (лихвен риск на паричния поток) и върху справедливата стойност на други (лихвен риск на справедливата стойност).

69. Информацията относно датите на падеж (или датите на промяна в цената, когато те са по-ранни) посочва срока, за който лихвените проценти са твърдо определени, а информацията относно ефективните лихвени проценти посочва нивата, на които те са твърдо определени. Оповестяването на тази информация предоставя на потребителите на финансови отчети база за оценка на лихвения риск на справедливата стойност, на който е изложено образуването и — оттам — потенциала за печалба или загуба. За инструменти, чиито цени се променят до нивото на пазарния лихвен процент преди падежа, за тази цел е по-важно оповестяването на периода до следващата промяна на цената, отколкото оповестяването на периода до падежа.

70. За да се подкрепи информацията относно договорните дати на промяна в цената и датите на падеж, образуването може да избере да оповести информация за очакваните дати на промяна в цената или датите на падеж, когато тези дати се различават съществено от договорните дати. Например тази информация може да е особено уместна, когато образуването е в състояние да предвиди с разумна степен на надеждност размера на ипотечните заеми с твърдо определена лихва, които ще бъдат изплатени преди падежа, и използва тази информация като база за управление на своята изложеност на лихвен риск. Допълнителната информация включва оповестяване, което се базира върху очакванията на ръководството за бъдещи събития и обяснението на направените предположения за датите на промяна в цената или датите на падеж, както и по какво тези предположения се различават от договорните дати.

71. Образуването посочва кои от неговите финансови активи и финансови пасиви:

а) са изложени на лихвен риск на справедливата стойност като например финансови активи и финансови пасиви с твърдо определен лихвен процент;

б) са изложени на лихвен риск на паричния поток като например финансови активи и финансови пасиви с плаващ лихвен процент, който се променя с промяната на пазарните проценти;

и

в) не са пряко изложени на лихвен риск, като например някои инвестиции в капиталови инструменти.

72. Изискването в параграф 67, буква б) се прилага по отношение на облигации, полици, заеми и сходни финансови инструменти, включващи бъдещи плащания, които създават възвръщаемост за държателя и разходи за емитента, отразяващи стойността на парите във времето. Изискването не се прилага за финансови инструменти като инвестиции в капиталови инструменти и деривативни инструменти, които не носят определяем ефективен лихвен процент. Например дори когато инструменти като лихвени деривативи (включително суапове, споразумения за форуърден процент и опции) са изложени на риск на справедливата стойност или риск на паричния поток от промени в пазарните лихвени проценти, не се изисква оповестяване на ефективния лихвен процент. Въпреки това, когато се предоставя информация за ефективния лихвен процент, образуването оповестява ефектите върху своята изложеност на лихвен риск от хеджиращите сделки като например лихвени суапове.

IAS 32

73. Образуването може да бъде изложено на лихвен риск в резултат от сделка, при която в баланса не се признава нито финансов актив, нито финансов пасив. В тези случаи образуването оповестява информация, която позволява на потребителите на неговите финансови отчети да разберат характера и степента на неговата изложеност на риск. Например, когато дадено образувание има ангажимент да отпусне назаем средства при твърдо определен лихвен процент, оповестяването обичайно включва определената главница, лихвения процент и срока до падежа на сумата, която ще бъде отпусната назаем, както и съществените условия по сделката, водещи до изложеност на лихвен риск.

74. Характерът на дейността на образуването и степента, в която то работи с финансови инструменти, определят дали информацията за лихвения риск се представя в текстова форма, в таблици или чрез използване на комбинация от двете. Когато образуването разполага с разнообразие от финансови инструменти, изложени на лихвен риск на справедливата стойност или лихвен риск на паричния поток, то може да приеме един или няколко от следните подходи за представяне на информацията:

а) Балансовите стойности на финансовите инструменти, изложени на лихвен риск, могат да бъдат представени в таблична форма, групирани по такива, които са договорени за целия срок до падеж, или за чиито цени е договорено да се извършват промени през последващи периоди след датата на баланса:

i) в срок до една година;

ii) след срок, надвишаващ една година, но не по-дълъг от две години;

iii) след срок, надвишаващ две години, но не по-дълъг от три години;

iv) след срок, надвишаващ три години, но не по-дълъг от четири години;

v) след срок, надвишаващ четири години, но не по-дълъг от пет години;

и

vi) след срок, надвишаващ пет години.

б) Когато резултатите от дейността на образуването са повлияни съществено от нивото на неговата изложеност на лихвен риск или на промени в тази му експозиция, желателна е по-подробна информация. Образувание от рода на банка може например да оповести отделни групи от балансовите стойности на финансови инструменти, договорени до падеж или за промяна в цената:

i) в срок от един месец или по-малко след датата на баланса;

ii) след срок, надвишаващ един месец, но не по-дълъг от три месеца след датата на баланса;

и

iii) след срок, надвишаващ три месеца, но не по-дълъг от дванадесет месеца след датата на баланса.

в) По подобен начин образуването може да посочи своята изложеност на лихвен риск по отношение на паричния поток чрез таблица, съдържаща агрегираните балансови стойности на групите от финансови активи с плаващи проценти, и от финансови пасиви, чийто падеж е в рамките на различни бъдещи времеви периоди.

г) Информация за лихвения процент може да бъде оповестена за отделни финансови инструменти. Като алтернатива, за всяка група финансов инструмент могат да бъдат представени среднопретеглените лихвени проценти или обхватът от лихвените проценти. Образуването може да обедини в отделни групи инструменти, деноминирани в различни валути или имащи съществено различни кредитни рискове, когато тези фактори водят до това инструментите да имат съществено различни ефективни лихвени проценти.

75. При някои обстоятелства образуването може да е в състояние да предостави полезна информация за своята изложеност на лихвени рискове, като посочи ефекта от хипотетична промяна в пазарните лихвени проценти върху справедливата стойност на неговите финансови инструменти и бъдещата печалба или загуба и парични потоци. Тази информация може да се основава например на приета като изходно предположение промяна в пазарните лихвени проценти в размер на един процентен пункт (100 базисни пункта), настъпваща на датата на баланса. Ефектите от промяната в лихвените проценти включват промени в лихвения приход и лихвения разход, свързани с финансовите инструменти с плаващи проценти, и с печалбите или загубите, произтичащи от промените в справедливата стойност на инструменти с твърдо определен процент. Отчетената лихвена чувствителност не може да се ограничи до преките ефекти от промяната на лихвения процент върху лихвоносните финансови инструменти, признати на датата на баланса, тъй като непреките ефекти от промяната на процента върху финансовите пазари и при отделните Образувания обикновено не могат да бъдат предвидени надеждно. Когато оповестява информация за лихвената чувствителност, образуването посочва базата, върху която то е изготвило тази информация, включително всякакви съществени предположения.

