Този текст служи само за информационни цели и няма правно действие. Институциите на Съюза не носят отговорност за неговото съдържание. Автентичните версии на съответните актове, включително техните преамбюли, са версиите, публикувани в Официален вестник на Европейския съюз и налични в EUR-Lex. Тези официални текстове са пряко достъпни чрез връзките, публикувани в настоящия документ

►B

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1126/2008 НА КОМИСИЯТА

от 3 ноември 2008 година

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

(Текст от значение за ЕИП)

(ОВ L 320, 29.11.2008 г., стр. 1)

Изменен със:

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

►**M20**	Регламент (ЕО) № 1171/2009 на Комисията от 30 ноември 2009 година	L 314	43	1.12.2009 г.
►**M21**	Регламент (ЕС) № 1293/2009 на Комисията от 23 декември 2009 година	L 347	23	24.12.2009 г.
►**M22**	Регламент (ЕС) № 243/2010 на Комисията от 23 март 2010 година	L 77	33	24.3.2010 г.
►**M23**	Регламент (ЕС) № 244/2010 на Комисията от 23 март 2010	L 77	42	24.3.2010 г.
►**M24**	Регламент (ЕС) № 550/2010 на Комисията от 23 юни 2010 година	L 157	3	24.6.2010 г.
►**M25**	Регламент (ЕС) № 574/2010 на Комисията от 30 юни 2010 година	L 166	6	1.7.2010 г.
►**M26**	Регламент (ЕС) № 632/2010 на Комисията от 19 юли 2010 година	L 186	1	20.7.2010 г.
►**M27**	Регламент (ЕС) № 633/2010 на Комисията от 19 юли 2010 година	L 186	10	20.7.2010 г.
►**M28**	Регламент (ЕС) № 662/2010 на Комисията от 23 юли 2010 година	L 193	1	24.7.2010 г.
►**M29**	Регламент (ЕС) № 149/2011 на Комисията от 18 февруари 2011 година	L 46	1	19.2.2011 г.
►**M30**	Регламент (ЕС) № 1205/2011 на Комисията от 22 ноември 2011 година	L 305	16	23.11.2011 г.
►**M31**	Регламент (ЕС) № 475/2012 на Комисията от 5 юни 2012 година	L 146	1	6.6.2012 г.
►**M32**	Регламент (ЕС) № 1254/2012 на Комисията от 11 декември 2012 година	L 360	1	29.12.2012 г.
►**M33**	Регламент (ЕС) № 1255/2012 на Комисията от 11 декември 2012 година	L 360	78	29.12.2012 г.
►**M34**	Регламент (ЕС) № 1256/2012 на Комисията от 13 декември 2012 година	L 360	145	29.12.2012 г.
►**M35**	Регламент (ЕС) № 183/2013 на Комисията от 4 март 2013 година	L 61	6	5.3.2013 г.
►**M36**	Регламент (ЕС) № 301/2013 на Комисията от 27 март 2013 година	L 90	78	28.3.2013 г.
►**M37**	Регламент (ЕС) № 313/2013 на Комисията от 4 април 2013 година	L 95	9	5.4.2013 г.
►**M38**	Регламент (ЕС) № 1174/2013 на Комисията от 20 ноември 2013 година	L 312	1	21.11.2013 г.
►**M39**	Регламент (ЕС) № 1374/2013 на Комисията от 19 декември 2013 година	L 346	38	20.12.2013 г.
►**M40**	Регламент (ЕС) № 1375/2013 на Комисията от 19 декември 2013 година	L 346	42	20.12.2013 г.
►**M41**	Регламент (ЕС) № 634/2014 на Комисията от 13 юни 2014 година	L 175	9	14.6.2014 г.
►**M42**	Регламент (ЕС) № 1361/2014 на Комисията от 18 декември 2014 година	L 365	120	19.12.2014 г.
►**M43**	Регламент (ЕС) 2015/28 на Комисията от 17 декември 2014 година	L 5	1	9.1.2015 г.
►**M44**	Регламент (ЕС) 2015/29 на Комисията от 17 декември 2014 година	L 5	11	9.1.2015 г.
►**M45**	Регламент (ЕС) 2015/2113 на Комисията от 23 ноември 2015 година	L 306	7	24.11.2015 г.
►**M46**	Регламент (ЕС) 2015/2173 на Комисията от 24 ноември 2015 година	L 307	11	25.11.2015 г.
►**M47**	Регламент (ЕС) 2015/2231 на Комисията от 2 декември 2015 година	L 317	19	3.12.2015 г.
►**M48**	Регламент (ЕС) 2015/2343 на Комисията от 15 декември 2015 година	L 330	20	16.12.2015 г.
►**M49**	Регламент (ЕС) 2015/2406 на Комисията от 18 декември 2015 година	L 333	97	19.12.2015 г.
►**M50**	Регламент (ЕС) 2015/2441 на Комисията от 18 декември 2015 година	L 336	49	23.12.2015 г.
►**M51**	Регламент (ЕС) 2016/1703 на Комисията от 22 септември 2016 година	L 257	1	23.9.2016 г.
►**M52**	Регламент (ЕС) 2016/1905 на Комисията от 22 септември 2016 година	L 295	19	29.10.2016 г.
►**M53**	Регламент (ЕС) 2016/2067 на Комисията от 22 ноември 2016 година	L 323	1	29.11.2016 г.
►**M54**	Регламент (ЕС) 2017/1987 на Комисията от 31 октомври 2017 година	L 291	63	9.11.2017 г.
►**M55**	Регламент (ЕС) 2017/1988 на Комисията от 3 ноември 2017 година	L 291	72	9.11.2017 г.
►**M56**	Регламент (ЕС) 2017/1989 на Комисията от 6 ноември 2017 година	L 291	84	9.11.2017 г.
►**M57**	Регламент (ЕС) 2017/1990 на Комисията от 6 ноември 2017 година	L 291	89	9.11.2017 г.
►**M58**	Регламент (ЕС) 2018/182 на Комисията от 7 февруари 2018 година	L 34	1	8.2.2018 г.
►**M59**	Регламент (ЕС) 2018/289 на Комисията от 26 февруари 2018 година	L 55	21	27.2.2018 г.

►**M60**	Регламент (ЕС) 2018/400 на Комисията от 14 март 2018 година	L 72	13	15.3.2018 г.
►**M61**	Регламент (ЕС) 2018/519 на Комисията от 28 март 2018 година	L 87	3	3.4.2018 г.

Поправен със:

►**C1** Поправка, ОВ L 264, 7.10.2010 г., стр. 19 (1126/2008)

▼B

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1126/2008 НА КОМИСИЯТА

от 3 ноември 2008 година

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

(Текст от значение за ЕИП)

Член 1

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

Член 2

Регламент (ЕО) № 1725/2003 се отменя.

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

Член 3

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

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

▼B

ПРИЛОЖЕНИЕ

МЕЖДУНАРОДНИ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ

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

▼B

МСС 40	*Инвестиционни имоти*
МСС 41	*Земеделие*
МСФО 1	*Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане*
МСФО 2	*Плащане на базата на акции*
МСФО 3	*Бизнес комбинации*
МСФО 4	*Застрахователни договори*
МСФО 5	*Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*
МСФО 6	*Проучване и оценка на минерални ресурси*
МСФО 7	*Финансови инструменти: оповестяване*
МСФО 8	*Оперативни сегменти*
МСФО 9	*Финансови инструменти*
МСФО 10	*Консолидирани финансови отчети*
МСФО 11	*Съвместни предприятия*
МСФО 12	*Оповестяване на дялови участия в други предприятия*
МСФО 13	*Оценяване по справедлива стойност*
МСФО 15	*Приходи от договори с клиенти*
Разяснение 1 на КРМСФО	*Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения*
Разяснение 2 на КРМСФО	*Дялове на членове в кооперации и сходни инструменти*
Разяснение 4 на КРМСФО	*Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг*
Разяснение 5 на КРМСФО	*Права за участие във фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда*
Разяснение 6 на КРМСФО	*Задължения, възникващи от участие в специфичен пазар — отпадъчно електрическо и електронно оборудване*
Разяснение 7 на КРМСФО	*Прилагане на подхода за преизчисляване на финансовите отчети съгласно МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*
Разяснение 10 на КРМСФО	*Междинно финансово отчитане и обезценка*
КРМСФО 12	КРМСФО 12 *Договори за концесии за обслужване*
Разяснение 13 на КРМСФО	Разяснение 13 на КРМСФО „Програми за лоялност на клиентите“
Разяснение 14 на КРМСФО	Разяснение 14 на КРМСФО по *МСС 19*„Таван на актив по план с дефинирани доходи, изисквания за минимално финансиране и тяхното взаимодействие“
КРМСФО 15	Разяснение 15 на КРМСФО *Споразумения за строителство на недвижим имот*
КРМСФО 16	Разяснение 16 на КРМСФО *Хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност*
КРМСФО 17	Разяснение 17 на КРМСФО *Разпределения на непарични активи на собствениците*
КРМСФО 18	Разяснение 18 на КРМСФО *Прехвърляне на активи от клиенти*
КРМСФО 19	Разяснение 19 на КРМСФО *Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал*
КРМСФО 20	Разяснение 20 на КРМСФО *Разходи за отстраняване на повърхностния слой в производствената фаза на открита мина*

▼**M41**

КРМСФО 21	Разяснение 21 на КРМСФО — „Налози“

▼**B**

КРМСФО 22	Разяснение 22 на КРМСФО *Сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение*
ПКР-7	*Въвеждане на еврото*
ПКР-10	*Държавна помощ — без специална връзка с оперативната дейност*
ПКР-15	*Оперативен лизинг — стимули*
ПКР-25	*Данъци върху дохода — промени в данъчния статут на едно предприятие или неговите акционери*
ПКР-27	*Оценяване на съдържанието на операции, включващи правната форма на лизинг*
ПКР-29	*Оповестяване — споразумения за концесионна услуга*
ПКР-31	*Приход — бартерни сделки, включващи рекламни услуги*
ПКР-32	*Нематериални активи — разходи за интернет страници*

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

▼M5

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 1

Представяне на финансови отчети

ЦЕЛ

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

ОБХВАТ

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

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

▼M32

4 Настоящият стандарт не се прилага към структурата и съдържанието на съкратените междинни финансови отчети, изготвени в съответствие с МСС 34 *Междинно финансово отчитане*. Параграфи 15—35 обаче се прилагат за такива финансови отчети. Настоящият стандарт се отнася с еднаква сила за всички стопански единици, включително тези, които изготвят консолидирани финансови отчети в съответствие с МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети,* и тези, които представят индивидуални финансови отчети в съответствие с МСС 27 *Индивидуални финансови отчети*.

▼M5

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

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

ДЕФИНИЦИИ

▼M53

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

▼M5

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

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

▼M5

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

а) Международни стандарти за финансово отчитане;

б) Международни счетоводни стандарти; и

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

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

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

►M31 *Пояснителните приложения* съдържат информация в допълнение към представената в отчета за финансовото състояние, отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, ◄ отделни отчети за дохода (ако са представени), отчета за промени в собствения капитал и отчета на паричните потоци. В пояснителните приложения се предоставя текстово описание или разбивка на статиите, посочени в тези отчети, както и информация за позициите, които не отговарят на условията за признаване в тези отчети.

▼M53

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

Компонентите на друг всеобхватен доход включват:

▼M31

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

б) преоценки на планове с дефинирани доходи (вж. МСС 19 „Доходи на наети лица“);

▼M5

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

▼M53

г) печалби и загуби от инвестиции в инструменти на собствения капитал, определени по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9 *Финансови инструменти*;

▼M53

га) печалби и загуби по финансови активи, оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А от МСФО 9.

д) ефективната част от печалбите и загубите по хеджиращи инструменти при хеджиране на парични потоци и печалбите и загубите по хеджиращи инструменти, които хеджират инвестиции в инструменти на собствения капитал, оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9 (вж. глава 6 от МСФО 9);

е) за определени пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата, стойността на промяната в справедливата стойност, която се дължи на промени в кредитния риск по пасива (вж. параграф 5.7.7 от МСФО 9);

ж) промени в стойността във времето на опция при отделяне на вътрешната стойност и времевата стойност на опционен договор и определяне като хеджиращ инструмент само на промяната във вътрешната стойност (вж. глава 6 от МСФО 9);

з) промени в стойността на форуърдните елементи на форуърдни договори при отделяне на форуърд елемента и спот елемента на форуърден договор и определяне като хеджиращ инструмент само на промяната в стойността на спот елемента, както и промени в стойността на основния спред на чуждестранна валута на финансов инструмент, когато той бива изключен при определянето на този финансов инструмент като хеджиращ инструмент (вж. глава 6 от МСФО 9).

▼M5

Собственици са държателите на инструменти, класифицирани като собствен капитал.

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

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

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

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

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

▼M6

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

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

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

▼M5

ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

Цел на финансовите отчети

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

а) активите;

б) пасивите;

в) собствения капитал;

г) приходите и разходите, включително печалби и загуби;

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

е) паричните потоци.

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

Пълен комплект финансови отчети

▼M49

10 Пълният комплект на финансовите отчети включва следните компоненти:

а) отчет за финансовото състояние към края на периода;

б) отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода;

в) отчет за промените в собствения капитал за периода;

г) отчет за паричните потоци за периода;

д) пояснителни приложения, съдържащи значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация;

да) сравнителна информация по отношение на предходния период, както е определено в параграфи 38 и 38А; както и

е) отчет за финансовото състояние към началото на предходния период, когато предприятието прилага счетоводна политика със задна дата или прави преизчисление със задна дата на статии в своите финансови отчети, или когато прекласифицира статии в своите финансови отчети в съответствие с параграфи 40А—40Г.

Предприятията могат да използват наименования на отчетите, различни от използваните в настоящия стандарт. Например може да се използва терминът „отчет за всеобхватния доход“ вместо „отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход“.

▼M31

10A Предприятието може да представи един отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход или да представи печалбата или загубата и другия всеобхватен доход в два раздела. Разделите се представят заедно, като този за печалбата или загубата е първи, следван непосредствено от раздела за другия всеобхватен доход. Предприятието може да представи раздела за печалбата или загубата в отделен отчет за печалбата или загубата. В такъв случай, отделният отчет за печалбата или загубата непосредствено предшества отчета за другия всеобхватен доход, който започва с печалбата или загубата.

▼M5

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

▼M31

_____

▼M5

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

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

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

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

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

Общи характеристики

Честно представяне и съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане

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

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

▼**M5**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

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

Действащо предприятие

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

▼M5

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

Счетоводен принцип на начисляването

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

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

Същественост и обобщаване

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

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

▼M49

30A Когато прилага настоящия стандарт и други МСФО предприятието решава, като взима предвид всички относими факти и обстоятелства, по какъв начин да обобщи информацията във финансовите отчети, които включват пояснителни приложения. Предприятието не намалява прозрачността на финансовите си отчети, като замъглява съществена информация с несъществена или като обобщава съществени статии с различен характер или функция.

31 Някои МСФО посочват специално информацията, която се изисква да бъде включена във финансовите отчети, включително пояснителните приложения. Предприятието не е нужно да представя специалното оповестяване, изисквано от МСФО, ако информацията, произтичаща от оповестяването, не е съществена. Такъв е случаят дори ако МСФО съдържа списък със специфични изисквания или ги описва като минимални изисквания. Предприятието също така преценява дали да оповести допълнителна информация, когато спазването на специфичните изисквания на МСФО е недостатъчно, за да даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат ефекта от конкретни операции, други събития и условия върху финансовото му състояние и финансовите резултати от дейността му.

▼M5

Компенсиране

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

▼M5

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

▼M52

34 МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* изисква от предприятието да оценява приходите от договори с клиенти по стойността на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на прехвърлянето на обещаните стоки или услуги. Например, стойността на признатия приход отразява търговските отстъпки и отстъпките за обем, направени от предприятието. В хода на своята ежедневна дейност предприятието осъществява и други операции, които не генерират приходи и са инцидентни спрямо основните дейности, генериращи приходи. Резултатите от такива операции се представят, когато представянето им отразява същността на операцията или събитието, чрез нетиране на прихода със свързаните с него разходи, произтичащи от същата операция. Например:

а) предприятието представя печалбите и загубите от освобождаване от нетекущи активи, включително инвестиции и оперативни активи, като от сумата на възнаграждението при освобождаване приспада балансовата сума на актива и свързаните с продажбата разходи; както и

▼M5

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

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

Честота на отчитане

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

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

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

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

▼M5

Сравнителна информация

▼M36

Минимална сравнителна информация

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

38А **Предприятието представя като минимум два отчета за финансовото състояние, два отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, два отделни отчета за печалбата или загубата (ако се представят такива), два отчета за паричните потоци и два отчета за промените в собствения капитал и свързаните с тях пояснителни приложения.**

38Б В някои случаи текстовата описателна информация, съдържаща се във финансовите отчети за предходния/предходните период(и), продължава да бъде актуална и за текущия период. Например, предприятие оповестява в текущия период подробности за съдебен спор, чийто изход е бил несигурен към края на предходния период и чието решаване все още предстои. За ползвателите би било полезно да бъде оповестена информация, че такава несигурност е съществувала към края на предходния период, както и информация за мерките, които са били предприети през периода, за премахването на тази несигурност.

Допълнителна сравнителна информация

38В Предприятието може в допълнение към изискваните по МСФО минимални сравнителни финансови отчети да представи сравнителна информация, която е изготвена в съответствие с МСФО. Тази сравнителна информация може да се състои от един или няколко от посочените в параграф 10 отчети, като не е необходимо да включва пълния комплект от финансови отчети. В този случай предприятието представя съответната пояснителна информация за тези допълнителни отчети.

38Г Например, предприятието може да представи трети отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход (т.е. представени са текущият период, предходният период, както и допълнителен сравнителен период). То обаче не е задължено да представи трети отчет за финансовото състояние, трети отчет за паричните потоци или трети отчет за промените в собствения капитал (т.е. допълнителен сравнителен финансов отчет). От предприятието се изисква да представи в пояснителните приложения към финансовите отчети сравнителната информация, свързана с този допълнителен отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

_____

Промяна в счетоводната политика, преизчисляване със задна дата или прекласифициране

40А **В допълнение към минималните сравнителни финансови отчети, изисквани по параграф 38А, предприятието представя трети отчет за финансовото състояние към началото на предходния период, ако:**

а) **то прилага счетоводна политика със задна дата, прави преизчисление със задна дата на статии в своите финансови отчети или прекласифицира статии в своите финансови отчети; и**

▼M36

б) **прилагането със задна дата, преизчислението със задна дата или прекласифицирането оказва съществено влияние върху информацията в отчета за финансовото състояние към началото на предходния период.**

40Б При обстоятелствата, описани в параграф 40А, предприятието представя три отчети за финансовото състояние към:

а) края на текущия период;

б) края на предходния период; и

в) началото на предходния период.

40В Когато от предприятието се изисква да представи допълнителен отчет за финансовото състояние в съответствие с параграф 40А, то трябва да оповести информацията, изисквана по параграфи 41—44 и МСС 8. То не трябва обаче да представя пояснителните приложения, свързани с встъпителния отчет за финансовото състояние към началото на предходния период.

40Г Датата на този встъпителен отчет за финансовото състояние съвпада с началото на предходния период, независимо от това дали финансовите отчети на предприятието представят сравнителна информация за по-ранни периоди (както е разрешено по параграф 38В).

41 **Когато предприятието промени представянето или класификацията на статии във финансовите си отчети, то прекласифицира сравнителните суми, освен ако прекласификацията е практически невъзможна. Когато предприятието прекласифицира сравнителни суми, то оповестява (в т.ч. към началото на предходния период):**

а) характера на прекласифицирането;

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

в) причината за прекласифицирането.

▼M5

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

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

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

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

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

▼M5

Последователност на представянето

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

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

б) даден МФСО изисква промяна в представянето.

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

СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ

Въведение

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

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

Идентификация на финансовите отчети

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

Отчет за финансовото състояние

Информация, която се представя в отчета за финансовото състояние

▼M49

54 Отчетът за финансовото състояние включва единични статии, които представят следните количества:

▼M5

а) имоти, машини и съоръжения;

б) инвестиционни имоти;

в) нематериални активи;

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

д) инвестиции, отчетени по метода на собствения капитал;

▼M45

е) биологични активи от обхвата на МСС 41 *Земеделие;*

▼M5

ж) материални запаси;

з) търговски и други вземания;

и) пари и парични еквиваленти;

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

к) търговски и други задължения;

л) провизии;

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

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

▼M5

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

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

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

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

▼M49

55 Предприятието представя допълнителни единични статии (включително като отделя единичните статии, изброени в параграф 54), заглавия и междинни сборове в отчета за финансовото състояние, когато такова представяне е важно за разбиране на финансовото му състояние.

55А Когато предприятието представя междинни сборове в съответствие с параграф 55, тези междинни сборове:

а) се състоят от единични статии, съставени от суми, признати и оценени в съответствие с МСФО;

б) се представят и наименуват по начин, който прави ясни и разбираеми статиите, които представляват междинен сбор;

в) са последователни от период за период, в съответствие с параграф 45; както и

г) не се изтъкват повече от изискваните от МСФО в отчета за финансовото състояние междинни сборове и общи суми.

▼M5

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

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

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

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

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

а) характера и ликвидността на активите;

б) тяхната функция в предприятието; и

в) сумата, характера и срочността на задълженията.

▼M5

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

Разграничение текущи/нетекущи

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M5

Текущи активи

66 Предприятието класифицира даден актив като текущ, когато:

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

б) държи актива предимно с цел търгуване;

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

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

Предприятието класифицира всички останали активи като нетекущи.

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

▼M53

68 Оперативният цикъл на предприятието е времето между придобиването на активите, които влизат в процеса на обработка, и тяхното реализиране в пари или парични еквиваленти. Когато оперативният цикъл на предприятието не е ясно определим, неговото времетраене се приема за дванадесет медеца. Текущите активи включват активи (от рода на материални запаси и търговски вземания), които се продават, употребяват и реализират като част от нормалния оперативен цикъл на предприятието, дори когато не се очаква да бъдат реализирани през следващите 12 месеца след края на отчетния период. Текущите активи включват също активи, държани предимно с цел търгуване (примерите включват някои финансови активи, които отговарят на дефиницията за „държани за търгуване“ в МСФО 9), и текущата част на нетекущите финансови активи.

▼M5

Текущи пасиви

▼M22

69 Предприятието класифицира даден пасив като текущ, когато:

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

б) държи пасива предимно с цел търгуване;

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

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

Предприятието класифицира всички останали пасиви като нетекущи.

▼M5

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

▼M53

71 Други текущи задължения не се уреждат в рамките на нормалния оперативен цикъл, но следва да се уредят в срок от дванадесет месеца след края на отчетния период или се държат предимно с цел търгуване. Пример са някои финансови пасиви, които отговарят на дефиницията за „държани за търгуване“ в МСФО 9, банков овърдрафт и текущата част на нетекущи финансови пасиви, дължими дивиденти, данъци върху дохода и други нетърговски задължения. Финансови пасиви, които осигуряват финансирането на дългосрочна база (т.е. не са част от оборотния капитал, използван в нормалния оперативен цикъл на предприятието), и които не следва да бъдат уредени в срок от дванадесет месеца след отчетния период, са нетекущи задължения съгласно параграфи 74 и 75.

▼M5

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

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

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

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

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

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

▼**M5**

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

а) рефинансиране на дългосрочна база;

б) изправяне на нарушение по дългосрочно кредитно споразумение; и

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

а) за всеки клас дялов/акционерен капитал:

i) броя на оторизираните (за издаване) акции;

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

▼M6

80A Ако предприятието е прекласифицирало:

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

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

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

▼M31

Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход

_____

81A В допълнение към разделите за печалбата или загубата и за другия всеобхватен доход, в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход (отчет за всеобхватния доход) се представят:

а) печалбата или загубата;

б) общия друг всеобхватен доход;

в) всеобхватният доход за период, който се състои от всички компоненти на печалбата или загубата и на другия всеобхватен доход.

Ако предприятието представя отделен отчет за печалбата или загубата, то не представя раздела за печалбата или загубата в отчета, представящ всеобхватния доход.

▼M31

81Б В допълнение към разделите за печалбата или загубата и за другия всеобхватен доход, предприятието представя следните компоненти като разпределение на печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода:

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

(i) неконтролиращите участия и

(ii) собствениците на предприятието майка;

б) всеобхватният доход, отнасящ се към:

(i) неконтролиращите участия и

(ii) собствениците на предприятието майка.

Ако предприятието представя печалбата или загубата в отделен отчет, то представя буква а) в него.

Информация, която се представя в раздела за печалбата или загубата или в отчета за печалбата или загубата

▼M53

82 В допълнение към компонентите, изисквани от другите МСФО, в раздела за печалбата или загубата или в отчета за печалбата или загубата се включват компонентите, които представят следните суми за периода:

а) приходи, представящи отделни лихвени приходи, изчислени чрез използването на метода на ефективната лихва;

аа) печалби и загуби, произтичащи от отписването на финансови активи, оценявани по амортизирана стойност;

б) разходи за финансиране;

ба) загуби от обезценка (включително обратно възстановяване на загуби или печалби от обезценка), определени в съответствие с раздел 5.5 от МСФО 9;

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

ва) ако финансов актив се прекласифицира извън категория „оценяван по амортизирана стойност“, за да бъде оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, всяка печалба или загуба, произтичаща от разликата между предишната амортизирана стойност на финансовия актив и неговата справедлива стойност към датата на прекласифициране (както е определено в МСФО 9);

вб) ако финансов актив се прекласифицира извън категория „справедлива стойност през друг всеобхватен доход“, за да бъде оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, всяка кумулативна печалба или загуба, призната преди това в друг всеобхватен доход, която е прекласифицирана към печалбата или загубата;

▼M31

г) разходи за данъци;

д) [заличен]

д.а) една-единствена сума за всички преустановени дейности (вж. МСФО 5);

е) [заличен]

▼M31

Информация, която се представя в раздела за другия всеобхватен доход

▼M49

82А **В раздела за другия всеобхватен доход се представят единични статии за сумите за периода от:**

а) компонентите на другия всеобхватен доход (с изключение на сумите в буква б)), класифицирани по естество и групирани в тези, които в съответствие с другите МСФО:

i) няма да бъдат впоследствие прекласифицирани в печалбата или загубата; както и

ii) ще бъдат впоследствие прекласифицирани в печалбата или загубата при определени условия.

б) дела на асоциираните и съвместните предприятия от другия всеобхватен доход, отчетен по метода на собствения капитал и разбит по компоненти, които в съответствие с другите МСФО:

i) няма да бъдат впоследствие прекласифицирани в печалбата или загубата; както и

ii) ще бъдат впоследствие прекласифицирани в печалбата или загубата при определени условия.

▼M31

_____

▼M49

85 **Предприятието представя допълнителни единични статии (включително като отделя единичните статии, изброени в параграф 82), заглавия и междинни сборове в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, когато такова представяне е важно за разбирането на финансовото му състояние.**

85А Когато предприятието представя междинни сборове в съответствие с параграф 85, тези междинни сборове:

а) се състоят от единични статии, съставени от суми, признати и оценени в съответствие с МСФО;

б) се представят и наименуват по начин, който прави ясни и разбираеми статиите, които представляват междинен сбор;

в) са последователни от период за период, в съответствие с параграф 45; както и

г) не се изтъкват повече от междинните сборове и общите суми, изисквани от МСФО в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

85Б Предприятието представя единичните статии в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, в които всички междинни сборове, представени в съответствие с параграф 85, са равнени с междинните сборове или общите суми, изисквани от МСФО за тези отчети.

▼M31

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

87 Предприятието не представя компоненти на дохода или разходите като извънредни позиции в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, нито в пояснителните приложения.

▼M5

Печалба или загуба за периода

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

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

Друг всеобхватен доход за периода

▼M31

90 Предприятието оповестява сумата на данъка върху дохода, отнасящ се до всеки компонент на другия всеобхватен доход, включително корекции от прекласификация, в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход или в пояснителните приложения.

91 Предприятието може да представи компонентите на другия всеобхватен доход:

а) нето от свързаните данъчни ефекти или

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

Ако предприятието избере варианта в буква б), то разпределя данъка между компонентите, които биха могли впоследствие да бъдат прекласифицирани в раздела на печалбата или загубата, и тези, които няма впоследствие да бъдат прекласифицирани в този раздел.

▼M5

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

▼M53

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

▼M31

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

▼M53

95 Корекции от прекласификация възникват например при освобождаване от чуждестранна дейност (вж. МСС 21) и когато хеджирани прогнозни парични потоци оказват влияние върху печалбата или загубата (вж. параграф 6.5.11, буква г) от МСФО 9 във връзка с хеджиране на парични потоци).

96 Корекции от прекласификация не възникват при промени в преоценъчния излишък, признат в съответствие с МСС 16 или МСС 38, или при преоценки на планове с дефинирани доходи, признати в съответствие с МСС 19. Тези компоненти се признават в друг всеобхватен доход и се прекласифицират към печалбата или загубата в последващи периоди. Промените в преоценъчния излишък може да се прехвърлят към неразпределена печалба в последващи периоди, когато активът бъде използван или отписан (вж. МСС 16 и МСС 38). В съответствие с МСФО 9 корекции от прекласификация не възникват, когато хеджиране на паричен поток или отчитане на стойността на опцията във времето (или на форуърдния елемент на форуърден договор или на основния спред на чуждестранна валута на финансов инструмент) води до суми, които са извадени от резерва от хеджиране на парични потоци или съответно от отделния компонент на собствения капитал и са включени пряко в първоначалната цена на придобиване или в друга балансова стойност на актива или пасива. Тези суми се прехвърлят пряко към активите или пасивите.

▼M31

Информация, която се представя в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход или в пояснителните приложения

▼M5

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

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

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

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

в) освобождаване от имоти, машини и съоръжения;

г) освобождаване от инвестиции;

д) преустановени дейности;

е) уреждане на съдебни дела; и

ж) други обратно възстановени провизии.

▼M5

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

▼M31

100 Предприятията се насърчават да представят посочения в параграф 99 анализ в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

▼M5

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

Отчет за промените в собствения капитал

▼M29

Информация, която се представя в отчета за промените в собствения капитал

▼M53

106 Предприятието представя отчет за промените в собствения капитал съгласно изискванията на параграф 10. Отчетът за промените в собствения капитал включва следната информация:

▼M29

а) общия всеобхватен доход за периода, като се показват поотделно общите суми, отнасящи се до собствениците на предприятието майка и до неконтролиращите участия;

б) за всеки компонент на собствения капитал, ефектите от прилагане със задна дата или преизчисление със задна дата, признати в съответствие с МСС 8; както и

▼M53

в) [заличен]

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

i) печалба или загуба;

ii) друг всеобхватен доход; и

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

▼M29

Информация, която трябва да се представи в отчета за промените в собствения капитал или в пояснителните приложения

106A За всеки компонент на собствения капитал предприятието представя в отчета за промените в собствения капитал или в пояснителните приложения анализ на другия всеобхватен доход по позиция (виж параграф 106, буква г), ii).

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

▼M5

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

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

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

Отчет за паричните потоци

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

Пояснителни приложения

Структура

112 Пояснителните приложения към финансовите отчети:

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

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

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

▼M49

113 Пояснителните приложения към финансовите отчети, доколкото е практически уместно, се представят по систематичен начин. При определянето на систематичния начин, предприятието взима предвид отражението върху разбираемостта и съпоставимостта на финансовите си отчети. При всяка статия в отчетите за финансовото състояние, в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход и в отчетите за промените в собствения капитал и за паричните потоци предприятието прави кръстосани препратки към всяка свързана с тях информация в пояснителните приложения.

▼M49

114 Примери за систематично подреждане или групиране на пояснителни приложения са:

а) акцентиране върху областите на дейност, които предприятието смята, че са особено важни за разбирането на финансовите резултати от дейността и на финансовото му състояние като например обединяване на информация за определени оперативни дейности;

б) обединяване на информация за аналогично оценявани статии, например активи, оценявани по справедлива стойност; или

в) съблюдаване на подреждането на единичните статии в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход и отчета за финансовото състояние, като например:

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

ii) прилагани значими счетоводни политики (вж. параграф 117);

iii) съпътстваща информация за статиите, включени в отчетите за финансовото състояние, в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход и в отчетите за промените в собствения капитал и за паричните потоци, в реда, в който са представени всеки отчет и всяка статия; както и

iv) други оповестявания, включително:

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

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

_____

▼M5

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

Оповестяване на счетоводната политика

▼M49

117 Предприятието оповестява своите значими счетоводни политики, включващи:

а) базата(ите) за оценяване, използвана(и) при изготвянето на финансовите отчети; както и

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

▼M5

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

▼M49

119 При вземането на решение дали да се оповести конкретна счетоводна политика ръководният екип преценява дали оповестяването ще подпомогне ползвателите в разбирането на начина, по който операциите, други събития и условия са отразени в отчетените финансови резултати и финансово състояние. Всяко предприятие преценява самостоятелно същността на своите операции и политиките, които ползвателят би очаквал да бъдат оповестени за този тип предприятие. Оповестяването на конкретни счетоводни политики е особено полезно за ползвателите, когато тези политики са избрани от алтернативите, позволени в МСФО. Например, оповестяването дали дадено предприятие прилага по отношение на своите инвестиционни имоти справедливата стойност или модела на себестойността (вж. МСС 40 „Инвестиционни имоти“). Някои МСФО имат специфично изискване за оповестяването на конкретни счетоводни политики, включително на избора, направен от ръководния екип измежду различните разрешени политики. Например в МСС 16 се изисква оповестяване на базите за оценка, използвани за категориите имоти, машини и съоръжения.

———————

▼M5

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

▼M49

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

▼M53

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

а) [заличени]

б) кога по същество всички значителни рискове и ползи от собствеността върху финансови активи и лизингови активи са прехвърлени на други предприятия;

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

г) дали договорните условия на финансов актив водят на конкретни дати до парични потоци, които са единствено плащания по главница и лихва върху непогасената сума на главницата.

▼M5

►M32 124 Някои от оповестяванията, направени в съответствие с параграф 122, се изискват и от други МСФО. Например в МСФО 12 „*Оповестяване на дялови участия в други предприятия*“ от предприятието се изисква да оповести направените преценки при определянето на това дали то контролира друго предприятие. ◄ МСС 40 *Инвестиционни имоти* изисква оповестяване на критериите, разработени от предприятието за разграничаване на инвестиционни имоти от имоти, използвани за собствени цели, и от имоти, държани за продажба в нормалния ход на дейността, когато класификацията на имотите е затруднена.

Източници на несигурност на приблизителните оценки

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

а) техния характер; и

б) тяхната балансова сума към края на отчетния период.

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

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

▼M33

128 Оповестяванията по параграф 125 не се изискват за активи и пасиви, които съдържат значителен риск балансовите им суми да се променят съществено в рамките на следващата финансова година, ако в края на отчетния период те са оценени по справедлива стойност на база обявена цена на активен пазар за идентичен актив или пасив. Такива справедливи стойности може да се променят съществено в рамките на следващата финансова година, но тези промени няма да се породят от допускания или други източници на несигурност на приблизителните оценки към края на отчетния период.

▼M5

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

а) характер на предположението или друга несигурност на оценките;

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

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

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

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

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

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

▼M33

133 Други МСФО изискват оповестяване на някои допускания, които в противен случай биха били задължителни съгласно параграф 125. Например МСС 37 изисква оповестяване при определени обстоятелства на основни допускания, отнасящи се до бъдещи събития, засягащи групи провизии. МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“ изисква оповестяване на съществените допускания (включително методите за остойностяване и хипотезите), които предприятието използва, когато оценява справедливата стойност на активите и пасивите, отчитани по справедлива стойност.

▼M5

Капитал

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

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

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

i) описание на това какво управлява като капитал;

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

iii) как постига целите си за управление на капитала.

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

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

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

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

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

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

▼M6

Упражняеми финансови инструменти, класифицирани като собствен капитал

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

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

▼M6

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

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

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

▼M5

Други оповестявания

137 Предприятието оповестява в пояснителните приложения:

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

б) сумата на непризнати кумулативни привилегировани дивиденти.

▼M6

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

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

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

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

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

▼M5

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

▼M11

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

▼**M6**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M29**

139Е Параграфи 106 и 107 бяха изменени, а параграф 106А – добавен с издадените през май 2010 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага тези изменения за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2011 г. По-ранното прилагане се разрешава.

▼**M32**

139З МСФО 10 и МСФО 12, издадени през май 2011 г., измениха параграфи 4, 119, 123 и 124. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 12.

▼**M33**

139И С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменят параграфи 128 и 133. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼**M31**

139Й С издадения през юни 2011 г. документ „Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход“ (изменения на МСС 1) се изменят параграфи 7, 10, 82, 85—87, 90, 91, 94, 100 и 115, добавят се параграфи 10А, 81А, 81Б и 82А и се заличават параграфи 12, 81, 83 и 84. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2012 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

139К С МСС 19 „Доходи на наети лица“ (изменен през юни 2011 г.) се изменя определението на „друг всеобхватен доход“ в параграфи 7 и 96. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСС 19 (изменен през 2011 г.).

▼**M36**

139Л С *Цикъла на годишни подобрения 2009—2011 г.*, издаден през май 2012 г., бяха изменени параграфи 10, 38 и 41, заличени параграфи 39—40 и добавени параграфи 38А—38Г и 40А—40Г. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M52**

139Н С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф 34. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.

▼**M53**

139О С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., се изменят параграфи 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 и 123 и се заличават параграфи 139Д, 139Ж и 139М. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼**M49**

139П С Инициативата във връзка с оповестяванията (изменения на МСС 1), издадена през декември 2014 г., бяха изменени параграфи 10, 31, 54—55, 82А, 85, 113—114, 117, 119 и 122, бяха добавени параграфи 30А, 55А и 85А—85Б и бяха заличени параграфи 115 и 120. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Предприятията не е нужно да оповестяват информацията, изисквана от параграфи 28—30 от МСС 8, във връзка с тези изменения.

▼**M5**

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 1 (ПРЕРАБОТЕН 2003 Г.)

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

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 2

Материални запаси

ЦЕЛ

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

ОБХВАТ

▼M53

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

а) [заличени]

б) финансови инструменти (вж. МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* и МСФО 9 *Финансови инструменти*); и

▼B

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

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

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

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

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

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

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Материални запаси — активи:

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

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

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

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

▼M33

Справедлива стойност — е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“).

7. Под нетна реализируема стойност се има предвид нетната сума, която едно предприятие очаква да реализира от продажбата на материален запас в обичайния процес на дейност. Справедливата стойност отразява цената на обичайна сделка за продажба на същия материален запас на основния (или най-изгодния) за него пазар между пазарните участници към датата на оценяване. Първото е стойност, специфична за предприятието, а второто не е. Нетната реализируема стойност на материалните запаси може да не е равна на справедливата стойност минус разходите за продажба.

▼M52

8. Материалните запаси обхващат закупените и предназначените за продажба стоки, включително стоките, закупени от търговци на дребно и предназначени за продажба, или земя и друга собственост за продажба. Материалните запаси обхващат също така и напълно завършената продукция или незавършеното производство, което е в процес на производство в предприятието, и включват материали и запаси, предназначени да се използват в процеса на производство. Разходите, направени за изпълнението на договор с клиент, който не води до материални запаси (или активи в обхвата на друг стандарт), се отчитат в съответствие с МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*.

▼B

ОЦЕНКА НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ

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

Себестойност на материалните запаси

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

Разходи за закупуване

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

▼B

Разходи за преработка

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

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

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

Други разходи

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

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

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

▼B

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

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

г) разходите за продажба.

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

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

Себестойност на материалните запаси при предоставяне на услуги

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

Себестойност на земеделска продукция, добита от биологични активи

▼M8

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

▼B

Способи за оценка на себестойността

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

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

▼B

Методи за изписване на себестойността

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

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

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

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

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

Нетна реализируема стойност

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

▼M52

29. Материалните запаси обикновено се обезценяват до нетна реализуема стойност позиция по позиция. При някои обстоятелства обаче може да бъде подходящо сходни или свързани позиции да се групират. Така например подобен случай може да има при позиции от материални запаси, които са свързани с един и същ производствен асортимент, които имат сходно предназначение или крайна употреба; произведени са и се предлагат в една и съща географска зона и на практика не могат да бъдат оценени отделно от други позиции, участващи в същия производствен асортимент. Не е уместно да се обезценяват материални запаси въз основа на класификационни групи, например стоки или всички материални запаси в даден отрасъл или географски сегмент.

▼B

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

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

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

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

ПРИЗНАВАНЕ ЗА РАЗХОД

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

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

▼B

ОПОВЕСТЯВАНЕ

36. Финансовите отчети трябва да оповестяват:

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M52

37. В помощ на потребителите на финансовите отчети е информацията, касаеща балансовите суми по отделни видове материални запаси и границите на промените в тези активи. Обичайни класификации на материалните запаси са стоки, производствени запаси, материали, незавършено производство и готова продукция.