Кредитен риск

76. ***За всяка група финансови активи и други кредитни експозиции образуването оповестява информация относно своята изложеност на кредитен риск, включително:***

а) ***сумата, която най-добре представя неговата максимална изложеност на редитен риск на датата на баланса, без да се взема под внимание справедливата стойност на каквото и да е обезпечение, в случай че другите страни не изпълнят своите задължения по финансовите инструменти;***

и

б) ***съществените концентрации на кредитен риск.***

77. Образуването предоставя информация, свързана с кредитния риск, за да позволи на потребителите на неговите финансови отчети да оценят степента, в която неизпълнението на задълженията от страна на контрагентите би могло да намали размера на бъдещите входящи парични потоци от финансови активи, признати на датата на баланса, или да изисква изходящи парични потоци от други кредитни експозиции (като например кредитен дериватив или издадена гаранция за задълженията на трета страна). Тези неизпълнения водят до загуба, която се признава в печалбата или загубата на образуването. Параграф 76 не изисква от образуването да оповести оценката на вероятността за възникването на загуби в бъдеще.

78. Целта на оповестяването на суми, изложени на кредитен риск, без да се взема под внимание потенциалното възстановяване от реализацията на обезпечение („максимална изложеност на образуването на кредитен риск“), включва:

а) да осигури на потребителите на финансовите отчети последователна оценка на сумата, изложена на кредитен риск, за финансови активи и други кредитни експозиции;

и

б) да се вземе предвид възможността максималната изложеност на загуба да се различава от балансовата стойност на финансовите активи, признати на датата на баланса.

79. В случай на финансови активи, изложени на кредитен риск, балансовата стойност на активите в баланса, нетна от всякакви приложими провизии за загуба, обикновено представлява сумата, изложена на кредитен риск. Например в случай на лихвен суап, отчитан по справедлива стойност, максималната изложеност на загуба на датата на баланса обикновено е балансовата стойност, тъй като тя представлява себестойността при текущите пазарни проценти на замяната на суапа в случай на неизпълнение. В тези случаи не е необходимо допълнително оповестяване извън това, направено в баланса. От друга страна, максималната потенциална загуба за образуването от някои финансови инструменти може да се различава съществено от тяхната балансова стойност и от други оповестени суми като например тяхната справедлива стойност или стойността на главницата. При тези обстоятелства е необходимо допълнително оповестяване, за да се изпълнят изискванията на параграф 76, буква а).

IAS 32

80. Финансов актив, обект на законово упражнимо право на компенсиране срещу финансов пасив, не се представя в баланса нетно от пасива, освен ако намерението не е да се осъществи разплащане на нетна база или едновременно. Независимо от това, когато предоставя информация в съответствие с параграф 76, образуването оповестява съществуването на законово право на компенсиране. Например, когато на образувание предстои да получи постъпленията от реализацията на финансов актив преди разплащането на финансов пасив с равностоен или по-голям размер, срещу което образуването има законово право на компенсиране, то може да упражни това право на компенсиране, за да избегне понасянето на загуба в случай на неизпълнение от страна на контрагента. Ако образуването обаче отговори или е вероятно да отговори на неизпълнението като увеличи срока на финансовия актив, ще бъде налице изложеност на кредитен риск, ако коригираните срокове са такива, че събирането на постъпленията се очаква да се отложи след датата, на която се изисква разплащане на пасива. За да информира потребителите на финансовите отчети за степента, в която изложеността на кредитен риск към даден момент е била намалена, образуването оповестява съществуването и ефекта от правото на компенсиране, когато се очаква финансовият актив да бъде събран в съответствие с неговите условия. Когато финансовият пасив, срещу който съществува право на компенсиране, подлежи на разплащане преди финансовия актив, образуването е изложено на кредитен риск в размера на пълната балансова стойност на актива, ако контрагентът изпадне в неизпълнение, след като бъде разплатен пасивът.

81. Образувание може да е встъпило в едно или повече рамкови договори за нетиране, чиято цел е да намалят неговата изложеност на кредитна загуба, но не отговарят на условията за компенсиране. Когато рамков договор за нетиране намалява съществено кредитния риск, свързан с финансови активи, които не са компенсирани с финансови пасиви със същия контрагент, образуването предоставя допълнителна информация относно ефекта от споразумението. Това оповестяване посочва, че:

а) кредитният риск, свързан с финансовите активи, обект на рамков договор за нетиране, се елиминира само до степента, в която финансовите пасиви, дължими на същия контрагент, ще бъдат разплатени, след като бъдат реализирани активите;

и

б) степента, в която цялостната изложеност на образуването на кредитен риск е намалена чрез рамков договор за нетиране, може да се промени съществено в рамките на кратък период от време след датата на баланса, тъй като изложеността се влияе от всяка сделка, обект на договора за нетиране.

За образуването е желателно също да оповести условията на своите рамкови договори за нетиране, които определят степента на намаление на неговия кредитен риск.

82. Образуването може да е изложено на кредитен риск в резултат от сделка, при която в баланса му не се признава финансов актив, като например финансова гаранция или договор за кредитен дериватив. Гарантирането на задължение на друга страна поражда пасив и излага гаранта на кредитен риск, който се взема предвид при извършването на оповестяванията, изисквани от параграф 76.

83. Концентрациите на кредитен риск се оповестяват, когато не са видни от други оповестявания за характера на дейността и финансовото състояние на образуването и водят до съществена изложеност на загуба в случай на неизпълнение от други страни. Установяването на такива концентрации изисква преценка от страна на ръководството, като се вземат предвид обстоятелствата в образуването и неговите длъжници. IAS 14 „*Отчитане по сектори*“ предоставя насоки при идентифицирането на отрасловите и географските сегменти, в рамките на които могат да възникнат концентрации на кредитен риск.

84. Концентрации на кредитен риск могат да възникнат от експозиции спрямо един длъжник или спрямо група от длъжници, имащи такава сходна характеристика, че тяхната способност да изпълнят задълженията си се очаква да бъде повлияна по сходен начин от промените в икономическите или другите условия. Характеристиките, които могат да доведат до концентрация на риск, включват характера на дейностите, извършвани от длъжниците, като например отрасъла, в който те функционират, географския район, в който се осъществяват дейностите, и нивото на кредитоспособност на групи кредитополучатели. Например производител на оборудване за нефтената и газовата индустрия обикновено разполага с търговски вземания от продажбите на своите продукти, за които рискът от неплащане се влияе от икономическите промени в нефтената и газовата индустрия. Банка, която обикновено отпуска кредити в международен мащаб, може да има много все още непогасени заеми, отпуснати на по-слабо развити страни, като способността на банката да си ги получи обратно може да се повлияе негативно от местните икономически условия.

85. Оповестяването на концентрациите на кредитен риск включва описание на споделената характеристика, която разкрива всяка концентрация и сумата на максималната изложеност на кредитен риск, свързана с всички финансови активи, имащи тази характеристика.