▼B

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

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

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

▼M33

40В. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедлива стойност в параграф 6 и се изменя параграф 7. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼**M52**

40Д. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 2, 8, 29 и 37 и беше заличен параграф 19. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

▼**M53**

40Е. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 2 и се заличават параграфи 40А, 40Б и 40Г. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼**B**

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

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

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

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 7

Отчети за паричните потоци

ЦЕЛ

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

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

ОБХВАТ

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

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

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

ПОЛЗА ОТ ИНФОРМАЦИЯТА ЗА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ

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

▼B

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

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

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

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

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

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

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

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

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

Парични средства и парични еквиваленти

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

▼B

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

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

ПРЕДСТАВЯНЕ НА ОТЧЕТА ЗА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ

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

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

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

Оперативна дейност

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

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

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

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

▼B

в) паричните плащания на доставчици на стоки и услуги;

г) паричните плащания на и от името на персонала;

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

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

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

▼M8

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

▼B

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

Инвестиционна дейност

▼M22

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

▼B

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

Финансова дейност

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

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

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

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

г) паричните погашения на получени в заем средства;

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

▼B

ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ ОТ ОПЕРАТИВНА ДЕЙНОСТ

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

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

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

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

а) или от счетоводните регистри на предприятието;

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

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

ii) други безналични статии; и

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

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

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

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

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

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

ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ ОТ ИНВЕСТИЦИОННА И ФИНАНСОВА ДЕЙНОСТ

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

▼B

ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ НА НЕТНА БАЗА

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

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

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

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

а) приемането и изплащането на безсрочни депозити в банка;

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

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

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

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

б) закупуването и продажбата на инвестиции; и

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

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

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

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

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

ПАРИЧНИ ПОТОЦИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА

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

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

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

▼B

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

29. [Заличен]

30. [Заличен]

ЛИХВИ И ДИВИДЕНТИ

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

▼M1

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

▼B

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

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

ДАНЪЦИ ВЪРХУ ДОХОДА

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

▼B

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

ИНВЕСТИЦИИ В ДЪЩЕРНИ, АСОЦИИРАНИ И СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

▼M32

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

38. Предприятие, което отчита своя дял в асоциирано или съвместно контролирано предприятие, като използва метода на собствения капитал, включва в отчета си за паричните потоци онези парични потоци, които се отнасят до инвестициите му в асоциираното или съвместно контролираното предприятие, както и разпределенията от дохода и други плащания или постъпления между него и асоциираното или съвместно контролираното предприятие.

▼M11

ПРОМЕНИ В ПРИТЕЖАВАНИТЕ УЧАСТИЯ В ДЪЩЕРНИ ПРЕДПРИЯТИЯ И ДРУГИ СТОПАНСКИ ЕДИНИЦИ

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

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

а) общата сума на полученото или извършено плащане;

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

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

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

▼**M38**

40А. Инвестиционно предприятие, както е определено в МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, не е необходимо да прилага параграф 40, буква в) или параграф 40, буква г) за инвестиция в дъщерно предприятие, което се изисква да бъде оценявано по справедлива стойност чрез печалбата или загубата.

▼**M11**

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

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

▼**M38**

42А. Парични потоци, възникващи от промени в притежаваните дялови участия в дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол, се класифицират като парични потоци от финансови дейности, освен когато дъщерното дружество е притежавано от инвестиционно предприятие, както е определено в МСФО 10, и трябва да бъде оценявано по справедлива стойност чрез печалбата или загубата.

40Б. Промените в притежаваните дялови участия в дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол, като например последващата покупка или продажба от предприятие майка на капиталови инструменти на дъщерното предприятие, се отчитат като операции със собствен капитал (вж. МСФО 10), освен когато дъщерното дружество е държано от инвестиционно предприятие и трябва да бъде оценявано по справедлива стойност чрез печалбата или загубата. Съответно произтичащите от това парични потоци се класифицират по същия начин, като други сделки със собствениците, описани в параграф 17.

▼**B**

БЕЗНАЛИЧНИ СДЕЛКИ

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

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

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

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

в) преобразуване на дълг в собственост.

▼M57

ИЗМЕНЕНИЯ В ПАСИВИТЕ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ ДЕЙНОСТИ ПО ФИНАНСИРАНЕ

44А. Предприятието предоставя оповестявания, които позволяват на ползвателите на финансовите отчети да оценят промените в пасивите, произтичащи от дейностите по финансиране, в т.ч. промените, произтичащи от паричните потоци, и промените от непарично естество.

44Б. Доколкото е необходимо за удовлетворяване на изискванията по параграф 44А, предприятието оповестява следните промени в пасивите, произтичащи от дейности по финансиране:

а) промени, произтичащи от паричните потоци от дейностите по финансиране;

б) промени, произтичащи от придобиването или загубата на контрол над дъщерни предприятия или други стопански единици;

в) ефект на промените в обменните курсове;

г) промени в справедливата стойност; както и

д) други промени.

44В. Пасивите, произтичащи от дейности по финансиране, са пасивите, за които паричните потоци са били — или бъдещите парични потоци ще бъдат — класифицирани в отчета за паричните потоци като парични потоци от дейности по финансиране. Освен това, изискването за оповестяване в параграф 44А се прилага и за промените във финансовите активи (например активи, които хеджират пасивите, произтичащи от дейности по финансиране), ако тези парични потоци от тези финансови активи са били — или бъдещите парични потоци ще бъдат — включени в паричните потоци от дейности по финансиране.

44Г. Един начин за изпълнение на изискването за оповестяване в параграф 44А е в отчета за финансовото състояние да се равнят началното и крайното салдо на пасивите, произтичащи от дейности по финансиране, в т.ч. промените, посочени в параграф 44Б. Когато предприятието оповестява такова равнение, то предоставя достатъчно информация, за да позволи на ползвателите на финансовите отчети да свържат включените в равнението позиции с отчета за финансовото състояние и с отчета за паричните потоци.

44Д. Ако предприятието предоставя оповестяванията, изисквани от параграф 44А, в комбинация с оповестявания на промените в други активи и пасиви, то оповестява промените в пасивите, произтичащи от дейности по финансиране, отделно от промените в тези други активи и пасиви.

▼B

КОМПОНЕНТИ НА ПАРИЧНИТЕ СРЕДСТВА И ПАРИЧНИТЕ ЕКВИВАЛЕНТИ

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

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

▼B

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

ДРУГИ ОПОВЕСТЯВАНИЯ

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

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

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

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

▼M32

_____

▼B

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

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

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

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

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

▼**M11**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M32**

57. МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни предприятия*, издадени през май 2011 г., измениха параграфи 37, 38 и 42Б и заличиха параграф 50, буква б). Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

▼**M38**

58. С *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., бяха изменени параграфи 42А и 42Б и беше добавен параграф 40А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешено е по-ранното прилагане на *Инвестиционни предприятия*. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то прилага по едно и също време всички изменения, включени в *Инвестиционни предприятия*.

▼**M57**

60. С издадените през януари 2016 г. изменения на МСС 7 — „Инициатива във връзка с оповестяванията“, бяха добавени параграфи 44А—44Д. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2017 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага за първи път тези изменения, не е необходимо да се предоставя сравнителна информация за предходни периоди.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 8

Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки

ЦЕЛ

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

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

ОБХВАТ

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

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

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

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

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

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

а) Международните стандарти за финансово отчитане;

б) Международните счетоводни стандарти;

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

за публикуване.

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

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

▼B

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

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

СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА

Подбор и прилагане на счетоводна политика

▼M8

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

▼B

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

▼M8

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

▼B

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

а) необходима на ползвателите за вземане на стопански решения;

б) надеждна, което означава, че:

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

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

iii) е неутрална, т.е. безпристрастна;

iv) е предпазлива; и

v) е пълна във всички съществени аспекти.

▼M8

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

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

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

▼B

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

Последователност на счетоводните политики

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

Промени в счетоводната политика

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

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

Прилагане на промени в счетоводната политика

19. В съответствие с параграф 23:

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

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

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

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

Прилагане на промените в счетоводната политика с обратна сила

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

Ограничения върху прилагането с обратна сила

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

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

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

▼B

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

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

Оповестяване

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

а) наименованието на стандарта или разяснението;

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

в) естеството на промяната в счетоводната политика;

г) ако е уместно, описание на преходните разпоредби;

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

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

i) за всяка засегната статия от финансовите отчети; и

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

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

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

▼B

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

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

а) естеството на промяната в счетоводната политика;

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

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

i) за всяка засегната статия от финансовите отчети; и

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

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

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

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

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

а) този факт; и

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

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

а) наименованието на новия ►M5 МФСО ◄;

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

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

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

д) едно от следните:

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

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

▼B

ПРОМЕНИ В СЧЕТОВОДНИТЕ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ

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

а) лошите вземания;

б) негодност на материалните запаси;

в) справедливата стойност на финансовите активи и пасиви;

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

д) задълженията по гаранции.

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

Оповестяване

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

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

ГРЕШКИ

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

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

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

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

Ограничения при преизчисляването с обратна сила

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

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

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

▼B

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

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

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

Оповестяване на грешки за предходни периоди

49. В изпълнение на параграф 42 предприятието оповестява:

а) естеството на грешката от предходен период;

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

i) за всяка засегната статия от финансовите отчети; и

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

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

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

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

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

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

▼B

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

▼M33

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

(a) предоставя доказателство за съществуващите обстоятелствата към датата (датите) на възникване на дадена операция, друго събитие или условие, и

(b) е трябвало да бъде налична към момента, в който финансовите отчети за този минал период са били утвърдени за публикуване

и останалата информация. За определени видове приблизителни оценки (например оценяване на справедливата стойност при използването на значими ненаблюдаеми хипотези) е практически неприложимо да се разграничава тази информация. Когато прилагането или преизчисляването със задна дата налагат изготвянето на значими приблизителни оценки, при които е невъзможно да се разграничат двата вида информация, е практически неприложимо да се приложи новоприетата счетоводна политика или да се коригира със задна дата грешка за предходен период.

▼M53

53. При прилагането на новоприета счетоводна политика за предходен период или коригиране на суми към предходен период не трябва да се използва последваща оценка за това какви е трябвало да бъдат намеренията на ръководството през предходния период или за изчисляване на признатите, оценени или оповестени суми в предходния период. Например, когато предприятието коригира грешка от предходен период във връзка с изчисляването на задължения по натрупани болнични на своите служители в съответствие с МСС 19 *Доходи на наети лица*, то не взима предвид информацията за необичайно тежка грипна епидемия, получена в последващ период, след като финансовите отчети са били утвърдени за издаване. Фактът, че често се налага да се изготвят значителни приблизителни оценки с цел коригиране на представена за предходни периоди сравнителна информация не означава, че не могат да бъдат направени надеждни поправки или корекции на тази информация.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

▼**M33**

54В. С МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“, издаден през май 2011 г., се изменя параграф 52. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

▼**M53**

54Д. С МСФО 9 *Финансови инструменти*, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 53 и се заличават параграфи 54А, 54Б и 54Г. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼**B**

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

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

56. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:

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

б) ПКР-18 *Последователност — алтернативни методи*

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 10

▼M5

События след края на отчетния период

▼B

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да определи:

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

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

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

ОБХВАТ

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

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

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

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

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

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

▼B

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

Пример

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

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

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

Пример

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

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

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

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Коригиращи събития ►M5 след края на отчетния период ◄

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

▼M53

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

▼B

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

▼M53

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

i) несъстоятелност на клиент, възникнала след края на отчетния период, обикновено потвърждава, че към края на отчетния период клиентът е бил с кредитна обезценка;

▼B

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

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

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

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

Некоригиращи събития ►M5 след края на отчетния период ◄

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

►M33 11. Пример за некоригиращо събитие след отчетния период е спадът в справедливата стойност на инвестициите между края на отчетния период и датата, на която финансовите отчети са утвърдени за публикуване. Спадът в справедливата стойност обикновено не се свързва със състоянието на инвестициите към края на отчетния период, а отразява възникнали впоследствие обстоятелства. ◄ Следователно предприятието не коригира сумите за инвестициите, признати във финансовите отчети. По подобен начин предприятието не актуализира сумите, оповестени за инвестиции към ►M5 края на отчетния период ◄, въпреки че може да е необходимо предприятието да направи допълнителни оповестявания съгласно параграф 21.

▼B

Дивиденти

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

▼M17

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

▼B

ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

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

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

16. МСС 1 изисква определени оповестявания, ако:

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

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

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Дата на утвърждаване за издаване

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

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

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

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

▼B

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

Некоригиращи събития ►M5 след края на отчетния период ◄

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

а) естеството на събитието; и

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

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

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

б) оповестяване на план за преустановяване на дейността;

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

▼M33

23А. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя параграф 11. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

▼M53

23Б. С МСФО 9 *Финансови инструменти*, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 9. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.

▼B

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

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

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 11

Договори за строителство

ЦЕЛ

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

ОБХВАТ

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

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

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

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

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

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

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

▼B

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

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

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

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

КОМБИНИРАНЕ И СЕГМЕНТИРАНЕ НА ДОГОВОРИТЕ ЗА СТРОИТЕЛСТВО

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

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

а) за всеки актив са представени отделни предложения;

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

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

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

а) групата от договори се договаря като един пакет;

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

в) договорите се изпълняват едновременно или в непрекъсната последователност.

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

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

▼B

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

ПРИХОДИ ПО ДОГОВОРА

11. Приходите по договора включват:

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

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

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

ii) същите могат да бъдат надеждно оценени.

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

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

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

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

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

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

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

б) сумата на приходите може да бъде надеждно оценена.

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

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

▼B

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

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

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

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

РАЗХОДИ ПО ДОГОВОРА

16. Разходите по договора включват:

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

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

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

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

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

б) разходи за материали, използвани при строителството;

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

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

д) разходи за наемане на машини и съоръжения;

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

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

з) искове от трети страни.

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

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

а) застраховки;

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

▼B

в) общи разходи по строителството.

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

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

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

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

б) разходи, свързани с продажби;

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

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

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

ПРИЗНАВАНЕ НА ПРИХОДИТЕ И РАЗХОДИТЕ ПО ДОГОВОРА

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

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

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

в) начина и условията на плащането.

▼B

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

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

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

б) прегледи на извършената работа; или

в) завършеност на физическата част от работата по договора.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

ПРИЗНАВАНЕ НА ОЧАКВАНИ ЗАГУБИ

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

37. Сумата на подобна загуба се определя независимо от:

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

б) етапа на завършеност на дейността по договора; или

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

ПРОМЕНИ В ПРИБЛИЗИТЕЛНИТЕ ОЦЕНКИ

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

ОПОВЕСТЯВАНЕ

39. Предприятието следва да оповести:

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

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

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

▼**B**

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

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

б) сумата на получените аванси; и

в) сумата на удръжките.

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

42. Предприятието следва да представи:

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

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

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

а) направените разходи плюс признатите печалби; намалени със

б) сумата на признатите загуби и междинните фактурирани суми

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

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

а) направените разходи плюс признатите печалби; намалени със

б) сумата на признатите загуби и междинните фактурирани суми

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

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

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 12

Данъци върху дохода

ЦЕЛ

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

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

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

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

Настоящият стандарт изисква предприятието да осчетоводява данъчните последици от операции и други събития по същия начин, по който осчетоводява самите операции и други събития. ►M5 За операции и други събития, признати извън печалбата или загубата (или в друг всеобхватен доход, или директно в собствен капитал) всякакви свързани данъчни ефекти също се признават извън печалбата или загубата (съответно или в друг всеобхватен доход, или директно в собствен капитал). ◄ За операции и други събития, признати директно в собствения капитал, всички свързани данъчни ефекти се признават също директно в собствения капитал. ►M12 По подобен начин, признаването на отсрочени данъчни активи и пасиви в бизнес комбинация засяга сумата на репутацията, призната в тази бизнес комбинация или сумата на признатата печалба от изгодна покупка. ◄

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

ОБХВАТ

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

2. За целите на настоящия стандарт данъците върху дохода включват всички местни и чуждестранни данъци, които се базират на облагаемата печалба. Данъците върху дохода включват също данъци, като данъци при източника, които са платими от дъщерно, асоциирано или ►M32 съвместно предприятие ◄ при разпределението на печалбата на отчитащото се предприятие.

3. [Заличен]

▼B

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

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

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

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

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

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

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

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

а) приспадащите се временни разлики;

б) преноса на неизползвани данъчни загуби; и

в) преноса на неизползвани данъчни кредити.

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

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

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

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

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

▼B

Данъчна основа

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

Примери

1. Една машина е придобита за 100 единици. За данъчни цели е била вече отчислена амортизация в размер на 30 единици в текущия и предходни периоди и остатъчната стойност ще подлежи на приспадане в бъдещи периоди или като амортизация, или чрез отчисление при изваждане на актива от употреба. Генерираният приход от използването на машината е облагаем, евентуалната печалба при изваждане на актива от употреба ще бъде облагаема, а всяка загуба при изваждане на актива от употреба ще подлежи на приспадане за данъчни цели. *Данъчната основа на машината е 70 единици.*
2. Вземане от лихви има балансова стойност 100 единици. Съответните приходи от лихви ще бъдат обложени с данък на базата на извършено плащане. *Данъчната основа на вземането от лихви е нула.*
3. Търговски вземания имат отчетна стойност 100 единици. Съответният приход вече е бил включен при изчисляването на облагаемата печалба/загуба. *Данъчната основа на търговските вземания е 100 единици.*
4. Вземане на дивиденти от дъщерно предприятие има балансова стойност 100 единици. Дивидентите са необлагаеми. По същество цялата балансова стойност на актива се приспада от получените икономически ползи. Следователно *данъчната основа на вземането от дивиденти е 100 единици* ([a])
5. Вземане от предоставен кредит има балансова стойност 100 единици. Изплащането на заема няма да има данъчни последици. *Данъчната основа на кредита е 100 единици.*

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

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

Примери

1. Текущите пасиви включват начислени разходи с балансова стойност 100 единици. Свързаният с тях разход ще бъде приспаднат за данъчни цели на базата на извършено плащане. *Данъчната основа на начислените разходи е нула.*
2. Текущите пасиви включват получени авансово приходи от лихви с балансова стойност 100 единици. Съответният приход от лихви е бил обложен с данъци на базата на извършено плащане. *Данъчната основа на получените авансово лихви е нула.*

▼B

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

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

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

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

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

▼M33

10. Когато данъчната основа на един актив или пасив не е непосредствено очевидна, от полза е да се вземе предвид фундаменталният принцип, върху който е основан настоящият стандарт: че едно предприятие следва, с някои ограничени на брой изключения, да признава отсрочен данъчен пасив/актив винаги, когато възстановяването или уреждането на балансовата стойност на актива или пасива би увеличило/намалило размера на бъдещите данъчни задължения в сравнение с този, ако възстановяването или уреждането не биха имали данъчни последици. Пример В, представен след параграф 51А, илюстрира обстоятелствата, при които може да се окаже от полза да се има предвид този фундаментален принцип, например когато данъчната основа на актив или пасив зависи от очаквания начин на възстановяване или уреждане.

▼B

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

ПРИЗНАВАНЕ НА ТЕКУЩИ ДАНЪЧНИ ПАСИВИ И ТЕКУЩИ ДАНЪЧНИ АКТИВИ

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

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

▼B

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

ПРИЗНАВАНЕ НА ОТСРОЧЕНИ ДАНЪЧНИ ПАСИВИ И ОТСРОЧЕНИ ДАНЪЧНИ АКТИВИ

ОБЛАГАЕМИ ВРЕМЕННИ РАЗЛИКИ

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

а) първоначалното признаване на репутация; или

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

i) не е бизнес комбинация; и

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

Обаче при временни данъчни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и дялове в ►M32 съвместни предприятия, ◄ отсрочените данъчни пасиви се признават в съответствие с параграф 39.

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

Пример

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

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

▼B

17. Някои временни разлики възникват, когато приход или разход бъде включен в счетоводната печалба за един период, а в облагаемата печалба за друг период. Такива временни разлики често се описват като времеви разлики. По-долу са дадени примери за временни разлики от този тип, които са облагаеми, поради което водят до отсрочени данъчни пасиви:

а) приход от лихви е включен в счетоводната печалба пропорционално във времето, но при някои законодателства може да се включва в облагаемата печалба при постъпването на паричното плащане. Данъчната основа на всяко признато в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ вземане във връзка с такива приходи е нула, защото приходите не влияят върху облагаемата печалба, докато не бъдат събрани;

б) амортизацията, използвана при определянето на облагаемата печалба/загуба, може да се различава от използваната при определяне на счетоводната печалба. Временната разлика е разликата между балансовата сума на актива и неговата данъчна основа, която представлява първоначалната цена на придобиване на актива, намалена с всички отчисления във връзка с актива, позволени от данъчните органи при определяне на облагаемата печалба за текущия и предходните периоди. Облагаема временна разлика възниква и води до отсрочен данъчен пасив, когато данъчната амортизация е ускорена (ако данъчната амортизация е по-малко бърза, отколкото счетоводната амортизация, възниква приспадаща се временна разлика и тя води до отсрочен данъчен актив); и

в) разходите за развойна дейност могат да бъдат капитализирани и амортизирани в бъдещи периоди при определяне на счетоводната печалба, но да бъдат приспаднати при определяне на облагаемата печалба за периода, през който са възникнали. Такива разходи за развойна дейност имат нулева данъчна основа, тъй като те вече са били приспаднати от облагаемата печалба. Временната разлика представлява разликата между балансовата сума на разходите за развойна дейност и тяхната данъчна основа, която е нула.

18. Временни разлики възникват още, когато:

▼M12

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

▼B

б) активите са преоценени, но не е направена съответната корекция за данъчни цели (вж. параграф 20);

в) в бизнес комбинация възниква репутация (вж. параграф 21);

г) данъчната основа на един актив или пасив при първоначалното му признаване се различава от първоначалната му балансова стойност, например когато предприятието получава ползи от необлагаеми безвъзмездни средства, предоставени от държавата, свързани с активи (вж. параграфи 22 и 33); или

▼B

д) балансовата стойност на инвестициите в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия или участията в ►M32 съвместни предприятия ◄ се различава от данъчната основа на инвестициите или участията (вж. параграфи 38—45).

Бизнес комбинации

19. ►M12 С ограничени изключения, разграничимите придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинация се признават по техните справедливи стойности към датата на придобиване. ◄ Временни разлики възникват, когато данъчните основи на придобитите разграничими активи и поетите пасиви не са засегнати от бизнес комбинацията или са засегнати в различна степен. Например когато балансовата стойност на един актив бъде увеличена до неговата справедлива стойност, но данъчната му основа остава по цена на придобиване за предходния собственик, възниква облагаема временна разлика, която води до отсрочен данъчен пасив. Този отсрочен данъчен пасив се отразява върху репутацията (вж. параграф 66).

Активи, отчитани по справедлива стойност

▼M53

20. МСФО позволяват или изискват определени активи да бъдат отчитани по справедлива стойност или да бъдат преоценявани (вж. например МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, МСС 38 *Нематериални активи*, МСС 40 *Инвестиционни имоти* и МСФО 9 *Финансови инструменти*). При някои законодателства преоценката или друго преизчисляване на актив до справедливата му стойност се отразява върху облагаемата печалба/загуба за текущия период. В резултат на това данъчната основа на актива се коригира и не възникват временни разлики. При други законодателства преоценката или преизчисляването на активите не влияе върху облагаемата печалба за периода на преоценката или преизчисляването и като последствие данъчната основа на актива не се коригира. Въпреки това бъдещото възстановяване на балансовата стойност ще доведе до облагаем поток от икономически ползи и сумата, която ще подлежи на приспадане за данъчни цели, ще се различава от сумата на тези икономически ползи. Разликата между балансовата стойност на преоценения актив и неговата данъчна основа е временна разлика и поражда отсрочен данъчен пасив или актив. Това е вярно дори когато:

▼B

а) предприятието не възнамерява да извади актива от употреба. В такива случаи преоценената балансова стойност на актива ще бъде възстановена посредством използването му и така ще се генерира облагаем доход, който надвишава данъчнопризнатата амортизация през бъдещи периоди; или

б) данъкът върху капиталовия доход се отсрочва, ако постъпленията от изваждането на актива от употреба бъдат инвестирани в сходни активи. В такива случаи данъкът в крайна сметка ще бъде дължим при продажбата или използването на сходния актив.

Репутация

▼M12

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

а) сбора на:

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

▼M12

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

iii) в бизнес комбинация, постигната на етапи, справедливата стойност към датата на придобиване на държаното преди капиталово участие на придобиващия в придобиваното предприятие;

б) нетната сума към датата на придобиване от сумите на разграничимите придобити активи и поети пасиви, оценени в съответствие с МСФО 3.

▼B

Много данъчни законодателства не позволяват намаляване на балансовата стойност на репутацията като данъчнопризнат разход при определянето на облагаемата печалба. Още повече че при такива законодателства стойността на репутацията често не подлежи на приспадане, когато дъщерно предприятие се освободи от свързания с нея бизнес. При такива законодателства репутацията има данъчна основа нула. Всяка разлика между балансовата стойност на репутацията и нейната нулева данъчна основа представлява облагаема временна разлика. Въпреки това настоящият стандарт не разрешава признаването на произтичащия отсрочен данъчен пасив, тъй като репутацията се измерва като остатъчна величина и признаването на отсрочения данъчен пасив би увеличило балансовата стойност на репутацията.

▼M12

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

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

▼B

Първоначално признаване на актив или пасив

▼M12

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

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

▼B

б) ако операцията влияе върху счетоводната или облагаемата печалба, предприятието признава всички отсрочени данъчни пасиви или активи, както и произтичащите от тях отсрочени данъчни разходи или приходи в ►M5 печалбата или загубата ◄ (вж. параграф 59);

в) ако операцията не представлява бизнес комбинация и не засяга нито счетоводната, нито облагаемата печалба, предприятието би могло, при отсъствието на изключенията, описани в параграфи 15 и 24, да признае възникналия отсрочен данъчен пасив или актив и да коригира балансовата стойност на актива или пасива със същата стойност. Такива корекции биха направили финансовите отчети по-малко прозрачни. Поради това настоящият стандарт не разрешава предприятието да признава така възникналия отсрочен данъчен пасив или актив нито при първоначалното признаване, нито впоследствие (вж. примера по-долу). Освен това предприятието не признава последващите изменения в непризнатите отсрочени данъчни пасиви или активи, когато активът се амортизира.

Пример, илюстриращ параграф 22, буква в)

Предприятие възнамерява да използва актив, който струва 1 000 единици през полезния му живот от 5 години, и след това да се освободи от него по остатъчната му стойност от нула единици. Данъчната ставка е 40 %. Амортизацията на актива не подлежи на приспадане за данъчни цели. При изваждането от употреба всеки капиталов доход не би бил облагаем и всяка евентуална капиталова загуба не би подлежала на приспадане.

В процеса на възстановяване на балансовата стойност на актива предприятието ще спечели облагаем доход от 1 000 единици и ще плати данък в размер на 400 единици. Предприятието не признава получения отсрочен данъчен пасив от 400 единици, тъй като той произтича от първоначалното признаване на актива.

През следващата година балансовата сума на актива е 800 единици. Като реализира облагаем доход от 800 единици, предприятието ще заплати данък в размер на 320 единици. Предприятието не признава отсрочения данъчен пасив в размер на 320 единици, защото той произтича от първоначалното признаване на актива.

▼B

23. В съответствие с МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* емитентът на съставен финансов инструмент (например конвертируеми облигации) класифицира компонента на задължение, съдържащ се във финансовия инструмент, като пасив, а компонента на собствения капитал като собствен капитал. При някои законодателства данъчната основа на компонента на задължение при първоначалното му признаване е равна на първоначалната балансова стойност на сбора от пасивния и капиталовия компонент. Получената в резултат облагаема временна разлика възниква от първоначалното признаване на компонента на собствения капитал отделно от компонента на задължение. Поради това изключението, посочено в параграф 15, буква б), не се прилага. Като последствие предприятието признава възникналия отсрочен данъчен пасив. ►M5 В съответствие с параграф 61А отсроченият данък се начислява директно към балансовата сума на капиталовия компонент. В съответствие с параграф 58 последващите промени в отсрочения данъчен пасив се признават в печалбата или загубата като отсрочен данъчен разход (приход). ◄

Приспадащи се временни разлики

24. Отсрочен данъчен актив се признава за всички приспадащи се временни разлики до степента, до която е вероятно да съществува облагаема печалба, срещу която да могат да се оползотворят приспадащите се временни разлики, освен ако отсроченият данъчен актив не произтича от първоначалното признаване на актив или пасив в операция, която:

а) не е бизнес комбинация; и

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

Независимо от това при приспадащи се временни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и дялове в ►M32 съвместни предприятия ◄, отсроченият данъчен актив се признава в съответствие с параграф 44.

25. Присъщо е при признаването на задължение, че неговата балансова стойност ще се уреди в бъдещи периоди посредством изтичане на икономически ползи от предприятието. Когато от предприятието изтичат ресурси, част или цялата им сума може да бъде приспадната при определянето на облагаемата печалба за период, по-късен от периода, през който е признат пасивът. В такива случаи съществува временна разлика между балансовата стойност на пасива и неговата данъчна основа. Съответно възниква отсрочен данъчен актив по отношение на данъците върху дохода, които ще са възстановими в бъдещи периоди, когато част от пасива ще може да бъде данъчно призната при определяне на облагаемата печалба. По подобен начин, ако балансовата стойност на актива е по-малка от неговата данъчна основа, разликата поражда отсрочен данъчен актив по отношение на данъците върху дохода, които ще подлежат на възстановяване в бъдещи периоди.

Пример

Предприятие признава пасив от 100 единици, свързан с начисление за разходи за продуктови гаранции. За данъчни цели разходите за продуктови гаранции няма да подлежат на приспадане, докато предприятието не заплати дължимите искове. Данъчната ставка е 25 %.

▼B

Данъчната основа на пасива е нула (балансова стойност от 100 единици, намалена със сумата, която подлежи на приспадане за данъчни цели във връзка с този пасив в бъдещи периоди). При уреждане на това задължение в размер на балансовата му стойност предприятието ще намали бъдещата си облагаема печалба със сумата от 100 единици и следователно бъдещите си данъчни плащания — с 25 единици (25 % от 100 единици). Разликата между балансовата стойност от 100 единици и данъчната основа от нула единици представлява приспадаща се временна разлика от 100 единици. Поради това предприятието признава отсрочен данъчен актив от 25 единици (25 % от 100 единици), при положение че съществува вероятност предприятието да реализира достатъчна облагаема печалба в бъдещи периоди, срещу която да може да извлече изгода от намалените данъчни плащания.

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

а) разходите за пенсионни доходи могат да бъдат приспаднати при определянето на счетоводната печалба в течение на стажа на служителя, но се приспадат при определянето на облагаемата печалба или когато предприятието заплаща вноски към фонда, или когато пенсионните доходи се заплащат от самото предприятие. Между балансовата стойност на пасива и неговата данъчна основа съществува временна разлика; данъчната основа на пасива обикновено е нула. Такава приспадаща се временна разлика води до отсрочен данъчен актив, тъй като икономическите ползи ще се влеят в предприятието под формата на приспадане от облагаемата печалба при плащане на вноските или пенсионните доходи;

б) разходите за изследователска дейност се признават като разход при определяне на счетоводната печалба в периода, през който са възникнали, но приспадането им може да не е разрешено при определяне на облагаемата печалба/загуба до по-късен период. Разликата между данъчната основа на разходите за изследователска дейност, представляваща сумата, която данъчните органи ще позволят да се приспадне в бъдещи периоди, и нулевата балансова стойност, представлява приспадаща се временна разлика, която води до отсрочен данъчен актив;

▼M12

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

▼B

г) определени активи могат да бъдат отчитани по справедлива стойност или да бъдат преоценявани, без да се извършва съответното преизчисляване за данъчни цели (вж. параграф 20). Ако данъчната основа на актива надвишава неговата балансова стойност, възниква приспадаща се временна разлика.

▼M56

Пример, илюстриращ параграф 26, буква г)
Идентификация на приспадаща се временна разлика в края на година 2: В началото на година 1 предприятие А купува за 1 000 парични единици (ПЕ) дългов инструмент с номинална стойност 1 000 ПЕ, платими при изтичането на 5-годишния му матуритет, и с лихвен процент от 2 %, платим в края на всяка година. Ефективният лихвен процент е 2 %. Дълговият инструмент се оценява по справедлива стойност. В края на година 2, в резултат на увеличение на пазарния лихвен процент на 5 %, справедливата стойност на дълговия инструмент е намаляла на 918 ПЕ. Вероятно е предприятие А да получи всички договорни парични потоци, ако продължава да държи дълговия инструмент. Печалбата (загубата) от дълговия инструмент се облага с данък (се приспада) едва когато е реализирана. За данъчни цели печалбата (загубата), произтичаща от продажбата или от изтичането на матуритета на дълговия инструмент, се изчислява като разликата между получената сума и първоначалната цена на придобиване на дълговия инструмент. Съответно, данъчната основа на дълговия инструмент е първоначалната му цена на придобиване. *Разликата между балансовата стойност на дълговия инструмент в отчета за финансовото състояние на предприятие А — 918 ПЕ и данъчната основа на дълговия инструмент — 1 000 ВЕ поражда приспадаща се временна разлика от 82 единици в края на година 2 (вж. параграф 20 и параграф 26, буква г), независимо от това дали предприятие А очаква да възстанови балансовата стойност на дълговия инструмент чрез продажба или чрез оползотворяване (т.е. като го държи и събира договорните парични потоци), или чрез комбинация от двете.* *Това е така, защото приспадащите се временни разлики са разликите между балансовата стойност на даден актив или пасив в отчета за финансовото състояние и неговата данъчна основа, в резултат на които ще възникнат суми, подлежащи на приспадане при определянето на облагаемата печалба (загуба) за бъдещи периоди, когато балансовата сума на актива или пасива бъде възстановена или уредена (вж. параграф 5). Предприятие А получава приспадане, равностойно на данъчната основа на актива от 1 000 ПЕ при определяне на облагаемата печалба (загуба) при продажбата или при изтичането на матуритета.*

▼B

27. Обратното проявление на приспадащите се временни разлики води до намаления при определянето на облагаемата печалба за бъдещи периоди. Въпреки това икономически ползи под формата на намаление на размера на данъчните плащания ще се влеят в предприятието само ако то реализира достатъчна по размер облагаема печалба, срещу която да ги приспадне. Поради тази причина предприятието признава отсрочени данъчни активи само ако съществува вероятност да се генерирана облагаема печалба, срещу която да могат да се оползотворят приспадащите се временни разлики.

▼M56

27А. Когато предприятието оценява дали ще има бъдеща облагаема печалба, срещу която да бъдат оползотворени приспадащите се временни разлики, то преценява дали данъчното законодателство не ограничава източниците на облагаема печалба, срещу която то може да извърши приспаданията върху обратното проявление на тази приспадаща се временна разлика. Ако данъчното право не налага подобни ограничения, предприятието оценява приспадащата се временна разлика в комбинация с всички свои други приспадащи се временни разлики. Ако обаче данъчно законодателство ограничава оползотворяването на загубите за приспадане от определен вид доход, приспадащата се временна разлика се оценява в комбинация само с останалите приспадащи се временни разлики от съответния вид.

▼B

28. Има вероятност да съществува облагаема печалба, срещу която да могат да бъдат оползотворени приспадащите се временни разлики, когато съществуват достатъчно облагаеми временни разлики във връзка с един и същ данъчен орган и отнасящи се до едно и също данъчнозадължено предприятие, които се очаква да се проявят обратно:

а) през същия период, през който се очаква обратното проявление на приспадащата се временна разлика; или

б) за периоди, в които данъчната загуба, възникваща от отсрочените данъчни активи, може да бъде пренесена назад или напред.

При такива обстоятелства отсроченият данъчен актив се признава през периода, през който възникват приспадащите се временни разлики.

▼M56

29. Когато няма достатъчно облагаеми временни разлики, отнасящи се до един и същ данъчен орган и едно и също данъчно задължено предприятие, отсроченият данъчен актив се признава до степента, до която:

а) е вероятно предприятието да реализира достатъчна облагаема печалба, отнасяща се до един и същ данъчен орган и едно и също данъчнозадължено предприятие за периода на обратно проявление на приспадащата се временна разлика (или за периоди, в които данъчната загуба, възникваща от отсрочените данъчни активи, може да бъде пренесена назад или напред). Когато оценява дали в бъдещи периоди ще има достатъчна облагаема печалба, предприятието:

i) съпоставя приспадащите се временни разлики с бъдещата облагаема печалба, от която са изключени данъчните облекчения, произтичащи от обратното проявление на тези приспадащи се временни разлики. Съпоставката показва степента, до която бъдещата облагаема печалба на предприятието е достатъчна, за да приспадне то сумите, произтичащи от обратното проявление на тези приспадащи се временни разлики;

ii) игнорира облагаемите суми, произтичащи от приспадащи се временни разлики, които се очаква да възникнат в бъдещи периоди, тъй като за да бъде оползотворен отсроченият данъчен актив, възникващ от тези приспадащи се временни разлики, ще е необходима бъдеща облагаема печалба;

б) предприятието разполага с възможности за данъчно планиране, които да създадат данъчна печалба в подходящи периоди.

29А. Оценката на вероятната бъдеща облагаема печалба може да включва възстановяване на част от активите на предприятието на стойност, надхвърляща балансовата им стойност, ако са налице достатъчно доказателства, че има вероятност предприятието да постигне това. Например когато даден актив се оценява по справедлива стойност, предприятието преценява дали съществуват достатъчно доказателства, за да се заключи, че съществува вероятност то да възстанови актива над балансовата му стойност. Такъв може да е случаят например когато предприятието очаква да държи дългов инструмент с фиксиран лихвен процент и да събере договорните парични потоци.

▼B

30. Възможностите за данъчно планиране представляват действия, които предприятието може да предприеме, с цел да се създаде или увеличи облагаемият доход през даден период преди изтичането на срока на пренасянето на данъчната загуба или данъчния кредит. Например при някои законодателства облагаемата печалба може да бъде създадена или увеличена:

а) като се предпочете доходите от лихви да се облагат на база постъпления или на база вземания;

б) с отсрочване на претенциите за определени отчисления от облагаемата печалба;

в) с продажба и евентуално обратен лизинг на активи, които са повишили стойността си, но за които данъчната основа не е коригирана, за да се отрази това повишение; и

▼B

г) с продажба на актив, който генерира необлагаем доход (като например при някои законодателства, държавните облигации) с цел да се закупи друга инвестиция, генерираща облагаем доход.

Когато данъчното планиране прехвърля облагаема печалба от по-късен към по-ранен период, оползотворяването на пренесени данъчни загуби или данъчен кредит все още зависи от съществуването на бъдеща облагаема печалба от източници, различни от временните разлики, които ще възникнат в бъдеще.

31. Когато предприятието има история на загуби през последните периоди, то следва да вземе предвид насоките в параграфи 35 и 36.

32. [Заличен]

▼M12

Репутация

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

▼B

Първоначално признаване на актив или пасив

33. Един от случаите, в които при първоначално признаване на актив възниква отсрочен данъчен актив е, когато необлагаемо правителствено дарение, отнасящо се до актив, е приспаднато при определянето на балансовата стойност на актива, но за данъчни цели не е приспаднато от амортизируемата стойност на актива (с други думи, от неговата данъчна основа); балансовата стойност на актива е по-малка от неговата данъчна основа и това поражда приспадаща се временна разлика. Правителствените дарения могат също да бъдат отчитани като приходи за бъдещи периоди, като в този случай разликата между прихода за бъдещи периоди и неговата нулева данъчна основа е приспадаща се временна разлика. Който и от двата метода на представяне да бъде предпочетен от предприятието, то не признава получения отсрочен данъчен актив поради причините, изложени в параграф 22.

Неизползвани данъчни загуби и неизползвани данъчни кредити

34. За пренос напред на неизползвани данъчни загуби и данъчни кредити се признава отсрочен данъчен актив до степента, в която е вероятно наличието на бъдеща облагаема печалба, срещу която могат да се оползотворят неизползваните данъчни загуби и неизползваните данъчни кредити.

35. Критериите за признаване на отсрочени данъчни активи, възникващи в резултат на преноса на неизползвани данъчни загуби и кредити, са същите както и критериите за признаване на отсрочени данъчни активи, възникващи от приспадащи се временни разлики. Съществуването на неизползвани данъчни загуби обаче е важно доказателство, че е възможно да не бъде реализирана бъдеща облагаема печалба. Поради това когато предприятието има история на скорошни загуби, то признава активите по отсрочени данъци, възникващи от неизползвани данъчни загуби или кредити само до степента, до която има достатъчно облагаеми временни разлики или други убедителни доказателства, че ще бъде реализирана достатъчна облагаема печалба, срещу която да се оползотворят неизползваните данъчни загуби или кредити. При такива обстоятелства параграф 82 изисква оповестяване на размера на отсрочения данъчен актив и характера на доказателствата в полза на неговото признаване.