Справедлива стойност

86. ***С изключение на посоченото в параграф 90 за всяка група финансови активи и финансови пасиви образуването оповестява справедливата стойност на тази група активи и пасиви по начин, който позволява нейното съпоставяне със съответстващите балансови стойности в баланса. (IAS 39 предоставя насоки за определяне на справедливата стойност).***

87. Информацията за справедливата стойност се използва широко за стопански цели при определяне на цялостното финансово състояние на образуването и при вземането на решения относно отделните финансови инструменти. Тя е уместна и по отношение на много решения, вземани от потребителите на финансовите отчети, защото в много случаи отразява преценката на финансовите пазари за сегашната стойност на очакваните бъдещи парични потоци, свързани с даден инструмент. Информацията за справедливата стойност позволява съпоставяне на финансови инструменти, имащи по същество същите икономически характеристики, независимо от това защо са държани и кога и от кого са издадени или придобити. Справедливата стойност предоставя неутрална база за оценка на правото на стопанственост на ръководството, като посочва ефектите от неговите решения да купува, продава или държи финансови активи, както и да създава, поддържа или разплаща финансови пасиви. Когато дадено образуване не оценява финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност в своя баланс, то предоставя информация за справедливата стойност чрез допълнителни оповестявания.

88. За финансови инструменти като например краткосрочни търговски вземания и задължения не се изисква оповестяване на справедливата стойност, когато балансовата стойност е с разумно приближение към справедливата стойност.

89. При оповестяване на справедливите стойности образуването обединява финансовите активи и финансовите пасиви в групи и ги компенсира само до степента, в която техните свързани балансови стойности са компенсирани в баланса.

90. ***Ако инвестиции в некотирани капиталови инструменти или деривативи, свързани с такива капиталови инструменти, се оценяват по себестойност съгласно IAS 39, тъй като справедливата им стойност не може да бъде оценена надеждно, този факт се оповестява заедно с описание на финансовите инструменти, тяхната балансова стойност, обяснение защо справедливата стойност не може да бъде оценена надеждно и, ако е възможно, обхватът на приблизителните оценки, в рамките на които е силно вероятно да попада справедливата стойност. Нещо повече, ако финансовите активи, чиято справедлива стойност преди това не е могла да се оцени надеждно, бъдат продадени, се оповестява този факт, балансовата стойност на тези финансови активи в момента на продажбата и сумата на признатата печалба или загуба.***

91. Ако инвестиции в некотирани капиталови инструменти или деривативи, свързани с такива капиталови инструменти, се оценяват по себестойност съгласно IAS 39, тъй като техните справедливи стойности не могат да бъдат оценени надеждно, не е необходимо да бъде оповестявана информацията за справедливата стойност, изложена в параграфи 86 и 92. Вместо това се предоставя информация в помощ на потребителите на финансовите отчети при извършването на техни собствени преценки за степента на възможните разлики между балансовата стойност на такива финансови активи и финансови пасиви и тяхната справедлива стойност. В допълнение към обяснението на главните характеристики на финансовите инструменти, които са важни за тяхната стойност, и причината за неоповестяването на справедливите стойности се предоставя информация за пазара на инструментите. В някои случаи сроковете и условията на инструментите, оповестени в съответствие с параграф 60, могат да предоставят достатъчно информация. Когато съществува разумна база за това, ръководството може да посочи своето мнение за връзката между справедливата стойност и балансовата стойност на финансовите активи и финансовите пасиви, за които то не е в състояние да определи надеждно справедливата стойност.

92. ***Образуването оповестява:***

a) ***методите и съществените предположения, приложени при определянето на справедливите стойности на финансови активи и финансови пасиви отделно за съществени групи финансови активи и финансови пасиви. (параграф 55 предоставя насоки за определяне на групи финансови активи.)***

IAS 32

б) ***дали справедливите стойности на финансовите активи и финансовите пасиви са определени пряко, изцяло или частично чрез позоваване на публикувани ценови котировки на активен пазар, или са определени приблизително с използването на техника за оценяване (виж IAS 39, параграфи AG71 — AG79).***

в) ***дали неговите финансови отчети включват финансови инструменти, оценени по справедливи стойности, които са определени изцяло или частично с използването на техника за оценка, базирана върху предположения, които не са подкрепени от пазарни цени или проценти, поддаващи се на наблюдение. Ако промяната на всяко такова предположение до разумно възможна алтернатива би довела до съществено различна справедлива стойност, образуването следва да посочи този факт и да оповести ефекта върху справедливата стойност на обхват от разумно възможни алтернативни предположения. За тази цел съществеността се преценява във връзка с печалбата или загубата и с общите активи или общите пасиви.***

г) ***общата сума на промяната в справедливата стойност, определена с използването на техника за оценка, която е била призната в печалбата или загубата през периода.***

93. Оповестяването на информацията за справедливата стойност включва оповестяване на метода, който е използван за определянето на справедливата стойност и съществените предположения, направени при неговото прилагане. Например образуването оповестява информация за предположенията, свързани с процентите на предплащания, процентите на очаквани кредитни загуби и лихвените или дисконтовите проценти, ако са съществени.

Други оповестявания

Отписване

94. а) ***Образуването може да има или прехвърлен финансов актив (виж параграф 18 от IAS 39), или да е встъпило във вид ангажимент, описан в параграф 19 от IAS 39, по такъв начин, че ангажиментът не отговаря на изискванията за прехвърляне на финансов актив. Ако образуването или продължи да признава целия актив, или продължи да признава актива до степента на продължаващо участие на образуването (виж IAS 39, параграфи 29 и 30), то оповестява за всяка група финансови активи:***

i) ***характера на активите;***

ii) ***характера на рисковете и ползите от собствеността, на които образуването продължава да е изложено;***

iii) ***когато образуването продължава да признава целия актив, балансовата стойност на актива и на свързания с него пасив;***

и

iv) ***когато образуването продължава да признава актива до степента на продължаващото си участие, общата сума на актива, сумата на актива, който образуването продължава да признава, и балансовата стойност на свързания с него пасив.***

Обезпечение

94. б) ***Образуването оповестява балансовата стойност на финансови активи, заложени като обезпечение на пасиви, балансовата стойност на финансови активи, заложени като обезпечение за условни пасиви, и (в съответствие с параграфи 60, буква а) и 63, буква ж) всякакви съществени срокове и условия, свързани с активи, заложени като обезпечение.***

в) ***Когато образуването е приело обезпечение, което има право да продаде или заложи повторно при отсъствието на неизпълнение от страна на собственика на обезпечението, то оповестява:***

i) ***справедливата стойност на приетото обезпечение (финансови и нефинансови активи);***

ii) ***справедливата стойност на всякакво такова обезпечение, продадено или заложено повторно, и дали образуването има задължение да го върне;***

и

iii) ***всякакви съществени срокове и условия, свързани с използването от негова страна на това обезпечение (в съответствие с параграфи 60, буква а) и 63, буква ж).***

Съставни финансови инструменти с множествени внедрени деривативи

94. г) ***Ако едно образувание е издало инструмент, който съдържа както пасивен, така и капиталов компонент (виж параграф 28), и инструментът има характеристики на множествени внедрени деривативи, чиито стойности са взаимозависими (като например конвертируем дългов инструмент с право на обратно изкупуване за емитента), то оповестява съществуването на такива характеристики и ефективния лихвен процент на пасивния компонент (като се изключват всякакви внедрени деривативи, които се отчитат поотделно).***

Финансови активи и финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата (виж също параграф AG40)