▼B

36. Предприятието разглежда следните критерии при оценяване на вероятността да съществува достатъчна облагаема печалба, срещу която да може да се оползотворят неползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити:

а) дали предприятието има достатъчно облагаеми временни разлики, отнасящи се до същите данъчни органи и същото данъчнозадължено предприятие, които ще доведат до облагаеми суми, срещу които да бъдат оползотворени неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити преди изтичането на срока им;

б) дали има вероятност предприятието да реализира облагаема печалба, преди да е изтекъл срокът на неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити;

в) дали неизползваните данъчни загуби са в резултат от установими причини, които е малко вероятно да се проявят отново; и

г) дали предприятието разполага с възможности за данъчно планиране (вж. параграф 30), чрез които би могло да създаде облагаема печалба за периода, през който могат да се оползотворят неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити.

Когато не съществува вероятност да бъде реализирана облагаема печалба, срещу която да бъдат оползотворени неизползваните данъчни загуби или неизползваните данъчни кредити, отсроченият данъчен актив не се признава.

Преразглеждане на непризнати отсрочени данъчни активи

37. Към датата на всеки ►**M5**◄ отчет за финансово състояние ◄ предприятието преразглежда непризнатите отсрочени данъчни активи. Предприятието признава непризнатите в предходен период отсрочени данъчни активи до степента, до която се е появила вероятност бъдещата облагаема печалба да позволява възстановяването на отсрочения данъчен актив. Например подобряването на условията за търговия може да направи по-вероятно предприятието да е в състояние да генерира достатъчна бъдеща облагаема печалба, за да може отсроченият данъчен актив да удовлетвори критериите за признаване, описани в параграф 24 или 34. Друг пример е, когато предприятието преразглежда отсрочени данъчни активи към датата на извършване на бизнес комбинация или след нея (вж. параграфи 67 и 68).

Инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в ►M32◄ съвместни предприятия ◄

38. Временни разлики възникват, когато балансовата стойност на инвестициите в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия или участията в ►**M32**◄ съвместни предприятия ◄ (а именно дяловете на предприятието майка или на инвеститора в нетните активи на дъщерното предприятие, клона, асоциираното или ►**M32**◄ съвместното предприятие ◄, включително балансовата стойност на репутацията) става различна от данъчната основа (която обикновено е стойността на придобиване) на инвестицията или участието. Такива разлики могат да възникнат в редица различни случаи, например при:

а) съществуване на неразпределена печалба на дъщерни предприятия, клонове, асоциирани или ►**M32**◄ съвместни предприятия ◄;

б) промени във валутните курсове, когато предприятието майка и неговото дъщерно предприятие се намират в различни държави; и

▼B

в) намаление на балансовата стойност на инвестиция в асоциирано предприятие до нейната възстановима стойност.

Временната разлика в консолидираните финансови отчети може да се различава от временната разлика, свързана с инвестицията, във финансовите отчети на предприятието майка, в случай че предприятието майка отчита инвестицията в своя отделен финансов отчет по стойност на придобиване или по преоценена стойност.

▼M32

39. Предприятието признава отсрочен данъчен пасив за всички облагаеми временни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове, асоциирани предприятия и участия в съвместни предприятия, освен до степента, до която са изпълнени двете описани по-долу условия:

а) **предприятието майка, инвеститорът, съвместният контролиращ съдружник или съвместният управител е в състояние да контролира времето на обратното проявление на временната разлика; и**

▼B

б) съществува вероятност временната разлика да не се прояви обратно в предвидимо бъдеще.

40. Тъй като предприятието майка контролира политиката на своето дъщерно предприятие по отношение на дивидентите, то е в състояние да контролира времето на обратно проявление на временните разлики, свързани с инвестицията (включително временните разлики, възникващи не само от неразпределени печалби, но и от курсови разлики). Освен това в повечето случаи не би било практично да се определи размерът на данъците върху дохода, които ще бъдат дължими, когато временната разлика се прояви обратно. Поради тази причина когато предприятието майка е определило, че тази печалба няма да се разпределя в обозримо бъдеще, то не признава отсрочен данъчен пасив. Същите съображения важат и за инвестициите в клонове.

41. Непаричните активи и пасиви на предприятието се измерват в неговата функционална валута (вж. МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*). Ако облагаемата печалба или данъчната загуба на предприятието (а оттам и данъчната основа на неговите непарични активи и пасиви) се определя в различна валута, промените във валутния курс пораждат временни разлики, които водят до признаване на отсрочен данъчен пасив или (ако съответства на изискванията в параграф 24) актив. Възникналият отсрочен данък се дебитира или кредитира в печалбата или загубата (вж. параграф 58).

42. Инвеститорът в асоциирано предприятие не контролира предприятието и обикновено не е в състояние да определя политиката му на разпределяне на дивиденти. Поради това, при отсъствието на споразумение, изискващо печалбите на асоциираното предприятие да не бъдат разпределяни в обозримо бъдеще, инвеститорът признава отсрочен данъчен пасив, произтичащ от облагаеми временни разлики, свързани с неговата инвестиция в асоциираното предприятие. В някои случаи инвеститорът може да не е в състояние да определи сумата на данъка, който би бил дължим, в случай че си възстанови стойността на своята инвестиция в асоциираното предприятие, но да може да определи, че тази сума ще бъде равна или ще надвишава определен минимум. В такива случаи отсроченият данъчен пасив се оценява по тази сума.

▼M32

43. Уреждането на отношенията между страните в едно съвместно предприятие обикновено е свързано с разпределянето на печалбата и установява дали решенията по такива въпроси изискват единодушие на всички страни или на група от страните. Когато съвместният контролиращ съдружник или съвместният управител може да контролира времето на разпределение на неговия дял от печалбата на съвместното предприятие и има вероятност този дял от печалбата да не бъде разпределен в обозримо бъдеще, не се признава отсрочен данъчен пасив.

▼B

44. Предприятието признава отсрочен данъчен актив за всички приспадащи се временни разлики, възникващи от инвестиции в дъщерни предприятия, клонове или асоциирани предприятия и участия в ►M32 съвместни предприятия ◄ само и единствено до степента, до която има вероятност:

а) временната разлика да се прояви обратно в обозримо бъдеще; и

б) да бъде реализирана облагаема печалба, срещу която да се оползотвори временната разлика.

45. При вземане на решение дали един отсрочен данъчен актив да се признае за приспадаща се временна разлика, свързана с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и с участия в ►M32 съвместни предприятия ◄, предприятието взема предвид насоките, представени в параграфи от 28 до 31.

ОЦЕНЯВАНЕ

46. Текущите данъчни пасиви/активи за текущия и предходните периоди се оценяват по сумата, която се очаква да бъде платена на/възстановена от данъчните органи при прилагане на данъчни ставки (и данъчни закони), действащи или по същество въведени в сила към ►M5 края на отчетния период ◄.

47. Отсрочените данъчни активи и пасиви се оценяват по данъчните ставки, които се очаква да бъдат в сила за периода, в който активът се реализира или пасивът се уреди въз основа на данъчните ставки (и данъчни закони), действащи или по същество въведени в сила към ►M5 края на отчетния период ◄.

48. Текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви обикновено се оценяват, като се ползват данъчните ставки (и данъчните закони), които са в сила. В някои законодателства обаче обявяването на данъчните ставки (и данъчните закони) от правителството има практически ефекта на действително влизане в сила, което може да стане няколко месеца след обявяването им. При тези обстоятелства данъчните активи и пасиви се оценяват, като се използват обявените данъчни ставки (и данъчни закони).

49. Когато за различните равнища на облагаем доход се прилагат различни данъчни ставки, отсрочените данъчни активи и пасиви се оценяват, като се използват средните стойности на данъчните ставки, които се очаква да бъдат приложими към облагаемата печалба/данъчната загуба през периодите, през които се очаква временните разлики да се проявят обратно.

50. [Заличен]

51. Оценяването на отсрочените данъчни пасиви и на отсрочените данъчни активи отразява данъчните последици, които биха произтекли от начина, по който предприятието очаква към ►M5 края на отчетния период ◄ да възстанови или уреди балансовата стойност на своите активи и пасиви.

▼M33

51A. При някои законодателства начинът, по който предприятието възстановява (урежда) балансовата стойност на един актив (пасив), може да засегне едното или и двете от:

а) данъчната ставка, приложима към момента, в който предприятието ще възстанови/уреди балансовата стойност на актива/пасива; както и

б) данъчната основа на актива/пасива.

В такива случаи предприятието оценява отсрочените данъчни пасиви и отсрочените данъчни активи, като прилага данъчна ставка и данъчна основа в съответствие с очаквания начин на уреждане или възстановяване.

▼M33

Пример А

Имот, машина, съоръжение или оборудване има балансова стойност 100 единици и данъчна основа 60 единици. Ако такъв актив бъде продаден, ще се приложи данъчна ставка 20 %, а по отношение на другите доходи ще се приложи данъчна ставка 30 %.

Предприятието признава отсрочен данъчен пасив от 8 единици (20 % от 40 единици), ако очаква да продаде такъв актив, без да го използва повече, и отсрочен данъчен пасив от 12 единици (30 % от 40 единици), ако очаква да задържи такъв актив и да възстанови балансовата му стойност чрез употреба.

Пример Б

Имот, машина, съоръжение или оборудване с цена на придобиване 100 единици и балансова стойност 80 единици е преоценен на 150 единици. Не е извършена съответна корекция за данъчни цели. Натрупаната амортизация за данъчни цели е 30 единици, а данъчната ставка е 30 %. Ако такъв актив се продаде над себестойността, натрупаната данъчна амортизация от 30 единици ще бъде включена в облагаемия доход, но приходите от продажбата, превишаващи себестойността, няма да бъдат облагаеми.

Данъчната основа на такъв актив е 70 единици и съществува облагаема временна разлика от 80 единици. Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност чрез използване на такъв актив, то трябва да генерира облагаем доход в размер 150 единици, но ще може да приспадне амортизация само в размер на 70 единици. По този начин се формира отсрочен данъчен пасив от 24 единици (30 % от 80). Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност посредством незабавна продажба на такъв актив за сумата от 150 единици, отсроченият данъчен пасив се изчислява както следва:

	Облагаема временна разлика	*Данъчна ставка*	*Просрочен данъчен пасив*
Натрупана данъчна амортизация	*30*	*30 %*	*9*
Постъпления, превишаващи себестойността	*50*	*нула*	*—*
Общо	*80*		*9*

(Забележка: в съответствие с параграф 61А, допълнителният отсрочен данък, възникващ в резултат на преоценката, се признава в друг всеобхватен доход)

Пример В

Обстоятелствата са като в пример Б, с изключение на това, че ако такъв актив е продаден на цена, надхвърляща себестойността, натрупаната данъчна амортизация ще бъде включена в облагаемия доход (при ставка 30 %), а постъпленията от продажбата ще се обложат със ставка 40 % след приспадане на коригираната с инфлацията стойност от 110 единици.

Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност чрез използване на такъв актив, то трябва да генерира облагаем доход в размер 150 единици, но ще може приспадне амортизация само в размер 70 единици. *По този начин данъчната основа е 70 единици и се формира облагаема временна разлика от 80 единици и отсрочен данъчен пасив от 24 единици (30 % от 80), както в пример Б.*

▼M33

Ако предприятието очаква да възстанови балансовата стойност посредством незабавна продажба на такъв актив за сумата от 150 единици, то ще бъде в състояние да приспадне индексираната стойност от 110 единици. Нетните постъпления от 40 единици ще бъдат обложени със ставка 40 %. В допълнение натрупаната данъчна амортизация от 30 единици ще бъде включена в облагаемия доход и обложена със ставка 30 %. На тази база данъчната основа е 80 единици (110 минус 30), има облагаема временна разлика в размер на 70 единици и отсрочен данъчен пасив от 25 единици (40 % от 40 единици плюс 30 % от 30 единици). Ако данъчната основа не е непосредствено очевидна в този пример, може да бъде от полза да се вземе предвид фундаменталният принцип, описан в параграф 10.

(*Забележка: в съответствие с параграф 61А, допълнителният отсрочен данък, възникващ в резултат на преоценката, се признава в друг всеобхватен доход*)

51Б. Ако отсрочен данъчен пасив или отсрочен данъчен актив възникне от неамортизируем актив, оценяван според модела на преоценената стойност в МСС 16, оценяването на отсрочения данъчен пасив или отсрочения данъчен актив отразява данъчните последствия от възстановяването на балансовата стойност на неамортизируемия актив чрез продажба, независимо от основата, използвана за оценяване на балансовата стойност на този актив. Съответно, ако данъчното законодателство определя данъчна ставка, приложима към облагаемата стойност, получена от продажбата на даден актив, която се различава от данъчната ставка, приложима към облагаемата стойност, получена от използването на актива, се прилага първата от тези две ставки при оценката на пасив или актив по отсрочени данъци във връзка с неамортизируем актив.

51В. Ако отсрочен данъчен пасив или отсрочен данъчен актив възникне от инвестиционен имот, оценяван според модела на справедливата стойност в МСС 40, съществува оборима презумпция, че балансовата стойност на този инвестиционен имот ще бъде възстановена чрез продажба. Съответно, освен ако презумпцията не е оборена, оценяването на отсрочения данъчен пасив или отсрочения данъчен актив отразява данъчните последствия от възстановяването на балансовата стойност на инвестиционния имот изцяло чрез продажба. Презумпцията е оборена, ако инвестиционният имот е амортизируем и държан в бизнес модел, чиято цел е да бъдат усвоени в значителна степен всички икономически ползи от инвестиционния имот по-скоро в продължение на известно време, отколкото при продажба. Ако презумпцията е оборена се прилагат изискванията на параграфи 51 и 51А.

Пример, илюстриращи параграф 51В

Инвестиционен имот, придобит за 100 единици, има балансова стойност 150 единици. Той се оценява според модела на справедливата стойност в МСС 40. Той се състои от земя, придобита за 40 единици и със справедлива стойност 60 единици, както и сграда, придобита за 60 единици и със справедлива стойност 90 единици. Земята има неограничен полезен живот.

Натрупаната амортизация за данъчни цели на сградата е 30 единици. Неосъществените изменения в справедливата стойност на инвестиционния имот не се отразяват на облагаемата печалба. Ако инвестиционният имот се продаде над себестойността, натрупаната данъчна амортизация от 30 единици ще бъде включена в облагаемата печалба и данъците въз основа на обичайна 30 %-на данъчна ставка. За приходи от продажбата, превишаващи себестойността, данъчното законодателство определя 25 %-на данъчна ставка за активите, държани по-малко от две години, и 20 %-на данъчна ставка за активите, държани две или повече години.

Поради това, че инвестиционният имот е оценяван според модела на справедливата стойност в МСС 40, съществува оборима презумпция, че предприятието ще възстанови балансовата му стойност изцяло чрез продажба. Ако тази презумпция не бъде оборена, отсроченият данък отразява данъчните последствия от възстановяването на балансовата стойност изцяло чрез продажба, дори и ако предприятието смята, че ще получи приходи от наемане на имота преди продажбата му.

▼**M33**

Данъчната основа на земята в случай на продажба е 40 единици и съществува облагаема временна разлика от 20 (60–40) единици. Данъчната основа на сградата в случай на продажба е 30 (60–30) единици и съществува облагаема временна разлика от 60 (90–30) единици. Общата облагаема временна разлика, относима към инвестиционния имот, е следователно 80 (20 + 60) единици.

В съответствие с параграф 47, данъчната ставка е тази, която се очаква, че ще се прилага тогава, когато бъде осъществена сделката с инвестиционния имот. Следователно, ако предприятието очаква да продаде имота, след като го е държало повече от две години, отсроченият данъчен пасив, възникнал в резултат на това, се изчислява по следния начин:

	Облагаема временна разлика	*Данъчна ставка*	*Отсрочен данъчен пасив*
Натрупана данъчна амортизация	*30*	*30 %*	*9*
Постъпления, превишаващи себестойността	*50*	*20 %*	*10*
Общо	*80*		*19*

Ако предприятието очаква да продаде имота, след като го е държало по-малко от две години, горепосоченото изчисляване се изменя, за да може към превишаващите себестойността приходи да се приложи данъчна ставка от 25 %, вместо 20 %.

Ако напротив — предприятието държи сградата в бизнес модел, чиято цел е да бъдат усвоени в значителна степен всички икономически ползи от нея по-скоро в продължение на известно време, отколкото при продажба, презумпцията за сградата е оборена. Земята обаче е неамортизируема. За нея, следователно, презумпцията за възстановяване чрез продажба не е оборена. В резултат на това отсроченият данъчен пасив ще отразява данъчните последици от възстановяването на балансовата стойност на сградата чрез използването ѝ, а на земята — чрез продажбата ѝ.

Данъчната основа на сградата в случай на използване е 30 (60–30) единици и съществува облагаема временна разлика от 60 (90–30) единици, водеща до отсрочен данъчен пасив от 18 единици (60 единици на 30 %).

Данъчната основа на сградата в случай на продажба е 40 единици и съществува облагаема временна разлика от 20 (60–40) единици, водеща до отсрочен данъчен пасив от 4 единици (20 единици на 20 %).

Следователно, ако презумпцията за възстановяване чрез продажба е оборена за сградата, отсроченият данъчен пасив във връзка с инвестиционния имот е 22 единици (18 + 4).

51Г. Оборимата презумпция по параграф 51В се прилага и когато отсрочен данъчен пасив или отсрочен данъчен актив възникне от оценяването на инвестиционен имот в бизнес комбинация, в случай че при последващото оценяване на инвестиционния имот предприятието използва модела на справедливата стойност.

51Д. Параграфи 51Б—51Г не изменят изискванията за прилагане при признаването и оценяването на отсрочени данъчни активи на принципите, посочени в параграфи 24—33 (приспадащи се временни разлики) и 34—36 (неизползвани данъчни загуби или неизползвани данъчни кредити) на настоящия стандарт.

▼B

52А. При някои законодателства данъците върху дохода са дължими по по-висока или по-ниска ставка, ако част или цялата нетна печалба или неразпределена печалба е изплатена като дивидент на акционерите в предприятието. При други законодателства данъците върху дохода могат да подлежат на възстановяване или да са дължими, ако част или цялата нетна печалба или неразпределена печалба е изплатена като дивидент на акционерите в предприятието. При тези обстоятелства текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви се оценяват по данъчната ставка, приложима към неразпределената печалба.

52Б. При обстоятелствата, описани в параграф 52А, ефектът на дивидентите върху данъка върху дохода се признава, когато се признава задължение за плащане на дивидент. Ефектът на дивидентите върху данъка върху дохода е по-пряко свързан с минали операции или събития, отколкото с разпределянето към собствениците. Поради това ефектът на дивидентите върху данъка върху дохода се признава в печалбата или загубата за периода, както се изисква съгласно параграф 58, освен до степента, до която ефектът на дивидентите върху данъка върху дохода възниква при обстоятелствата, описани в параграф 58, букви а) и б).

Пример, илюстриращ параграфи 52А и 52Б

Следващият пример разглежда оценяването на текущите и отсрочените данъчни активи и пасиви на предприятие при законодателство, при което данъците върху дохода са дължими при по-висока ставка за неразпределената печалба (50 %) и дадена сума подлежи на възстановяване, когато печалбата е разпределена. Данъчната ставка върху разпределената печалба е 35 %. Към ►M5 края на отчетния период ◄ 31 декември 20X1 г. предприятието не признава задължение за плащане на дивиденти, предложени или декларирани ►M5 след края на отчетния период ◄. В резултат няма признати дивиденти за 20X1 г. Облагаемият доход за 20X1 г. е 100 000 единици. Нетната облагаема временна разлика за 20X1 г. е 40 000 единици.

Предприятието признава текущ данъчен пасив и разход за текущ данък върху дохода от 50 000 единици. Не е признат актив за сумата, която ще бъде евентуално възстановена в резултат на бъдещи дивиденти. Предприятието признава също така отсрочен данъчен пасив и разход за отсрочен данък в размер на 20 000 единици (40 000 при 50 %), представляващ данъците върху дохода, които предприятието ще плати, когато възстанови или уреди балансовите стойности на своите активи и пасиви на базата на данъчната ставка, приложима за неразпределената печалба.

Впоследствие на 15 март 20X2 г. предприятието признава като пасив дивиденти в размер на 10 000 единици от печалба от дейността за предходни периоди.

На 15 март 20X2 г. предприятието признава възстановяването на данъци върху дохода от 1 500 единици (15 % от дивидентите, признати като пасив) като текущ данъчен актив и като намаление на разходите за текущ данък върху дохода за 20X2 г.

53. Отсрочените данъчни активи и пасиви не се дисконтират.

▼B

54. Надеждното определяне на отсрочените данъчни активи и пасиви на дисконтова база изисква подробно прогнозиране на времето на обратно проявление на всяка временна разлика. В много случаи изготвянето на такива прогнози е непрактично или е твърде сложно. Поради това не е подходящо да се изисква дисконтиране на отсрочените данъчни активи и пасиви. Позволяването на дисконтиране, без то да бъде задължително, би породило отсрочени данъчни активи и пасиви, които не биха били сравними за отделните предприятия. Поради тази причина настоящият стандарт не изисква, нито позволява да се дисконтират отсрочени данъчни активи и пасиви.

55. Временните разлики се определят от гледна точка на балансовата стойност на актива или пасива. Това важи дори когато балансовата стойност сама по себе си е определена на дисконтова база, например в случай на задължения за пенсионни доходи (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица*).

56. Балансовата стойност на отсрочените данъчни активи се преразглежда към ►M5 края ◄ на отчетния период. Предприятието намалява балансовата стойност на отсрочения данъчен актив до степента, до която вече не е вероятно да бъде реализирана достатъчна облагаема печалба, която да позволява да се оползотвори ползата от част или целия отсрочен данъчен актив. Всяко такова намаление трябва да се отчете с обратен ефект до степента, до която стане вероятно да се реализира достатъчна облагаема печалба.

ПРИЗНАВАНЕ НА ТЕКУЩ И ОТСРОЧЕН ДАНЪК

57. Осчетоводяването на текущи и отсрочени данъчни ефекти от операция или друго събитие е в съответствие с осчетоводяването на самата операция или събитие. Параграфи от 58 до 68В въвеждат този принцип.

▼M5

Статии, които се признават в печалбата или загубата

▼M38

58. Текущ и отсрочен данък се признава като приход или разход и се включва в печалбата или загубата за периода, освен ако данъкът произтича от:

▼M5

а) операция или събитие, което е признато, в същия или в друг период, извън печалбата или загубата в друг всеобхватен доход или директно в собствен капитал (вж. параграфи 61А до 65);

▼M38

б) … бизнес комбинация (различна от придобиването от инвестиционно предприятие, както е определено в МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, на дъщерно предприятие, което трябва да се оценява по справедлива стойност чрез печалбата или загубата) (вж. параграфи 66— 68).

▼M52

59. Повечето пасиви и активи по отсрочени данъци възникват, когато приходът или разходът се включва в счетоводната печалба за един период, а в облагаемата печалба за друг период. Произтичащият от това отсрочен данък се признава в печалбата или загубата. Примери за това са, когато:

а) приходи от лихва, лицензионно възнаграждение или дивидент се получават след изтичане на периода и са включени в счетоводната печалба в съответствие с МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, МСС 39 *Финансови инструменти*: *признаване и оценяване* или МСФО 9 *Финансови инструменти* като свързани, но са включени в облагаемата печалба (загуба) на касова основа; както и

▼B

б) разходите за нематериални активи са били капитализирани в съответствие с МСС 38 *Нематериални активи* и са амортизирани в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, но са приспаднати за данъчни цели при възникването им.

▼B

60. Балансовата стойност на отсрочените данъчни активи и пасиви може да се промени дори когато няма промяна в размера на свързаните с тях временни разлики. Това може да бъде резултат например от:

а) промяна в данъчните ставки или данъчното законодателство;

б) преразглеждане на това, дали отсрочените данъчни активи подлежат на възстановяване; или

в) промяна в очаквания начин на възстановяване на актива.

Полученият в резултат отсрочен данък се признава в ►M5 печалбата или загубата ◄, освен до степента, до която се отнася до статии, преди това дебитирани или кредитирани в собствения капитал (вж. параграф 63).

Статии, кредитирани или дебитирани директно в собствения капитал

▼M5

———————

61A. Текущ данък и отсрочен данък се признават извън печалбата или загубата, ако данъкът е свързан с позиции, признати в същия или друг отчетен период извън печалбата или загубата. Следователно текущ данък и отсрочен данък, свързан с позиции, признати в същия или друг период:

а) в друг всеобхватен доход следва да се признават в друг всеобхватен доход (вж. параграф 62).

б) директно в собствен капитал следва да се признават директно в собствен капитал (вж. параграф 62A).

62. Международните стандарти за финансово отчитане изискват или разрешават конкретни статии да се признават в друг всеобхватен доход. Примери за такива статии са:

а) промяна в балансовата сума, възникваща от преоценка на имоти, машини и съоръжения (вж. МСС 16); и

б) [заличен]

в) разлики от обменни курсове, възникващи от преизчисление на финансовите отчети на чуждестранна дейност (вж. МСС 21).

г) [заличен]

62A. Международните стандарти за финансово отчитане изискват или разрешават конкретни статии да се отнасят към кредит или да се начисляват директно в собствен капитал. Примери за такива статии са:

а) корекция в началното салдо на неразпределена печалба в резултат или от промяна в счетоводната политика, приложена със задна дата, или корекция на грешка (вж. МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*); и

б) суми, възникващи от първоначално признаване на компонент на собствения капитал в сложен финансов инструмент (вж. параграф 23).

63. При изключителни обстоятелства може да е трудно да се определи сумата на текущия или отсрочен данък, свързан с позиции признати извън печалбата или загубата (или в друг всеобхватен доход, или директно в собствен капитал). Такъв може да е случаят, например когато:

▼B

а) данъкът върху дохода е прогресивен и не е възможно да се определи ставката, с която е бил обложен конкретният компонент от облагаемата печалба/данъчна загуба;

б) промяна в данъчната ставка или други данъчни правила засяга отсрочените данъчни активи или пасиви, отнасящи се (изцяло или частично) ►M5 до статия, която преди е била признава извън печалбата или загубата; или ◄

▼B

в) предприятието е определило, че отсрочен данъчен актив трябва да се признае или не трябва повече да бъде признаван в пълен размер ►M5 и отсроченият данъчен актив се отнасят (изцяло или частично) до статия, която преди е била призната извън печалбата или загубата. ◄

▼M5

В такива случаи текущият и отсрочен данък, отнасящ се до статии, признати извън печалбата или загубата, се базират на приемливо пропорционално разпределение на текущия и отсрочен данък на предприятието в съответната данъчна юрисдикция или друг метод, който постига по-уместно разпределение при тези обстоятелства.

▼B

64. МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* не конкретизира дали предприятието трябва да прехвърля всяка година от преоценъчния резерв в неразпределената печалба сума, равна на разликата между амортизацията на преоценен актив и амортизацията на себестойността на същия актив. Ако предприятието извършва такова прехвърляне, прехвърлената сума е след приспадане на съответния отсрочен данък. Подобни съображения се отнасят и до прехвърлянията, извършени при изваждането от употреба на определен имот, машина или съоръжение.

65. Когато един актив се преоценява за данъчни цели и преоценката му е свързана със счетоводна преоценка от предходен период или с преоценка, която се очаква да се извърши в бъдещ период, данъчните ефекти и от преоценката на актива, и от коригирането на данъчната основа се кредитират или дебитират в собствения капитал за периодите, през които са възникнали. Ако преоценката за данъчни цели обаче не е свързана със счетоводната преоценка от предходен период или с преоценката, която се очаква да бъде извършена в бъдещ период, данъчните ефекти от коригирането на данъчната основа се признават в ►M5 печалбата или загубата ◄.

65А. Когато предприятието изплаща дивиденти на своите акционери, може да се изисква част от дивидентите да се плати на данъчните органи от името на акционерите. При някои законодателства тази сума се определя като данък при източника. Такава сума, платена или дължима на данъчните органи, се дебитира в собствения капитал като част от дивидентите.

Отсрочени данъци, произтичащи от бизнес комбинация

▼M12

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

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

▼M12

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

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

а) Придобитите отсрочени данъчни ползи, признати в рамките на периода на оценяване, които произтичат от нова информация за факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване, следва да се приложат, за да намалят балансовата сума на репутацията, свързана с това придобиване. Ако балансовата сума на тази репутация е нула, всякакви оставащи отсрочени данъчни ползи се признават в печалбата или загубата.

б) Всички други реализирани придобити отсрочени данъчни ползи се признават в печалба или загуба (или ако настоящият стандарт изисква това, извън печалба или загуба).

_____

▼B

Текущи и отсрочени данъци, произтичащи от сделки с плащане на базата на акции

68А. При някои законодателства предприятието приспада данък (т.е. сума, която подлежи на приспадане при определянето на облагаемата печалба) във връзка с възнаграждения, изплатени чрез акции, опции за акции или други инструменти на собствения капитал на предприятието. Размерът на този приспаднат данък може да се различава от съответния разход за възнаграждения и може да възникне в по-късен отчетен период. Например при някои законодателства предприятието може да признае разход за услуги, предоставяни от наети лица и получени срещу предоставена опция за акции в съответствие с МСФО 2 *Плащане на базата на акции,* но да не получи приспадане на данък до момента на изпълнение на опцията, като оценяването на размера на този данък се основава на цената на акциите на предприятието към датата на изпълнение на опцията.

68Б. Както и при разходите за изследователска дейност, разгледани в параграф 9 и параграф 26, буква б) от настоящия стандарт, разликата между данъчната основа за предоставените от наети лица услуги до момента (представляваща сумата, която данъчните органи биха разрешили да бъде приспадната в бъдещи периоди) и нулевата балансова стойност, представлява приспадаща се временна разлика, която води до формирането на отсрочен данъчен актив. Ако сумата, която данъчните органи биха позволили да бъде приспадната в бъдещи периоди, не е известна към края на периода, тя трябва да бъде приблизително оценена на базата на наличната информация към края на периода. Например ако сумата, която данъчните органи ще позволят като приспадане в бъдещи периоди, зависи от цената на акциите на предприятието към бъдеща дата, оценката на временните разлики, подлежащи на приспадане, трябва да се извърши на базата на цената на акциите на предприятието към края на периода.

▼**M38**

68В. Както е отбелязано в параграф 68А, сумата на приспаднатия данък (или приблизителната оценка на бъдещ приспаднат данък, определена в съответствие с параграф 68Б) може да се различава от свързания общ разход за възнаграждение. Параграф 58 от стандарта изисква текущите и отсрочените данъци да се признават като приход или разход и да се включват в печалбата или загубата за периода, освен ако данъкът възниква от а) сделка или събитие, което е признато в същия или различен период извън печалбата или загубата, или б) бизнес комбинация (различна от придобиването от инвестиционно предприятие на дъщерно предприятие, което трябва да бъде оценявано по справедлива стойност чрез печалбата или загубата). Ако сумата на приспаднатия данък (или приблизителната оценка на бъдещия приспаднат данък) надхвърля сумата на съответния общ разход за възнаграждение, това показва, че приспаднатият данък е свързан не само с разхода за възнаграждение, а и със статия на собствения капитал. При това положение превишението на съответния текущ или отсрочен данък следва да се признае директно в собствения капитал.

▼**B**

ПРЕДСТАВЯНЕ

Данъчни активи и данъчни пасиви

69. [Заличен]

70. [Заличен]

Компенсиране

71. Предприятието компенсира текущите данъчни активи и пасиви само тогава, когато:

а) има законно право да компенсира признатите суми; и

б) възнамерява или да уреди на нетна основа, или едновременно да реализира актива и да уреди пасива.

72. Въпреки че текущите активи и пасиви се признават и оценяват поотделно, в ►**M5** отчета за финансово състояние ◄ на предприятието те се компенсират в зависимост от критерии, подобни на критериите за финансови инструменти, установени в МСС 32. Предприятието обикновено има законно основание да приспада текущ данъчен актив срещу текущ данъчен пасив, когато те се отнасят до данъци върху дохода, наложени от един и същ данъчен орган и този орган разрешава на предприятието да извършва или получава еднократно плащане на нетна основа.

73. В консолидираните финансови отчети отсроченият данъчен актив на едно предприятие от групата се приспада срещу текущ данъчен пасив на друго предприятие от групата тогава и само тогава, когато съответните предприятия имат законно право да извършват или получават еднократни нетни плащания и предприятията възнамеряват да извършат или получат такова нетно плащане или едновременно да възстановят актива и да уредят пасива.

74. Предприятието компенсира отсрочени данъчни активи и пасиви само тогава, когато:

а) то има законно право да приспада текущи данъчни активи срещу текущи данъчни пасиви; и

▼B

б) отсрочените данъчни активи и пасиви се отнасят до данъци върху дохода, наложени от един и същ данъчен орган за:

i) едно и също данъчнозадължено предприятие; или

ii) различни данъчнозадължени предприятия, които възнамеряват или да уредят текущи данъчни пасиви и активи на нетна основа, или едновременно да реализират активите и да погасят пасивите за всеки бъдещ период, през който се очаква да бъдат погасени или възстановени значителни по размер отсрочени данъчни пасиви или активи.

75. За да се избегне нуждата от разработването на подробен времеви график за обратното проявление на всяка временна разлика, настоящият стандарт изисква предприятието да компенсира отсрочения данъчен актив срещу отсрочения данъчен пасив на едно и също предприятие само тогава, когато те се отнасят до данъци върху дохода, наложени от един и същ данъчен орган и предприятието има законно право да приспада текущи данъчни активи срещу текущи данъчни пасиви.

76. В редки случаи предприятието може да има законно право да приспада, както и намерение да се разплаща на нетна база за някои, но не за всички периоди. При такива редки случаи може да се изисква подробен времеви график, за да се установи надеждно дали отсроченият данъчен пасив на данъчнозадълженото предприятие ще породи увеличени данъчни плащания за същия период, за който отложен данъчен актив на друго данъчнозадължено предприятие ще породи намалени данъчни плащания за второто предприятие.

Данъчен разход

Данъчен разход/приход, отнасящ се до печалба или загуба от обичайна дейност

▼M31

77. Данъчният разход (приход), отнасящ се към печалбата или загубата от обичайни дейности, се представя в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

———————

▼B

Курсови разлики от чуждестранни отсрочени данъчни пасиви или активи

78. МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* изисква определени курсови разлики да се признават като приход или разход, но не конкретизира къде следва да бъдат представени такива разлики в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Съответно, когато курсовите разлики от чуждестранни отсрочени данъчни пасиви или активи се признават в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, тези разлики може да се класифицират като разходи/приходи за отсрочени данъци, ако се прецени, че това представяне ще бъде от полза за потребителите на финансовите отчети.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

79. Основните компоненти на данъчния разход/приход се оповестяват поотделно.

▼B

80. Компонентите на данъчния разход/приход могат да включват:

а) текущ данъчен разход/приход;

б) всички корекции на текущ данък от предходни периоди, признати през периода;

в) сумата на разхода/прихода по отсрочени данъци, отнасяща се до възникването и обратното проявление на временни разлики;

г) сумата на отсрочения данъчен разход/приход, отнасяща се до промени в данъчните ставки или въвеждането на нови данъци;

д) сумата на ползите, възникващи от непризната преди данъчна загуба, данъчен кредит или временна разлика за предходен период, използвана, за да се намали разходът за текущи данъци;

е) сумата на ползите, възникващи от непризната преди данъчна загуба, данъчен кредит или временна разлика за предходен период, използвана, за да се намали отсроченият данъчен разход;

ж) отсрочения данъчен разход, възникващ в резултат на обезценката или отчитането с обратен ефект на предишна обезценка на отсрочен данъчен актив в съответствие с параграф 56; и

з) сумата на данъчния разход/приход, отнасяща се до онези промени в счетоводната политика и грешки, които са включени в печалбата или загубата в съответствие с МСС 8, тъй като не могат да бъдат отчетени с обратна сила.

▼M5

81. Следното също се оповестява отделно:

а) Съвкупният текущ и отсрочен данък, отнасящ се до статии, начислени или отнесени директно по кредита на собствен капитал (вж. параграф 62А);

аб) сумата на данъка върху дохода, отнасящ се до всеки компонент на друг всеобхватен доход (вж. параграф 62 и МСС 1 (както е преработен през 2007 г.));

б) [заличен];

▼B

в) обяснение на връзката между данъчния разход/приход и счетоводната печалба в едната или и двете от следните форми:

i) числово равнение между данъчния разход/приход и резултата от умножаването на сумата на счетоводната печалба по приложимата(ите) данъчна(и) ставка(и) с оповестяване също на основата, върху която се изчислява(т) приложимата(ите) данъчна(и) ставка(и); или

ii) числово равнение между средната ефективна данъчна ставка и приложимата данъчна ставка с оповестяване също на основата, върху която е изчислена приложимата данъчна ставка;

г) обяснение на промените в приложимата(ите) данъчна(и) ставка(и) в сравнение с предходния отчетен период;

д) сумата (и датата на изтичане на срока им, ако има такъв) на приспадащите се временни разлики и неизползваните данъчни загуби и кредити, за които в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ не е бил признат отсрочен данъчен актив;

▼B

е) общата сума на временните разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в ►M32 съвместни предприятия ◄, за които не са били признати отсрочени данъчни пасиви (вж. параграф 39);

ж) по отношение на всеки вид временни разлики и всеки вид неизползвани данъчни загуби и неизползвани данъчни кредити:

i) сумата на отсрочените данъчни активи и пасиви, призната в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ за всеки представен период;

ii) сумата на отсрочения данъчен приход или разход, призната в ►M5 печалбата или загубата ◄, ако тя не е очевидна от измененията на сумите, признати в ►M5 отчета за финансово състояние ◄;

▼M12

з) по отношение на преустановени дейности, данъчният разход, отнасящ се до:

i) печалбата или загубата от преустановяването; и

ii) печалбата или загубата от обичайна дейност на преустановените дейности за периода заедно със съответните суми за всеки предходен представен период;

и) размера на ефекта на изплатените на акционерите в предприятието дивиденти върху данъка върху дохода, предложен или деклариран преди финансовите отчети да бъдат одобрени за публикуване, но непризнат като пасив във финансовите отчети;

й) ако бизнес комбинация, в която предприятието е придобиващ, доведе до промяна на сумата, призната като отсрочен данъчен актив преди комбинацията (вж. параграф 67), сумата на тази промяна; и

к) ако отсрочените данъчни ползи, придобити в бизнес комбинация, не са признати към датата на придобиване, но са признати след датата на придобиване (вж. параграф 68), описание на събитието или промяната в обстоятелствата, която е довела до признаването на отсрочените данъчни ползи.

▼B

82. Предприятието оповестява сумата на отсрочен данъчен актив и естеството на доказателствата, подкрепящи неговото признаване, когато:

а) усвояването на отсрочения данъчен актив зависи от бъдещите облагаеми печалби, превишаващи печалбите, които възникват в резултат от обратното проявление на съществуващите облагаеми временни разлики; и

б) предприятието е претърпяло загуба в текущия или в предходния период в данъчната област, към която се отнася отсроченият данъчен актив.

82A. При обстоятелствата, описани в параграф 52A, предприятието оповестява естеството на потенциалните данъчни последици, които биха възникнали в резултат от изплащане на дивиденти на акционерите. В допълнение то оповестява сумите на потенциалните последици за данъка върху дохода, които могат да бъдат практически определени, както и дали съществуват потенциални последици за данъка върху дохода, които не могат да бъдат практически определени.

83. [Заличен]

▼B

84. Оповестяването, изисквано съгласно параграф 81, буква в), позволява потребителите на финансовите отчети да разберат дали връзката между данъчните разходи/приходи и счетоводната печалба е необичайна и да разберат значимите фактори, които биха могли да имат влияние върху тази връзка в бъдеще. Връзката между данъчния разход/приход и счетоводната печалба може да бъде повлияна от такива фактори като приходите, неподлежащи на облагане с данъци, разходите, непризнати за данъчни цели при определяне на облагаемата печалба/загуба, ефекта от данъчните загуби и ефекта от чуждестранните данъчни ставки.

85. При обяснението на връзката между данъчния разход/приход и счетоводната печалба предприятието използва приложимата данъчна ставка, която осигурява най-съдържателна информация за потребителите на финансовите му отчети. Често най-пълна със съдържание е вътрешната ставка за данъка в държавата, в която е седалището на предприятието, обединяваща данъчната ставка, прилагана за държавни данъци, със ставките, прилагани за всякакви местни данъци, които се изчисляват на подобно по същество ниво като облагаемата печалба/данъчната загуба. Въпреки това за едно предприятие, осъществяващо дейност при различни законодателства, може да има повече смисъл да се обединят равненията, изготвени при използване на вътрешната ставка за всяка отделна юрисдикция. Следващият пример илюстрира как изборът на приложима данъчна ставка засяга представянето на числовото равнение.