94. д) ***Образуването оповестява балансовите стойности на финансови активи и финансови пасиви, които:***

i) ***са класифицирани като държани за търгуване;***

и

ii) ***при първоначалното признаване са били определени от образуването като финансови активи и финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата (т.е. тези, които не са финансови инструменти, класифицирани като държани за търгуване).***

е) ***Ако образуването е определило финансов пасив като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата, то оповестява:***

i) ***размера на промяната в справедливата му стойност, която не се дължи на промени в използван за база за сравнение лихвен процент (например ЛИБОР);***

и

ii) ***разликата между неговата балансова стойност и сумата, която образуването би било задължено по договор да плати на падежа на държателя на задължението.***

Прекласифициране

94. ж) ***Ако образуването е прекласифицирало финансов актив като такъв, оценяван по себестойност или амортизирана стойност, а не по справедлива стойност (виж IAS 39, параграф 54) то оповестява причината за прекласифицирането.***

Отчет за приходите и разходите и собствения капитал

94. з) ***Образуването трябва да оповести съществени позиции на приходи, разходи и печалби и загуби, произтичащи от финансови активи и финансови пасиви, независимо дали са включени в печалбата или загубата, или като отделен компонент на собствения капитал. За целта оповестяването трябва да включва като минимум следните позиции:***

i) ***общ лихвен приход и общ лихвен разход (изчислени при използването на метода на ефективния лихвен процент) за финансови активи и финансови пасиви, които не са отчитани по справедлива стойност в печалбата и загубата;***

IAS 32

ii) ***за финансови активи на разположение за продажба сумата на всяка печалба или загуба, признати директно в собствения капитал през периода, и сумата, която е била приспадната от собствения капитал и призната в печалбата или загубата за периода;***

и

iii) ***сумата на прихода от лихви, начислен за обезценени финансови активи, в съответствие с IAS 39, параграф AG93.***

Обезценка

94. и) ***Образуването оповестява даден финансов актив характера и стойността на всякаква загуба от обезценка, призната в печалбата или загубата, отделно за всяка съществена група финансов актив (параграф 55 предоставя насоки за определяне на групите финансови активи).***

Неизпълнение и нарушения

94. й) ***По отношение на всякакви видове неизпълнение по главница, лихви, погасителен фонд или клаузи за обратно изкупуване през периода по задължения по заеми, признати към датата на баланса, и всякакви други нарушения за срока на договорите за заем, когато тези нарушения могат да позволят на кредитора да поиска погасяване (с изключение на нарушения, които са коригирани или в отговор на които условията на заема са предоговорени на или след датата на баланса), образуването оповестява:***

i) ***подробности за тези нарушения;***

ii) ***сумата, призната към датата на баланса, във връзка със задълженията по заеми, за които са възникнали нарушения;***

и

iii) ***във връзка със сумите, оповестени съгласно ii), дали нарушението е било коригирано или условията на задълженията по заеми са били предоговорени преди датата, на която финансовите отчети са били одобрени за издаване.***

95. За целите на оповестяването на информация за нарушенията на договори за заем в съответствие с параграф 94, буква й) задълженията по заеми включват издадени дългови инструменти и финансови пасиви, различни от краткосрочни търговски задължения при нормални кредитни условия. Когато през периода настъпи такова нарушение и нарушението не е било коригирано или условията на задължението по заема не са били предоговорени към датата на баланса, ефектът от нарушението върху класификацията на пасива като текущ или нетекущ се определя по реда на IAS 1.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

96. ***Образуването прилага настоящия стандарт за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното прилагане се допуска. Образуването не прилага настоящия стандарт за годишни периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., освен ако то не прилага и IAS 39 (издаден през декември 2003 г.) Ако образуването прилага настоящия стандарт за период, който започва преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.***

97. ***Настоящият стандарт се прилага със задна дата.***

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ СТАНОВИЩА

98. Настоящият стандарт заменя IAS 32 „*Финансови инструменти: оповестяване и представяне*“, преработен през 2000 г.

99. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:

а) SIC—5 „*Класификация на финансови инструменти — Разпоредби за разплащане под условие*“;

б) SIC—16 „*Акционерен капитал — обратно придобити инструменти на собствения капитал (съкровищни акции)*“;

и

в) SIC—17 „*Собствен капитал — разходи за операции със собствен капитал*“.

100. Настоящият стандарт оттегля проекта на SIC за разяснение D34 „*Финансови инструменти — инструменти или права, подлежащи на обратно изкупуване от държателя*“.

ДОПЪЛНЕНИЕ А

Насоки за прилагане на IAS 32 „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“

Настоящото допълнение представлява неразделна част от стандарта.

AG1. Настоящите насоки за приложение обясняват приложението на конкретни аспекти от стандарта.

AG2. Стандартът не разглежда признаването или оценяването на финансови инструменти. Изискванията за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви са изложени в IAS 39 „*Финансови инструменти: признаване и оценяване*“.

Дефиниции (параграфи 11—14)

Финансови активи и финансови пасиви

AG3. Валутата (паричните средства) е финансов актив, защото тя представлява средство за размяна и следователно е базата, върху която се измерват всички сделки 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 плащане на финансов пасив.

AG4. 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).

AG5. 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 държателя 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 емитиращата държава да плати парични средства. Следователно полицата е финансов актив за държателя си и финансов пасив за емитента.

AG6. „Безсрочните“ дългови инструменти (като „безсрочни“ облигации, необезпечени облигации и капиталови полици) обикновено предоставят на държателя си договорното право да получава плащания като лихви на твърдо определени дати, простиращи се в необозримо бъдеще, или без право да получи обратно главницата, или с право на обратно получаване на главницата при условия, които правят това малко вероятно или твърде отдалечено в бъдещето. Например дадено образувание може да издаде финансов инструмент, който изисква от него да прави годишни плащания за срок от вечни времена („безсрочно“), равни на посочен лихвен процент от 8 %, прилаган към посочен номинал или стойност на главницата в размер на 1000 CU (*). 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 (сегашна стойност) от 1000 CU при първоначалното признаване. Държателят и емитентът на инструмента имат съответно финансов актив и финансов пасив.

(*) В настоящите насоки паричните суми са деноминирани в „парични единици“ (ПЕ).

AG7. Договорното право или договорното задължение за получаване, доставка или размяна на финансови инструменти само по себе си представлява финансов инструмент. Веригата от договорни права или договорни задължения отговаря на дефиницията на финансов инструмент, ако тя в крайна сметка ще доведе до получаването или плащането на парични средства или до придобиването или издаването на капиталов инструмент.

AG8. 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 не изпълни задължението си. Договорното право и договорното задължение съществуват благодарение на минала сделка или събитие (поемането на гаранцията), въпреки че както способността на кредитора да упражни своето право, така и изискването за гаранта да изпълни своето задължение зависят от бъдещ акт на неизпълнение от страна на кредитополучателя. Условното право и задължение отговарят на дефиницията за финансов актив и финансов пасив, въпреки че тези активи и пасиви не винаги се признават във финансовите отчети.

AG9. Съгласно IAS 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).

AG10. Материални активи (като материални запаси, имущество, заводи и оборудване), 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.

AG11. 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 задължения по гаранция 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.