Пример, илюстриращ параграф 85

През 19X2 г. предприятието има счетоводна печалба по силата на местното законодателство (държава А) в размер на 1 500 единици (19X1 г: 2 000 единици) и в държава Б — 1 500 единици (19X1 г.: 500 единици). Данъчната ставка е 30 % за държава А и 20 % за държава Б. В държава А разходите от 100 единици (19X1 г.: 200 единици) не подлежат на приспадане за данъчни цели.

Пример, показващ равнението с вътрешната данъчна ставка:

	19X1 г.	19X2 г.
Счетоводна печалба	2 500	3 000
Данък при вътрешна данъчна ставка от 30 %	750	900
Данъчен ефект от разходите, непризнати за данъчни цели	60	30
Ефект от по-ниските данъчни ставки в държава Б	(50)	(150)
Данъчен разход	760	780

Следващият пример илюстрира равнение, изготвено чрез обединяване на отделните ставки за всяко национално законодателство. При този метод ефектът от разликите между вътрешната данъчна ставка за отчитащото се предприятие и вътрешните данъчни ставки за други законодателства не се появява като отделна статия при равнението. Може да бъде необходимо предприятието да обясни ефекта от значителните промени или в данъчните ставки, или в структурата на печалбите, реализирани в различните юрисдикции, с цел да обясни промените в данъчните ставки, които е приложило, както се изисква съгласно параграф 81, буква г).

▼B

Счетоводна печалба	2 500	3 000
Данък при вътрешни данъчни ставки, приложими към печалбата в държавата, в която е реализирана	700	750
Данъчен ефект от разходи, непризнати за данъчни цели	60	30
Данъчен разход	760	780

86. Средната ефективна данъчна ставка представлява данъчният разход/приход, разделен на счетоводната печалба.

87. Често не е практично да се изчислява размерът на непризнатите отсрочени данъчни пасиви, възникващи от инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в ►M32 съвместни предприятия ◄ (вж. параграф 39). Поради това настоящият стандарт изисква предприятието да оповести обобщения размер на съответните временни разлики, но не изисква да се оповестяват отсрочените данъчни пасиви. Въпреки това, когато е уместно, предприятията се насърчават да оповестяват размерите на непризнатите отсрочени данъчни пасиви, тъй като тази информация може да бъде от полза за потребителите на финансовите отчети.

87А. Параграф 82А изисква предприятието да оповести естеството на потенциалните последици за данъците върху дохода, които ще бъдат породени от изплащането на дивиденти на акционерите. Предприятието оповестява важните характеристики на системата за данъчно облагане на доходите и факторите, които ще повлияят на сумата на последиците за данъка върху дохода от изплащането на дивиденти.

87Б. Понякога не е практично да се изчислява общата сума на потенциалните последици за данъка върху дохода, които биха възникнали в резултат от изплащането на дивиденти на акционерите. Такъв може да е случаят, например когато предприятието има голям брой чуждестранни дъщерни предприятия. Дори при такива обстоятелства обаче някои части от общата сума могат да бъдат лесноопределими. Например в една консолидирана група предприятието майка и някои от неговите дъщерни предприятия може да са платили данъци върху дохода върху неразпределената печалба при по-висока ставка и да знаят каква е сумата, която трябва да бъде възстановена при плащането на бъдещи дивиденти на акционерите от консолидираната неразпределена печалба. В такъв случай сумата за възстановяване се оповестява. Ако е приложимо, предприятието оповестява също, че съществуват допълнителни потенциални последици за данъка върху дохода, които практически не могат да бъдат определени. В отделните финансови отчети на предприятието майка, ако има такива, оповестяването на потенциалните последици за данъка върху дохода е свързано с неразпределената печалба на предприятието майка.

87В. Предприятието, задължено да направи оповестяванията, посочени в параграф 82А, може също да е задължено да направи оповестявания за временни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове или асоциирани предприятия или участия в ►M32 съвместни предприятия ◄. В такива случаи предприятието отчита това при определянето на информацията, която да бъде оповестена съгласно параграф 82А. Например предприятието може да бъде задължено да оповести общата сума на временните разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, за които не са били признати отсрочени данъчни пасиви (вж. параграф 81, буква е). Ако не е практически възможно да се изчислят сумите от непризнати отсрочени данъчни пасиви (вж. параграф 87), може да съществуват суми от потенциални последици за данъка върху дохода от дивиденти, отнасящи се до тези дъщерни предприятия, които практически не могат да бъдат определени.

▼B

88. Предприятието оповестява всички свързани с данъци условни задължения и условни активи в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*. Условните задължения и условните активи могат да възникнат например от неразрешени спорове с данъчните органи. По подобен начин, когато промените в данъчните ставки или данъчните закони влязат в сила или бъдат обявени ►M5 след края на отчетния период ◄, предприятието оповестява всеки значителен ефект от тези промени върху неговите текущи и отсрочени данъчни активи и пасиви (вж. МСС 10 *Събития* ►M5 *след края на отчетния период* ◄).

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

89. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 1998 г., с изключение на уточненията в параграф 91. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за финансово отчитане, обхващащо периоди, които започват преди 1 януари 1998 г., то оповестява, че е приложило стандарта вместо МСС 12 *Отчитане на данъците върху дохода*, одобрен през 1979 г.

90. Настоящият стандарт заменя МСС 12 *Отчитане на данъци върху дохода,* одобрен през 1979 г.

91. Параграфи 52А, 52Б, 65А, параграф 81, буква и), параграфи 82А, 87А, 87Б, 87В и заличаването на параграфи 3 и 50 влизат в сила за годишните финансови отчети ([1]), които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г. По-ранното им прилагане се насърчава. Ако по-ранното прилагане има отражение върху финансовите отчети, предприятието следва да оповести този факт.

▼M5

92. МСС 1 (както е преработен през 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това той изменя параграфи 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68С, 77 и 81, заличава параграф 61 и добавя параграфи 61А, 62А и 77А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M12

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

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

([1]) Параграф 91 се отнася за „годишни финансови отчети“ съгласно по-ясното изписване на датите на влизане в сила, прието през 1998 г. Параграф 89 се отнася за „финансови отчети“.

▼M12

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

▼M33

98. Параграф 52 бе преномериран на 51А, параграф 10 и следващите параграф 51А примери бяха изменени, а параграф 51Б, параграф 51В и следващия го пример, както и параграфи 51Г, 51Д и 99 бяха добавени от издадения през декември 2010 г. „Отсрочен данък: възстановяване на основни активи“. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2012 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M32

98А. МСФО 11 *Съвместни предприятия*, издаден през май 2011 г., измени параграфи 2, 15, 18, буква д), 24, 38, 39, 43—45, 81, буква е), 87 и 87В. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 11.

▼M31

98Б. С издадения през юни 2011 г. документ „Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход“ (изменения на МСС 1) се изменя параграф 77 и се заличава параграф 77А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

▼M38

98В. С *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., бяха изменени параграф 58 и параграф 68В. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешено е по-ранното прилагане на *Инвестиционни предприятия*. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то прилага по едно и също време всички изменения, включени в *Инвестиционни предприятия*.

▼M52

98Д. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф 59. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.

▼M56

98Ж. С издадените през януари 2016 г. „Признаване на отсрочени данъчни активи при нереализирани загуби“ (изменения на МСС 12) бе изменен параграф 29 и бяха добавени параграфи 27А, 29А и примерът след параграф 26. Предприятията прилагат тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2017 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятие ги прилага за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятията прилагат настоящите изменения със задна дата в съответствие с МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“. Въпреки това, при първоначалното прилагане на изменението, промяната в стойността на собствения капитал в началото на най-ранния сравнителен период може да се признае в неразпределената печалба (или по целесъобразност — в друг компонент на собствения капитал), без да се разпределя между първоначалната стойност за периода на неразпределената печалба и другите компоненти на собствения капитал. Ако предприятие прилага това облекчение, то оповестява този факт.

▼**M53**

98Е. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 20 и се заличават параграфи 96, 97 и 98Г. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼**M33**

ОТМЯНА НА ПКР-21

99. С измененията, въведени от издадения през декември 2010 г. „Отсрочен данък: възстановяване на основни активи“, се преустановява действието на разяснение 21 на ПКР „Данъци върху дохода — възстановяване на преоценените неамортизируеми активи“.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 16

Имоти, машини и съоръжения

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране на имотите, машините и съоръженията, така че ползвателите на финансовите отчети да могат да разпознават информацията за инвестициите на предприятието в имоти, машини и съоръжения и промените в такива инвестиции. Основните въпроси при отчитането на имотите, машините и съоръженията са признаването на активите, определянето на балансовите им стойности и амортизационните разходи и загубите от обезценка, които трябва да бъдат признати във връзка с тях.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт се прилага при отчитането на имоти, машини и съоръжения, освен когато друг МСС изисква или разрешава различно счетоводно третиране.

▼M45

3. Настоящият стандарт не се прилага за:

а) имотите, машините и съоръженията, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности*.

б) биологичните активи, свързани със земеделска дейност, различни от растения носители (вж. МСС 41 *Земеделие*). Настоящият стандарт се прилага за растенията носители, но не и за продукцията от растения носители.

в) признаването и оценяването на активи за проучване и оценка (вж. МСФО 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси*).

▼B

г) правата върху природни залежи и резерви от рода на нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.

Настоящият стандарт обаче се прилага за имоти, машини и съоръжения, използвани за разработване или поддържане на активите, посочени в букви б)—г).

4. Други стандарти може да изискват признаването на актив от имоти, машини и съоръжения въз основа на подход, различен от подхода в настоящия стандарт. Например МСС 17 *Лизинг* изисква от предприятието да оценява своето признаване на обект от лизингови имоти, машини и съоръжения въз основа на прехвърлянето на рискове и изгоди. Въпреки това в подобни случаи всички други аспекти на счетоводното третиране на тези активи, включително амортизацията, се определят от изискванията на настоящия стандарт.

▼M8

5. Предприятие, което използва модела на цената на придобиване за инвестиционни имоти съгласно МСС 40 *Инвестиционни имоти*, използва модела на цената на придобиване и по настоящия стандарт.

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

▼M45

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

Растение носител **е живо растение, което:**

а) се използва в производството или доставката на земеделска продукция;

б) се очаква да осигурява продукция през повече от един период; както и

▼M45

в) е малко вероятно да бъде продадено като земеделска продукция освен при случайни продажби за получаване на остатъчната стойност.

(В параграфи 5А и 5Б от МСС 41 това определение за растение носител е допълнено с повече информация).

Балансова стойност **е сумата, с която един актив се признава, след като се приспаднат всички натрупани за него амортизации, както и натрупаната загуба от обезценка.**

▼B

Цена на придобиване — сумата от заплатените парични средства или парични еквиваленти или справедливата стойност на друга престация за придобиването на един актив към момента на придобиването или създаването му или, където е приложимо, сумата, отнасяща се към този актив, когато е признат първоначално в съответствие с конкретните изисквания на други МСФО, например МСФО 2 *Плащане на базата на акции.*

Амортизируема сума — цената на придобиване на актива или друга стойност, заменяща я във финансовите отчети, намалена с остатъчната стойност.

Амортизация — систематичното разпределение на амортизируемата сума на актива през полезния му живот.

Специфична за предприятието стойност — настоящата стойност на паричните потоци, които предприятието очаква да възникнат от продължаващата употреба на актив и от неговото освобождаване в края на полезния му живот или очаква да възникнат при уреждането на пасив.

▼M33

Справедлива стойност — е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“).

▼B

Загуба от обезценка — сумата, с която балансовата стойност на актива надвишава неговата възстановима стойност.

Имоти, машини и съоръжения — материалните активи, които:

а) се държат от предприятието, за да се използват за производството или доставката на стоки или услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели;

б) се очаква да бъдат използвани през повече от един период.

▼M8

Възстановима стойност е по-високата от справедливата стойност на даден актив, намалена с разходите за продажбата и неговата стойност в употреба.

▼B

Остатъчна стойност — приблизително оценената сума, която предприятието би получило понастоящем при освобождаването от един актив, след като се приспаднат приблизителните разходи по освобождаването от него, ако активът вече е остарял и в състоянието, в което се очаква да бъде в края на полезния му живот.

Полезен живот:

а) периода, през който един актив се очаква да бъде наличен за използване от предприятието; или

б) броя на произведените или подобни единици, които се очаква предприятието да получи от актива.

ПРИЗНАВАНЕ

7. Цената на придобиване на отделен имот, машина и съоръжение се признава за актив само ако:

а) е вероятно предприятието да получи в бъдеще икономически изгоди, свързани с актива; и

б) цената на придобиване на актива може надеждно да бъде оценена.

▼M36

8. Такива позиции като резервни части, резервно оборудване и сервизно оборудване се признават в съответствие с настоящия МСФО, когато те отговарят на определението за имоти, машини и съоръжения. В противен случай тези позиции се класифицират като материални запаси.

▼B

9. Настоящият стандарт не предписва мерна единица за признаване, т.е. какво съставлява позиция на имоти, машини и съоръжения. Ето защо при прилагане на критериите за признаване към специфичните обстоятелства на дадено предприятие е необходимо да се използва преценка. Може да е уместно да се обединят поотделно незначителни позиции като матрици, инструменти и други и критериите да се приложат към съвкупната им стойност.

10. Предприятието оценява по силата на настоящия принцип за признаване всичките си разходи за имоти, машини и съоръжения в момента, когато бъдат направени. Тези разходи включват разходите, направени първоначално за придобиване или построяване на актива от имоти, машини и съоръжения, и разходите, извършени впоследствие за добавяне или подмяна на части или за обслужването му.

Първоначални разходи

11. Имоти, машини и съоръжения могат да бъдат придобити с цел безопасност или опазване на околната среда. Придобиването на такива имоти, машини и съоръжения, макар да не увеличава пряко бъдещите икономически изгоди от всеки конкретен съществуващ имоти, машина и съоръжение, може да е необходимо, за да може предприятието да получава бъдещите икономически изгоди от другите си активи. Такива имоти, машини и съоръжения отговарят на условията за признаване като актив, тъй като създават възможност за бъдещи икономически изгоди от съответните активи, които предприятието ще извлече над това, което то би могло да извлече, ако тези активи не бяха придобити. Например един производител на химически продукти може да въведе нови процеси за химическа обработка, за да спазва изискванията за опазване на околната среда при производството и съхранението на опасни химикали. Свързаните с това подобрения на машините и съоръженията се признават за актив, защото без тях предприятието не може да произвежда и продава химикали. Явяващата се обаче в резултат на това балансова стойност на такъв актив или свързани активи се проверява за обезценка в съответствие с МСС 16 *Обезценка на активи.*

Последващи разходи

12. Съгласно принципа на признаване в параграф 7 предприятието не признава в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения разходите за ежедневното обслужване на актива. Тези разходи по-скоро се признават в печалба или загуба в момента на извършването им. Разходите за ежедневно обслужване са предимно разходите за труд и консумативи и могат да включват стойността на малки резервни части. Целта на тези разходи често се описва като „ремонти и поддръжка“ на актива от имоти, машини и съоръжения.

▼B

13. Части от някои позиции от имоти, машини и съоръжения може да се нуждаят от подмяна на определени интервали от време. Например една пещ може да се нуждае от нова вътрешна облицовка след определен брой часове на използване или салонът на пътнически самолет, чиито седалки и кухни може да се нуждаят от подмяна няколко пъти през полезния живот на корпуса. Активи от имоти, машини и съоръжения могат да се придобиват и с цел да се правят по-рядко повтарящи се подмени, като например подмяна на вътрешни стени на сграда или извършване на еднократна подмяна. По силата на принципа на признаване в параграф 7 предприятието признава в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения разхода за подмяна на част от такъв актив, когато е направен такъв разход, ако отговаря на критериите за признаване. Балансовата сума на тези части, които са подменени, се отписва в съответствие с разпоредбите за отписване, посочени в настоящия стандарт (вж. параграфи 67—72).

14. Условие за продължаване на експлоатацията на актив от имоти, машини и съоръжения (например самолет) може да бъде извършването на редовни основни прегледи за дефекти, независимо дали са подменяни части от актива. При извършването на всеки основен преглед разходите за него се признават в балансовата стойност на актива от имоти, машини и съоръжения като подмяна, ако са спазени критериите за признаване. Всяка оставаща балансова сума от разходите за предишния преглед (различаваща се от физически части) се отписва. Това става независимо дали разходите за предишния преглед са били определени в сделката, посредством която активът е бил придобит или построен. Ако е необходимо, приблизително оценените разходи за аналогичен бъдещ преглед могат да се използват като индикация какви са били разходите за настоящия преглед, когато активът е бил придобит или построен.

ОЦЕНКА ПРИ ПРИЗНАВАНЕ

15. Всеки имот, машина и съоръжение, които се признават като актив, се оценяват по цена на придобиване.

Компоненти на цената на придобиване

16. Цената на придобиване на един имот, машина и съоръжение включва:

а) неговата покупна цена, включително митата и невъзстановимите данъци върху покупката, след приспадане на всички търговски отстъпки;

б) всякакви разходи, пряко отнасящи се до придвижването на актива до местоположението и привеждането му в състояние, необходимо за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството;

в) първоначалната приблизителна оценка на разходите за демонтаж и преместване на актива и възстановяване на обекта, на който е разположен, задължението, което предприятието поема при придобиването на актива или като последствие от използването на актива през определен период за цели, различни от производството на материални запаси през този период.

17. Примери за преки разходи са:

а) разходи за персонала (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица)*, произтичащи пряко от построяването или придобиването на актива от имоти, машини и съоръжения;

б) разходи за подготовката на обекта;

в) разходи за първоначална доставка и обработка;

▼B

г) разходи за инсталиране и монтаж;

д) разходи за тестване дали активът функционира правилно след приспадане на нетните приходи от продажба на произведените единици до привеждане на актива на това местоположение и в това състояние (например мостри, произведени по време на изпитването на оборудването); и

е) професионални хонорари.

18. Предприятието прилага МСС 2 *Материални запаси* към разходите по задължения за демонтаж, преместване и възстановяване на обекта, на който е разположен активът, които са направени през определен период като резултат от използването на актива за производството на материални запаси през този период. Задълженията за разходи, отчитани в съответствие с МСС 2 или МСС 16, се признават и оценяват в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи.*

19. Примери за разходи, които не са елементи на цената на придобиване на актив от имоти, машини и съоръжения, са:

а) разходите за откриване на нов обект;

б) разходите за въвеждане на нов продукт или услуга (включително разходите за реклама и промоция);

в) разходите за извършване на дейност на ново местоположение или с нова категория клиенти (включително разходите за обучение на персонала);

г) административните и другите общопроизводствени разходи.

20. Признаването на разходи в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения се преустановява, когато активът е на местоположението и в състоянието, необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Следователно разходите за използване или предислоциране на актива не се включват в балансовата стойност на този актив. Например следните разходи не се включват в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения:

а) разходите, извършени докато актив, годен за експлоатация по начина, предвиден от ръководството, предстои да бъде въведен в употреба или се експлоатира на по-малка от пълната му производствена мощност;

б) първоначалните оперативни загуби, като тези, които се понасят, докато се създава търсене за продукцията на актива; и

в) разходите за преместване или реорганизация на част или цялата дейност на предприятието.

21. Някои операции възникват във връзка с построяването или създаването на актив от имоти, машини и съоръжения, но не са необходими за привеждане на актива до мястото или състоянието, необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Тези случайни операции може да възникнат преди или по време на построяването или развойната дейност. Например доход може да се получи, като площадката за строеж на сграда се използва като паркинг преди започване на строителството. Тъй като случайните операции не са необходими за привеждане на актива на мястото и в състоянието, необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството, приходите и свързаните разходи от случайните операции се признават като печалба или загуба и се включват в съответстващите им класификации на приходи и разходи.

▼B

22. Цената на придобиване на създаден от самото предприятие актив се определя, като се следват същите принципи както за придобит актив. Ако предприятието изработва подобни активи за продажба в хода на нормалната си дейност, себестойността на актива обикновено е същата както разходите за производството на актива за продажба (вж. МСС 2). Следователно всякаква вътрешна печалба се елиминира при изчисляването на тези стойности. Също така стойността на необичайни количества бракуван материал, труд или други ресурси, използвани за производството на създаден от самото предприятие актив, не се включва в себестойността на актива. МСС 23 *Разходи по заеми* установява критериите, които трябва да се спазват при признаване на лихвените разходи като компонент на себестойността на построени от предприятието активи от имоти, машини и съоръжения.