AG12. Пасиви или активи, които не са договорни (като данъци върху доходите, които възникват в резултат от нормативни изисквания, наложени от държавата), не са финансови пасиви или финансови активи. Счетоводното отчитане на данъците върху доходите е разгледано в IAS 12 „*Данъци върху доходите*“. По същия начин конструктивните задължения, както са дефинирани в IAS 37 „*Провизии, условни пасиви и условни активи*“, не възникват от договори и не са финансови пасиви.

Капиталови инструменти

AG13. Примерите за капиталови инструменти включват обикновени акции без право на държателя да изиска връщането им, някои видове привилегировани акции (виж параграфи AG25 и AG26), както и варианти или издадени кол-опции, които дават право на държателя си да запише или закупи твърдо определен брой обикновени акции на емитиращото образувание без право на връщане по желание на държателя в замяна на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив. Задължението на образуванието да емитира или закупи твърдо определен брой от своите собствени капиталови инструменти в замяна на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив е капиталов инструмент на образуванието. Ако такъв договор обаче съдържа задължение за образуванието да плати парични средства или друг финансов актив, той води и до задължение в размер на сегашната стойност на сумата на обратното изкупуване (виж параграф AG27, буква а). Емитентът на обикновени акции без право на връщане по желание на държателя поема пасив, когато действа формално за извършването на разпределение, и става законово задължен към акционерите да направи това. Това може да е случаят след обявяването на дивидент или когато образуванието се прекратява и всякакви активи, оставащи след удовлетворяването на пасивите, подлежат на разпределение между акционерите.

AG14. Закупена кол-опция или друг сходен договор, придобит от образуването, който му дава правото да придобие обратно твърдо определен брой от своите собствени капиталови инструменти срещу доставянето на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив, не е финансов актив на образуването. Вместо това всяко възнаграждение, платено за такъв договор, се приспада от собствения капитал.

Деривативни финансови инструменти

AG15. Финансовите инструменти включват основни инструменти (като вземания, задължения и капиталови инструменти) и деривативни финансови инструменти (като финансови опции, фючърси и форуърди, лихвени и валутни суапове). Деривативните финансови инструменти отговарят на дефиницията за финансов инструмент и съответно попадат в обхвата на настоящия стандарт.

AG16. Деривативните финансови инструменти създават права и задължения, които водят до прехвърлянето между страните по инструмента на един или повече финансови рискове, присъщи на стоящия в основата финансов инструмент. При възникването си 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 (*), 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 при създаването на деривативния инструмент, с промяната на цените на финансовите пазари тези условия могат да станат или благоприятни, или неблагоприятни.

AG17. Put опция или кол-опция за размяна на финансови активи или финансови пасиви (т.е. финансови инструменти, различни от собствени капиталови инструменти на образуването) дава на държателя право да получи потенциални бъдещи икономически изгоди, свързани с промени в справедливата стойност на стоящия в основата на договора финансов инструмент. И обратно, издателят 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 държателя и задължението на издателя на опцията отговарят на дефиницията за финансов актив и съответно — на финансов пасив. Стоящият в основата финансов инструмент по договор за опция може да бъде всякакъв финансов актив включително акции в други образувания и лихвоносни инструменти. Опция може да изисква от издателя си да емитира дългов инструмент, а не да прехвърли финансов актив, но стоящият в основата инструмент по опцията би представлявал финансов актив за държателя, ако упражни опцията. Правото на държателя на опцията да размени финансовия актив при потенциално благоприятни условия и задължението на издателя 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 държателя и на задължението на издателя на опцията не се влияят от вероятността, че опцията ще бъде упражнена.

AG18. Друг пример на деривативен финансов инструмент е форуърден договор, който да бъде разплатен в срок от шест месеца, при който едната страна (купувачът) обещава да достави парични средства в размер на 1 000 000 CU срещу държавни облигации с твърдо определен процент с номинална стойност от 1 000 000 CU, а другата страна (продавачът) обещава да достави държавни облигации с твърдо определен процент с номинална стойност от 1 000 000 CU срещу парични средства в размер на 1 000 000 CU. 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 CU, условията ще бъдат благоприятни за купувача и неблагоприятни за продавача; ако пазарната цена падне под 1 000 000 CU, 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 издадена пут опция, а продавачът има договорно право (финансов актив), сходно на правото при държана 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 отделни и различни от стоящите в основата финансови инструменти (облигациите и паричните средства, които трябва да бъдат разменени). И двете страни по форуърден договор имат задължението да изпълнят договора в договорения срок, докато изпълнението по договор за опция възниква само когато държателят на опцията реши да я упражни.

(*) Това е вярно за повечето, но не за всички деривативи, например — при някои лихвени суапове с кръстосани валути, главницата се разменя при учредяването на инструмента (и се разменя обратно на падежа).

AG19. Много други видове деривативни инструменти представляват правото или задължението да се извърши бъдеща размяна, включително лихвен и валутен суап, лихвени тавани, диапазони (комбинация от горна и долна граница) и подове, кредитни ангажименти, улеснения за издаване на полици и акредитиви. Договорите за лихвен суап могат да се разглеждат като разновидност 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 твърдо определен лихвен процент. Фючърсните договори са друга разновидност 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)

AG20. Договорите за покупка или продажба на нефинансови обекти не отговарят на дефиницията за финансов инструмент, тъй като договорното право на едната страна да получи нефинансов актив или услуга и съответстващото задължение на другата страна не установяват настоящо право или задължение на която и да е от страните да получи, достави или размени финансов актив. Например договори, които предвиждат разплащане само чрез получаване или доставяне на нефинансов обект (например опция, фючърсен или форуърден договор за сребро), не представляват финансови инструменти. Много договори за борсови стоки са от този тип. Някои са стандартизирани по форма и се търгуват на организирани пазари по начин, който до голяма степен е същият като начина, по който се търгуват и някои деривативни финансови инструменти. Например фючърсни договори за стоки могат лесно да се купуват или продават срещу парични средства, защото се котират за търгуване на борса и могат да сменят собственика си многократно. Страните, купуващи и продаващи договора обаче, всъщност търгуват със стоящите в основата му 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 разплащане в парични средства на задължението да се получи или достави стоката 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 разплатени нетно или чрез размяна на финансови инструменти, или в които нефинансовият актив може да се превърне лесно в парични средства, попадат в обхвата на стандарта, все едно че са финансови инструменти (виж параграф 8).

AG21. Договор, който е свързан с получаването или доставянето на материални активи, не поражда финансов актив за едната страна и финансов пасив за другата страна, освен ако при наличието на съответни плащания, които да са отсрочени след датата, на която се прехвърлят материалните активи. Такъв е случаят с покупката или продажбата на стоки при условията на търговски кредит.

AG22. Някои договори са свързани с борсови стоки, но не включват разплащане чрез физическото получаване или доставка на борсова стока. Те предвиждат разплащане чрез парични плащания, които се определят по формула, посочена в договора, а не чрез плащане на твърдо определени суми. Например стойността на главницата на облигация може да се изчисли чрез прилагането на пазарна цена на нефта, преобладаваща на падежа на облигацията, към твърдо определено количество нефт. Главницата се индексира към цената на стоката, но се разплаща единствено в парични средства. Такъв договор представлява финансов инструмент.

AG23. Дефиницията 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 държателя си правото да получи поток от твърдо определени периодични лихвени плащания и твърдо определена сума парични средства на падежа с опцията да размени главницата за твърдо определено количество нефт. Желанието за упражняване на тази опция ще варира с течение на времето в зависимост от справедливата стойност на нефта, отнесено към съотношението на размяна на парични средства срещу нефт (цена на размяната), заложено в облигацията. Намеренията на държателя на облигацията относно упражняването на опцията не оказват влияние върху същността на съставните активи. Финансовият актив на държателя и финансовият пасив на емитента правят облигацията финансов инструмент независимо от другите видове активи и пасиви, които се създават в същото време.

AG24. Въпреки че стандартът не беше разработен за прилагане по отношение на стокови или други договори, които не удовлетворяват дефиницията за финансов инструмент или попадат в обхвата на параграф 8, образуванията могат да сметнат за подходящо да приложат изискванията за оповестяване на настоящия стандарт към такива договори.

Пасиви и собствен капитал (параграфи 15—27)

Няма договорно задължение за предоставяне на парични средства или друг финансов актив (параграфи 17—20)

AG25. Привилегированите акции могат да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали привилегирована акция е финансов пасив или капиталов инструмент, емитентът оценява конкретните права, които акцията носи, за да определи дали те притежават основните характеристики на финансов пасив. Например привилегирована акция, която предвижда обратно изкупуване на конкретна дата или изкупуване по желание на държателя, представлява финансов пасив, защото емитентът има задължението да прехвърли финансови активи на държателя 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 удовлетворява дефиницията за финансов пасив, защото емитентът няма настоящо 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.

AG26. 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 дефинициите за финансов пасив и капиталов инструмент. Когато разпределенията за държателите на привилегировани акции, независимо дали са кумулативни или некумулативни, са по преценка на емитента, акциите представляват капиталови инструменти. Класификацията на привилегировани акции като капиталов инструмент или като 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 извършат разпределенията (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 определен период;

или

е) способността или неспособността на емитента да влияе на размера на своята печалба или загуба за периода.

Разплащане в собствени капиталови инструменти на образуването (параграфи 21—24)

AG27 Следните примери илюстрират как да се класифицират различните видове договори за собствени капиталови инструменти на образуването:

а) Договор, който ще бъде разплатен, като образуването получи или достави твърдо определен брой от своите собствени акции без бъдещо възнаграждение или като размени твърдо определен брой от своите собствени акции срещу твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив, представлява капиталов инструмент. Съответно всяко получено или платено възнаграждение по такъв договор се добавя директно или се приспада директно от собствения капитал. Пример за това е издадена опция за акции, която дава право на контрагента да закупи твърдо определен брой от акциите на образуването срещу твърдо определена сума парични средства. Ако договорът обаче изисква от образуването да закупи (изкупи обратно) свои собствени акции срещу парични средства или друг финансов актив на твърдо определена или определима дата или при поискване, образуването признава и финансов пасив в размер на сегашната стойност на сумата на обратното изкупуване. Пример за това е задължението на образуването по форуърден договор да изкупи обратно твърдо определен брой от своите собствени акции за твърдо определена сума парични средства.

б) Задължението на образуването да изкупи обратно свои собствени акции срещу парични средства поражда финансов пасив в размер на сегашната стойност на сумата на обратното изкупуване, дори ако броят на акциите, които образуването е задължено да изкупи обратно, не е твърдо определен или ако задължението е поставено под условие контрагентът да упражни своето право на обратно изкупуване. Пример на условно задължение е издадена опция, която изисква от образуването да изкупи обратно свои собствени акции срещу парични средства, ако контрагентът упражни опцията.

в) Договор, който ще бъде разплатен в парични средства или друг финансов актив, представлява финансов актив или финансов пасив, дори ако сумата на паричните средства или друг финансов актив, която ще бъде получена или доставена, се базира на промени в пазарната цена на собствения капитал на образуването. Пример за това е опция за акции с нетно парично разплащане.

г) Договор, който ще бъде разплатен в променлив брой собствени акции на образуването, чиято стойност е равна на твърдо определена сума или на сума, базирана върху промени в основна променлива (например цена на борсова стока), представлява финансов актив или финансов пасив. Пример за това е издадена опция за покупка на злато, която, ако бъде упражнена, се разплаща нетно в собствени инструменти на образуването, като образуването доставя толкова от тези инструменти, колкото е равностойността на опционния договор. Такъв договор представлява финансов актив или финансов пасив, дори ако основната променлива е цената на собствените акции на образуването, а не на златото. Съответно договор, който ще бъде разплатен в твърдо определен брой собствени акции на образуването, но при който правата, съдържащи се в тези акции, ще се променят така, че стойността на разплащането да е равна на твърдо определена сума или на сума, базирана на промени в основна променлива, представлява финансов актив или финансов пасив.

Клаузи за разплащане под условие (параграф 25)

AG28. Параграф 25 изисква, ако част от клауза за разплащане под условие, която би изисквала разплащане 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 разплащане да не оказва влияние върху класификацията на финансовия инструмент. Следователно договор, който изисква разплащане в парични средства или променлив брой собствени акции на образуването само при възникването на събитие, което е изключително рядко, до голяма степен необичайно и много малко вероятно да възникне, представлява капиталов инструмент. Съответно разплащането в твърдо определен брой собствени акции на образуването може да е недопустимо по договор при обстоятелства, които са извън контрола на образуването, но ако тези обстоятелства нямат действителна възможност да настъпят, класификацията като капиталов инструмент е подходяща.

Третиране в консолидирани финансови отчети

AG29. В консолидираните финансови отчети образуването представя малцинственото участие — т.е. дяловете на други страни в собствения капитал и дохода на неговите дъщерни образувания — в съответствие с IAS 1 „*Представяне на финансови отчети*“ и IAS 27 „*Консолидирани и отделни финансови отчети*“. При класифицирането на финансов инструмент (или негов компонент) в консолидирани финансови отчети определянето дали групата като цяло има задължение да предостави парични средства или друг финансов актив във връзка с инструмента, или да го разплати по начин, който води до класификация като пасив, образуването взема под внимание всички срокове и условия, които са договорени между членовете на групата и държателите на инструмента. Когато дъщерно образуване в група емитира финансов инструмент и образуването майка или друго образуване от групата договори допълнителни условия директно с държателите на инструмента (например гаранция), групата не може да разполага с възможност за преценка относно разпределенията или обратното изкупуване. Въпреки че дъщерното образуване 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 държателите на инструментите се взема под внимание, за да се гарантира, че консолидираните финансови отчети отразяват договорите и сделките, сключени от групата като цяло. Доколкото съществува такова задължение или клауза за разплащане, инструментът (или неговият компонент, който е предмет на задължението) се класифицира като финансов пасив в консолидираните финансови отчети.

Съставни финансови инструменти (параграфи 28—32)

AG30. Параграф 28 се прилага само по отношение на емитенти на недеривативни съставни финансови инструменти. Параграф 28 не разглежда съставни финансови инструменти от гледна точка на държателите. IAS 39 разглежда отделянето на внедрените деривативи от гледна точка на държателите на съставни финансови инструменти, които съдържат характеристики на дълг и собствен капитал.

AG31. Често срещана форма на съставен финансов инструмент е дългов инструмент с внедрена опция за конвертиране като например 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 поотделно в баланса, както следва:

а) Задължението на емитента да извърши планираните плащания на лихви и главница представлява финансов пасив, който съществува до момента, в който инструментът не бъде конвертиран. При първоначалното признаване справедливата стойност на пасивния компонент е сегашната стойност на договорно определения поток от бъдещи парични потоци, дисконтирани с лихвен процент, прилаган в този момент от пазара спрямо инструментите със съпоставим кредитен статус и предоставящи по същество същите парични потоци при същите условия, но без опция за конвертиране.

б) Капиталовият инструмент е внедрена опция за конвертиране на пасив в собствения капитал на емитента. Справедливата стойност на опцията се състои от нейната времева стойност и вътрешноприсъща стойност, ако има такава. Тази опция има стойност при първоначалното признаване, дори когато тя е „извън парите“.

AG32. При конвертирането на конвертируем инструмент на падежа образуването 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). При конвертирането на падежа няма печалба или загуба.

AG33. Когато дадено образувание погаси конвертируем инструмент преди падежа чрез по-ранно погасяване или обратно изкупуване, при което първоначалните привилегии за конвертиране останат непроменени, образуването разпределя платеното възнаграждение и всякакви разходи по сделката за обратното изкупуване или погасяване към пасивния и 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 метода, използван при първоначалното разпределяне по отделните компоненти на постъпленията, получени от образуването при емитирането на конвертируемия инструмент, в съответствие с параграфи 28—32.

AG34. След разпределяне на възнаграждението всяка произтичаща от това печалба или загуба се третира в съответствие със счетоводните принципи, приложими към съответния компонент, както следва:

а) сумата на печалбата или загубата, отнасяща се към пасивния компонент, се признава в печалбата или загубата;

и

б) сумата на възнаграждението, отнасяща се към капиталовия компонент, се признава в собствения капитал.

AG35. Образуването може да измени условията на конвертируем инструмент, за да предизвика по-ранно конвертиране например като предложи по-благоприятно съотношение на конвертиране или като заплати друго, допълнително възнаграждение в случай на конвертиране преди определената дата. Разликата — на датата, на която условията са променени между справедливата стойност на възнаграждението, което държателят получава при конвертирането на инструмента съгласно коригираните условия, и справедливата стойност на възнаграждението, което държателят би получил съгласно първоначалните условия, се признава като загуба в печалбата или загуба.

Съкровищни акции (параграфи 33 и 34)

AG36. Собствените капиталови инструменти на образуването не се признават като финансов актив независимо от причината, поради която са били придобити обратно. Параграф 33 изисква от образувание, което придобива обратно свои собствени капиталови инструменти, да приспадне тези капиталови инструменти от собствения капитал. Въпреки това, когато образувание държи свой собствен капитал от името на други лица, например 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 баланса на образуването.

Лихви, дивиденти, загуби и печалби (параграфи 35—41)

AG37. 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 могат да се изплащат дивиденти по преценка на образуването преди датата на обратното изкупуване. Такъв инструмент е съставен финансов инструмент, като капиталовият компонент е сегашната стойност на сумата на обратното изкупуване. Разгъването на дисконта по този компонент се признава в печалбата или загубата и се класифицира като разход за лихви. Всякакви 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 държателя или ако акцията е задължително конвертируема в променлив брой обикновени акции, изчислени така, че да са равни на твърдо определена сума или на сума, базираща се на промени в основна променлива (например борсова стока). Ако обаче към сумата на обратното изкупуване се добавят някакви неизплатени дивиденти, целият инструмент е пасив. В този случай всякакви дивиденти се класифицират като разход за лихви.

Компенсиране на финансов актив и финансов пасив (параграфи 42—50)

AG38. За да компенсира финансов актив и финансов пасив, образуването трябва да има настоящо упражнимо законово право да компенсира признатите суми. Образуването може да има право под условие да компенсира признати суми, като например — уредено в рамков договор за 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 такава договореност не отговаря на условията за компенсиране.

AG39. Стандартът не указва специално третиране за така наречените „синтетични инструменти“, които са групи от отделни финансови инструменти, придобити и държани с цел да наподобят характеристиките на друг инструмент. Например дългосрочен дълг с плаващ лихвен процент, комбиниран с лихвен суап, който е свързан с получаването на плаващи плащания и извършването на твърдо определени плащания, синтезира дългосрочен дълг с твърдо определен 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 разплатен поотделно. Всеки финансов инструмент е изложен на рискове, които могат да се различават от рисковете, на които са изложени другите финансови инструменти. Съответно, когато един финансов инструмент в „синтетичен инструмент“ е актив, а друг е пасив, те не се компенсират и представят в баланса на образуването 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 образуването може да посочи в допълнение и характера на взаимоотношението между отделните инструменти (виж параграф 65).

Оповестяване

Финансови активи и финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата (параграф 94, буква е)

AG40 Ако образувание определи финансов пасив като отчитан по справедлива стойност в печалбата или загубата, от него се изисква да оповести сумата на промяната в справедливата стойност на пасива, която не се дължи на промените в използван за база за сравнение лихвен процент (например ЛИБОР). За пасив, чиято справедлива стойност се определя на базата на наблюдавана пазарна цена, тази сума може да се определи, както следва:

а) Първо, образуването 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 приспада от тази норма на възвръщаемост използвания за база за сравнение лихвен процент в началото на периода, за да достигне до компонента на вътрешната норма на възвръщаемост, специфичен за инструмента.

б) След това образуването изчислява сегашната стойност на пасива, като използва договорните парични потоци на пасива в началото на периода и дисконтов процент, равен на сумата на използвания за база за сравнение лихвен процент в края на периода и специфичния за инструмента компонент на вътрешната норма на възвръщаемост в началото на периода, както е определен в буква а).

IAS 32

в) След това сумата, определена в буква б), се намалява с всякакви парични средства, изплатени по пасива през периода и се увеличава, за да отрази увеличението в справедливата стойност, което възниква, тъй като договорните парични потоци са с един период по-близо до датата, на която са дължими.

г) Разликата между наблюдаваната пазарна цена на пасива в края на периода и сумата, определена в буква в), е промяната в справедливата стойност, която не се дължи на промени в използвания за база за сравнение лихвен процент. Това е сумата, която трябва да се оповести.

РАЗЯСНЕНИЕ НА КОМИТЕТА ПО РАЗЯСНЕНИЯТА НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ СТАНДАРТИ ЗА ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ 1

Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения

ПОЗОВАВАНИЯ

IAS 1	*„Представяне на финансовите отчети“* (както е преработен през 2003 г.)
IAS 8	*Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
IAS 16	*„Имущество, заводи и оборудване“* (както е преработен през 2003 г.)
IAS 23	*Разходи по заеми*
IAS 36	*„Обезценка на активи“* (както е преработен през 2004 г.)
IAS 37	*Провизии, условни пасиви и условни активи*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. Много образувания имат задължения за демонтаж, отстраняване и възстановяване на имущество, заводи и оборудване. В това разяснение тези задължения се наричат „задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения“. Съгласно IAS 16 себестойността на позиция от *„Имущество, заводи и оборудване“* включва първоначалната приблизителна оценка на разходите за демонтаж и отстраняване на актива и възстановяване на площадката, на която е разположен — задължение, което възниква за образуването или 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. IAS 37 съдържа изисквания за оценяването на задълженията за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения. Това разяснение предоставя 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. Това 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 *„Имущество, заводи и оборудване“* съгласно IAS 16;

   и

   б) признават се като пасив, съгласно IAS 37.

   Например задължение за извеждане от експлоатация, възстановяване или сходно с него задължение може да съществува за извеждане от експлоатация на завод, възстановяване на нанесените щети на околната среда в добивната промишленост или отстраняване на съоръжения.

ВЪПРОС

3. Това разяснение се отнася за това как следва 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 разплащане на задължението;

б) промяна в текущия дисконтов процент, базиран на пазара, както е определен в параграф 47 от IAS 37 (включително промени във времевата стойност на парите и специфичните за пасива рискове);

и

в) увеличение, което отразява, че минава време (което също се нарича развиване на дисконта).

КОНСЕНСУСНО РЕШЕНИЕ

4. Промените в оценката на съществуващото задължение за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения, които са възникнали в резултат от промени в приблизителната оценка на проявлението във времето или сумата на изходящия поток ресурси, съдържащи икономически ползи, които са необходими за разплащането на задължението или промяната в дисконтовия процент трябва да се отчитат съгласно параграфи 5—7, които са 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 или се приспадат от себестойността на съответния актив през текущия период.

б) приспаднатата сума от себестойността на актива не трябва да надвишава неговата балансова стойност. Ако дадено намаление на задължението надвиши балансовата стойност на актива, превишението трябва да се признае незабавно в печалбата или загубата.

в) ако корекцията води до добавяне към себестойността на актива, образуването следва да помисли дали това е знак, че новата балансова стойност на актива може да не е напълно възстановима. Ако има такава индикация, образуването трябва да тества актива за обезценка, като направи приблизителна оценка на неговата възстановима сума и трябва да отчете всички загуби от обезценка съгласно IAS 36.

6. Ако съответният актив се оценява, като се използва моделът на преоценка:

а) промените в задължението след преоценъчния излишък или дефицит, които преди това са признати за този актив, така че:

i) намаление на задължението (в съответствие с буква б) се отнася директно в преоценъчния резерв по собствения капитал, но доколкото възстановява обратно преоценъчен дефицит на актива, който преди това е признат в печалбата или загубата, то се признава в печалбата или загубата.

ii) увеличение на задължението се признава в печалбата или загубата, но се приспада директно от преоценъчния излишък в собствения капитал, доколкото в преоценъчният излишък има кредитно салдо във връзка с този актив.

б) в случай че намалението на задължението надвишава балансовата стойност, която щеше да бъде призната, ако активът беше оценен по модела на себестойността, остатъкът от намалението се признава веднага в печалбата или загубата.

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 щеше да бъде определена при използването на справедливата стойност към датата на счетоводния баланс. Всички такива преоценки трябва да бъдат взети предвид при определянето на сумите, които трябва да се отнесат в печалбата или загубата и собствения капитал съгласно буква а). Ако е необходима преоценка, трябва да се преоценят всички активи от този клас.

г) IAS 1 изисква оповестяване в заглавната страница на отчета за промените в собствения капитал на всяка позиция от приходите или разходите, които се признават директно в собствения капитал. За да има съответствие с това изискване, промяната в преоценъчния излишък, която възниква в резултат от промяна в задължението, трябва отделно да се идентифицира и оповести като такава.

7. Коригираната амортизируема сума на актива се амортизира през полезния му живот. Следователно, 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 както при модела на себестойността, така и при модела на преоценка.

8. Периодичното разгъване на дисконта се признава в печалбата или загубата като финансов разход в момента на неговото възникване. Разрешеното, съгласно IAS 23, алтернативно третиране на капитализацията не се позволява.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

9. Образуването следва да прилага настоящото разяснение за едногодишни периоди, започващи на или след 1 септември 2004 г. Насърчава се по-ранно прилагане. Ако образуването прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 септември 2004 г., то следва да оповести този факт.

ПРЕМИНАВАНЕ

10. Промените в счетоводните политики се отчитат съгласно изискванията на IAS 8 „*Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*“ (*).

(*) Ако дадено предприятие прилага настоящото разяснение за период, който започва преди 1 януари 2005 г., предприятието трябва да спазва изискванията на предишната версия на IAS 8, която беше озаглавена „*Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика*“, освен ако предприятието прилага преработената версия на посочения стандарт за този по-ранен период.

IFRIC 1

ДОПЪЛНЕНИЕ

Изменения на IFSR 1 *„Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансова отчетност“*

Изпененията в настоящото допълнение следва да се прилагат за едногодишни периоди, започващи на или след 1 септември 2004 г. Ако образувание прилага настоящото разяснение за по-ранен период, тези изпенения следва да се прилагат за този по-ранен период.

A1 IFSR 1 „*Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансова отчетност*“ и придружаващите го документи се изменят съгласно описаното по-долу.

В параграф 12 от МСФО позоваването на параграфи 13—25Г се изменя на „13—25Д“.

Алинеи 13, букви з) и и) от IFSR се изменят, а алинея й) се добавя и те гласят, както следва:

з) сделки с плащания на базата на акции (параграфи 25Б и 25В);

и) застрахователни договори (параграф 25Г);

и

й) задължения за извеждане от експлоатация, включени в себестойността на имоти, машини, съоръжения и оборудване (параграф 25Д).

В IFSR се добавя ново заглавие на раздел и параграф 25Д, както следва:

Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения, включени в себестойността на имоти, машини, съоръжения и оборудване

25Д IFRIC 1 „*Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения*“ изисква посочените промени в задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения да се добавят или приспаднат от себестойността на актива, към който се отнасят; след което коригираната амортизационна стойност на актива се амортизира перспективно през оставащата част от полезния му живот. Прилагащото за първи път образувание не е задължено да спазва тези изисквания по отношение на промени в такива задължения, настъпили преди датата на преминаване към МСФО. Ако прилагащо за първи път образувание се ползва от това изключение, то трябва:

а) да оцени задължението към датата на преминаване към МСФО в съответствие с IAS 37;

б) доколкото задължението попада в обхвата на IFRIC 1, да оцени стойността, която би се включила в себестойността на съответния актив при първоначалното възникване на задължението, като дисконтира задължението до тази дата, използвайки най-добрата си приблизителна оценка за историческия, коригиран с отчитане на риска, дисконтов процент/проценти, който би се приложил спрямо това задължение през изтеклия междувременно период;

и

в) да изчисли натрупаната амортизация по тази стойност към датата на преминаване на IFSR на базата на текущата си оценка за полезния живот на актива, като използва политиката на амортизация, приета от образуванието съгласно IFSR.