▼M45

22A. Растенията носители се отчитат по същия начин като имотите, машините и съоръженията, придобити по стопански начин, преди да бъдат докарани до местоположението и приведени в състоянието, които са необходими за тяхната експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Вследствие на това под „създаване“ или „построяване“ в настоящия стандарт следва да се разбират дейностите, които са необходими за отглеждане на растенията носители, преди тези растения да бъдат докарани до необходимото местоположение и приведени в необходимото състояние, за да могат да бъдат използвани по предвидения от ръководството начин.

▼B

Оценка на цената на придобиване

▼M1

23. Стойността на даден имот, машина, съоръжение и оборудване е равностойността на паричната цена на датата на признаването му. Ако плащането е отсрочено извън обичайните кредитни срокове, разликата между равностойността на паричната цена и общото плащане се признава като лихва в течение на периода на кредита, освен ако не се капитализира в съответствие с МСС 23.

▼B

24. Един или повече активи от имоти, машини и съоръжения могат да се придобиват в замяна за непаричен(ни) актив(и) или комбинация от парични и непарични активи. По-нататък се разглежда просто размяната на един непаричен актив за друг, но същото важи и за всякакви размени, описани в предходното изречение. Цената на придобиване на такъв актив от имоти, машини и съоръжения се определя по справедливата стойност, освен ако: а) сделката по размяна няма търговско съдържание, или б) нито справедливата стойност на получения актив, нито тази на дадения актив може надеждно да бъде оценена. Придобитият актив се оценява по този начин дори ако предприятието не може незабавно да отпише предавания актив. Ако придобитият актив не е оценен по справедлива стойност, неговата цена на придобиване се определя по балансовата стойност на предадения актив.

25. Предприятието определя дали сделката по размяна има търговско съдържание, като преценява степента, до която бъдещите му парични потоци се очаква да се променят в резултат от размяната. Сделка по размяна има търговско съдържание, ако:

а) конфигурацията (риск, момент на настъпване и сума) на паричните потоци от получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци от прехвърления актив; или

б) специфичната за предприятието стойност на частта от операциите на предприятието, засегната от сделката, се промени в резултат от размяната; и

в) разликата, посочена в буква а) или б), е значителна по отношение на справедливата стойност на разменените активи.

▼B

За целите на определянето дали дадена сделка по размяна има търговско съдържание специфичната за предприятието стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, отразява паричните потоци след данъчно облагане. Резултатът от тези анализи може да е ясен и без да се налага предприятието да прави подробни изчисления.

▼M33

26. Справедливата стойност на даден актив се определя надеждно, ако: (а) колебанията в обхвата на разумните оценки на справедливата стойност не са значими за този актив, или б) вероятностите на различните приблизителни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно оценени и използвани при оценяването на справедливата стойност. Ако предприятието е в състояние да определи надеждно справедливата стойност на получения или отдадения актив, тогава справедливата стойност на отдадения актив се използва за оценяването на стойността на получения актив, освен ако справедливата стойност на получения актив не е по-ясно определима.

▼B

27. Цената на придобиване на актив от имоти, машини и съоръжения, държан от наемател по финансов лизингов договор, се определя, като се следват принципите, изложени в МСС 17.

28. Балансовата стойност на имотите, машините и съоръженията може да се намалява с отпуснатите правителствени дарения в съответствие с МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ*.

ОЦЕНКА СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

29. Предприятието избира модела на цената на придобиване в параграф 30 или модела на преоценка в параграф 31 като своя счетоводна политика и прилага тази политика към цял клас имоти, машини и съоръжения.

Модел на цената на придобиване

30. След признаване като актив дадена позиция от имоти, машини и съоръжения се отчита по нейната цена на придобиване минус натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка.

Модел на преоценка

31. След първоначалното признаване за актив всеки имот, машина и съоръжение, чиято справедлива стойност може да се оцени надеждно, се отчита по преоценена стойност, която е справедливата стойност на актива към датата на преоценката минус всички последвали натрупани амортизации, както и последвалите натрупани загуби от обезценка. Преоценките се правят достатъчно редовно, за да се гарантира, че балансовата сума не се различава съществено от тази, която би била определена при използването на справедливата стойност към датата на счетоводния ►M5 отчет за финансово състояние ◄.

▼M33

_____

▼B

34. Честотата на преоценките зависи от промените в справедливите стойности на отделните имоти, машини и съоръжения, които се преоценяват. Когато справедливата стойност на преоценяван актив значително се различава от балансовата му стойност, се изисква допълнителна преоценка. Някои имоти, машини и съоръжения са изложени на значителни и чести промени в справедливата стойност и това налага ежегодна преоценка. Такива чести преоценки не са необходими за имоти, машини и съоръжения, чиито справедливи стойности търпят само незначителни промени. За тях преоценката на всеки три или пет години може да е достатъчна.

▼M43

35. Когато се преоценява отделен имот, машина и съоръжение, балансовата стойност на този актив се коригира до преоценената стойност. Към датата на преоценка активът се третира по един от следните начини:

а) брутната балансова стойност се коригира по начин, който е съвместим с преоценката на балансовата стойност на актива. Например брутната балансова стойност може да бъде преизчислена чрез позоваване на наблюдаеми пазарни данни или може да се преизчисли пропорционално на промяната в балансовата стойност. Натрупаната амортизация към датата на преоценката се коригира, така че да е равна на разликата между брутната балансова стойност и балансовата стойност на актива, след като се вземат под внимание натрупаните загуби от обезценка. или

б) натрупаната амортизация се отписва за сметка на брутната балансова стойност на актива.

Сумата на корекцията на натрупаната амортизация съставлява част от увеличението или намалението на балансовата стойност, което се отчита в съответствие с параграфи 39 и 40.

▼B

36. Когато се преоценява имот, машина или съоръжение, се преоценява целият клас имоти, машини и съоръжения, към който принадлежи този актив.

▼M45

37. Клас имоти, машини и съоръжения представлява група активи със сходен характер и употреба в дейностите на предприятието. По-долу са дадени примери за отделни класове:

▼B

а) земя;

б) земя и сгради;

в) машини;

г) кораби;

д) самолети;

е) моторни превозни средства;

▼M45

ж) обзавеждане и вътрешни инсталации;

з) офис оборудване; както и

и) растения носители.

▼B

38. Активите във всеки клас имоти, машини и съоръжения се преоценяват едновременно, за да се избегне селективната преоценка на активи и отчитането на суми във финансовите отчети, които представляват смесица от цени на придобиване и оценки към различни дати. Въпреки това даден клас активи може да се преоценява на периодичен принцип, при условие че преоценката на класа активи се извършва за кратък срок и че преоценките се актуализират.

▼B

►M5 39. Когато балансовата сума на един актив се увеличава в резултат на преоценка, увеличението се признава в друг всеобхватен доход и се натрупва в собствен капитал в статията „Резерв от преоценки“. ◄ Увеличението от преоценка обаче се признава за печалба или загуба, когато възстановява обратно намаление от преоценка на същия актив, което преди това е признато за печалба или загуба.

40. Когато балансовата стойност на един актив се намалява в резултат на преоценка, намалението се признава за печалба или загуба. ►M5 Намалението обаче се признава в друг всеобхватен доход до степента на съществуващо кредитно салдо в резерва от преоценки по отношение на този актив. Намалението, признато в друг всеобхватен доход, намалява сумата, натрупана в собствен капитал в статията „Резерв от преоценки“. ◄

41. Резервът от преоценки, включен в собствения капитал по отношение на актив от имоти, машини и съоръжения, може да се прехвърля директно към неразпределената печалба, когато активът бъде отписан. Това може да означава прехвърляне на целия резерв при изваждане от употреба или освобождаване от актива. Част от преоценката обаче може да бъде прехвърлена при използването на актива от предприятието. В такива случаи сумата на прехвърлената преоценка представлява разликата между амортизацията въз основа на преоценената балансова стойност на актива и амортизацията въз основа на цената на придобиване. Прехвърлянето от „Резерв от преоценки“ в неразпределената печалба не се извършва посредством ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

42. Ефектът върху подоходните данъци, ако има такъв, който е резултат от преоценяването на имоти, машини и съоръжения, се признава и оповестява в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

Амортизация

43. Всяка част от актив от имоти, машини и съоръжения с цена на придобиване, която е значителна по отношение на общата стойност на актива, се амортизира отделно.

▼M12

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

▼B

45. Значителна част от актив от имоти, машини и съоръжения може да има полезен живот и метод на амортизация, еднакви с полезния живот и метода на амортизация на друга значителна част от същия актив. Такива части могат да се групират при определяне на разходите за амортизация.

46. До степента, до която предприятието амортизира поотделно някои части на актив от имоти, машини и съоръжения, то амортизира също така отделно останалата част от актива. Останалата част се състои от частите на актива, които самостоятелно не са значителни. Ако предприятието има променливи очаквания относно тези части, може да са необходими способи на приближение за амортизиране на останалата част по начин, който вярно да отразява начина на потребление и/или полезния живот на тези части.

▼B

47. Предприятието може да реши да амортизира поотделно части от актив, които нямат значителна стойност спрямо общата цена на придобиване на актива.

48. Амортизационният разход за всеки период се признава в печалбата или загубата, освен ако е включен в балансовата стойност на друг актив.

49. Амортизационният разход за периода обикновено се признава в печалбата или загубата. Понякога обаче бъдещите икономически изгоди, свързани с даден актив, се усвояват в производството на други активи. В този случай амортизационният разход представлява част от себестойността на другия актив и се включва в неговата балансова стойност. Например амортизацията на производствени машини и съоръжения се включва в разходите за преобразуване на материалните запаси (вж. МСС 2). По аналогичен начин амортизацията на имоти, машини и съоръжения, използвани за развойна дейност, може да се включи в себестойността на нематериалния актив, признат в съответствие с МСС 38 *Нематериални активи*.

Амортизируема сума и период на амортизация

50. Амортизируемата сума на актив се разпределя систематично върху целия му полезен живот.

51. Остатъчната стойност и полезният живот на актив се преразглеждат най-малко при приключването на всяка финансова година и ако очакванията се различават от предишните приблизителни оценки, промените следва да се отчитат като промяна в счетоводните приблизителни оценки в съответствие с МСС 8 *Счетоводни политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

52. Амортизация се признава дори ако справедливата стойност на актива надвишава неговата балансова стойност, стига остатъчната стойност на актива да не надвишава балансовата му стойност. Ремонтът и поддръжката на актива не премахват необходимостта той да бъде амортизиран.

53. Амортизируемата сума на всеки актив се определя след приспадане на остатъчната стойност на актива. На практика остатъчната стойност на актива често е незначителна и затова не е съществена за изчисляването на амортизируемата сума.

54. Остатъчната стойност на актив може да се увеличи до сума, равна или по-голяма от балансовата стойност на актива. В такъв случай амортизационното отчисление на актива е нула, освен и докато неговата остатъчна стойност впоследствие не намалее до сума по-ниска от балансовата стойност на актива.

55. Амортизацията на актива започва, когато той е налице за употреба, т.е. когато е на мястото и в състоянието, необходими за неговата експлоатация по начина, предвиден от ръководството. Амортизирането на актива се преустановява на по-ранната от датата, на която активът е класифициран като държан за продажба (или включен в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5, и датата, на която активът е отписан. Следователно амортизацията не се преустановява, когато активът не се използва или бъде изваден от активна употреба, освен ако активът не е изцяло амортизиран. При методите на амортизация според използването обаче амортизационното отчисление може да е нула, когато няма производство.

▼M47

56. Бъдещите икономически изгоди, свързани с даден актив, се реализират от предприятието главно чрез неговото използване. Други фактори обаче, например техническото и търговското остаряване и износване, докато активът стои неизползван, често водят до намаляване на икономическите изгоди, които са могли да бъдат получени от актива. Следователно при определянето на полезния живот на актива се отчитат всички посочени по-долу фактори:

▼B

а) очакваното използване на актива от предприятието. Използването се оценява според очаквания капацитет или получената физическа продукция от актива;

б) очакваното физическо износване, което зависи от експлоатационните фактори, например броя на смените, през които активът ще се използва, и програмата на предприятието за ремонт и поддръжка, както и грижите и поддръжката на актива, докато не е в употреба;

▼M47

в) техническото или търговско остаряване поради промени или усъвършенстване на производството или поради промяна в пазарното търсене за продукта или услугата, получавани от актива. Очакваните бъдещи намаления на продажбената цена на стока, произведена при използването на актив, биха могли да служат за ориентир за очакваното техническото или търговско остаряване на актива, което от своя страна би могло да отрази намаляването на бъдещите икономически ползи, присъщи на актива;

▼B

г) правните или други подобни ограничения върху използването на актива, например датите, на които изтичат сроковете на съответните договори за лизинг.

57. Полезният живот на един актив се определя от гледна точка на очакваната полезност на актива за предприятието. Политиката за управление на активите на предприятието може да включва освобождаване от активите след конкретен период от време или след реализирането на определена част от икономическите изгоди, свързани с актива. Следователно полезният живот на актива може да е по-кратък от икономическия му живот. Оценката на полезния живот на актива е въпрос на преценка въз основа на опита на предприятието с подобни активи.

58. Земята и сградите са делими активи и за целите на счетоводството се разглеждат отделно, дори когато са придобити заедно. С някои изключения, като например кариери и обекти, използвани като депо, земята има неограничен полезен живот и следователно не се амортизира. Сградите имат ограничен живот и следователно са амортизируеми активи. Увеличението на стойността на земята, върху която е построена дадена сграда, не се отразява върху определянето на амортизируемата стойност на сградата.

59. Ако себестойността на земята включва разходите за демонтаж, преместване и възстановяване на обекта, тази част от актива земя се амортизира през периода, през който са получавани изгоди от извършването на тези разходи. В някои случаи самата земя може да има ограничен полезен живот и тогава тя се амортизира по начин, който отразява изгодите, които ще бъдат извлечени от нея.

Метод на амортизация

60. Използваният метод на амортизация отразява модела, по който се очаква бъдещите икономически изгоди да бъдат реализирани от предприятието.

61. Методът на амортизация, прилаган за актив, се преглежда най-малко при приключване на финансовата година и ако е настъпила значителна промяна в очаквания модел на реализиране на икономическите изгоди, свързани с тези активи, методът се променя, за да отрази променения модел. Такава промяна се отчита като промяна в приблизителна счетоводна оценка в съответствие с МСС 8.

▼B

62. Различни методи могат да бъдат използвани за систематично разпределение на амортизируемата сума на актив през неговия полезен живот. Тези методи включват линейния метод, метода на намаляващия остатък и методи според количеството произведена продукция. Линейната амортизация води до постоянно отчисление през целия полезен живот, ако остатъчната стойност на актива не се променя. Методът на намаляващия остатък води до намаляващи отчисления през полезния живот на актива. Методът според количеството на произведената продукция води до отчисление, основано на очакваната употреба или продукция. Предприятието избира метода, който най-добре отразява очаквания модел на реализиране на бъдещите икономически изгоди, свързани с актива. Методът се прилага последователно през всеки следващ период, освен ако не настъпи промяна в очаквания модел на реализиране на тези бъдещи икономически изгоди.

▼M47

62A. Неприемлив е метод на амортизация, който се основава на приходите, генерирани от дейност, която включва използването на даден актив. Приходите, генерирани от дейност, която включва използването на даден актив, като цяло отразява фактори, различни от потребление на икономическите ползи от актива. Например приходите се влияят от други входящи материали и процеси, дейностите по продажба и промените в продажбените обеми и цени. Ценовият компонент на приходите може да бъде повлиян от инфлацията, която не се отразява върху начина, по който активът се потребява.

▼B

Обезценка

63. За да определи дали даден имот, машина или съоръжение са обезценени, предприятието прилага МСС 36 *Обезценка на активи.* Посоченият стандарт пояснява начина, по които предприятието преразглежда балансовата сума на своите активи и по който определя възстановимата стойност на актива и кога се признава или се възстановява обратно загуба от обезценка.

64. [Заличен]

Компенсация за обезценка

65. Компенсацията от трети лица за активи от имоти, машини и съоръжения, които са обезценени, загубени или отдадени, се отразява в печалбата или загубата, когато компенсацията стане дължима.

66. Обезценките или загубите от активи от имоти, машини и съоръжения, свързаните искове или плащанията на компенсация от трети страни и всяка последваща покупка или построяване на заменящи активи са отделни икономически събития и се отчитат поотделно, както следва:

а) обезценките на активи от имоти, машини и съоръжения се признават в съответствие с МСС 36;

б) отписването на активи от имоти, машини и съоръжения, извадени от употреба или от които предприятието се е освободило, се определя в съответствие с настоящия стандарт;

в) компенсацията от трети страни за активи от имоти, машини и съоръжения, които са обезценени, загубени или отдадени, се включва при определянето на печалбата или загубата, когато стане дължима, и

г) цената на придобиване на активи от имоти, машини и съоръжения, възстановени, закупени или построени като заменящи активи, се определя в съответствие с настоящия стандарт.

ОТПИСВАНЕ

67. Балансовата стойност на даден имот, машина или съоръжение се отписва:

а) при продажба; или

б) когато не се очакват никакви други икономически изгоди от неговото използване или при освобождаването от него.

▼B

68. Печалбите или загубите, възникващи при отписването на имот, машина или съоръжение, се включват в печалбата или загубата, когато активът бъде отписан (освен ако МСС 17 не изисква друго при продажба и обратен лизинг). Печалбите не се класифицират като приход.

▼M8

68А. Дадено предприятие обаче, което в хода на обичайната си дейност рутинно продава активи на имоти, машини и съоръжения, които е държало за отдаване под наем, следва да прехвърли тези активи в материалните запаси по тяхната балансова стойност, когато престанат да бъдат отдавани под наем и станат държани за продажба. Постъпленията от продажбата на такива активи се признават като приходи в съответствие с МСС 18 *Приходи*. МСФО 5 не се прилага, когато активи, държани за продажба в обичайния ход на дейността, бъдат прехвърлени към материални запаси.

▼M52

69. Освобождаване от актив под формата на имоти, съоръжения, машини и оборудване може да настъпи по различен начин (напр. чрез продажба, сключване на финансов лизинг или чрез дарения). Датата на освобождаването от даден имот, машина, съоръжение и оборудване е датата, на която получателят получава контрол върху тази позиция в съответствие с изискванията по МСФО 15 за определяне на момента, в който дадено задължение за изпълнение бъде удовлетворено. МСС 17 се прилага към изваждане от употреба чрез продажба и обратен лизинг.

▼B

70. Ако по силата на принципа за признаване, посочен в параграф 7, предприятие признава в балансовата стойност на актив от имоти, машини и съоръжения себестойността на подмяна на част от актива, тогава то отписва балансовата стойност на подменената част, независимо дали подменената част е била амортизирана отделно. Ако за предприятието не е практично да определи балансовата стойност на подменената част, то може да използва цената на придобиване на заменящата част като индикация каква е била цената на придобиване на подменената част към момента, когато е била придобита или построена.

71. Печалбата или загубата, възникваща при отписването на имот, машина или съоръжение, се определя като разликата между нетните постъпления от продажбата, ако има такива, и балансовата стойност на актива.

▼M52

72. Размерът на възнаграждението, което трябва да бъде включено в печалбата или загубата, произтичаща от отписването на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, се определя в съответствие с изискванията в параграфи 47—72 от МСФО 15 за определяне на цената на сделката. Последващи промени в прогнозния размер на възнаграждението, включено в печалбата или загубата, се отчитат в съответствие с изискванията по МСФО 15 за промени в цената на сделката.

▼B

ОПОВЕСТЯВАНЕ

73. Финансовите отчети оповестяват за всеки клас имоти, машини и съоръжения:

а) базите за оценяване, използвани за определяне на брутната балансова стойност;

б) използваните методи на амортизация;

в) полезния живот или използваните норми на амортизация;

г) брутната балансова стойност и натрупаната амортизация (заедно с натрупаните загуби от обезценка) към началото и края на отчетния период; и

д) равнение на балансовата стойност към началото и края на отчетния период, като се покажат:

i) увеличенията;

▼B

ii) активите, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5, и други освобождавания;

iii) придобиванията чрез бизнес комбинации;

iv) увеличенията или намаленията в резултат от преоценки съгласно параграфи 31, 39 и 40 и от загуби от обезценка, които са ►M5 признати или възстановени обратно в друг всеобхватен доход ◄ в собствения капитал в съответствие с МСС 36;

v) загубите от обезценка, които са признати в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ съгласно МСС 36;

vi) загубите от обезценка, които са възстановени обратно в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ в съответствие с МСС 36;

vii) амортизацията;

viii) нетните курсови разлики, които възникват от преизчисляването на финансовите отчети от функционалната валута в друга валута за целите на представянето, включително преизчисляването на сделка в чужда валута във валутата за целите на представянето на отчитащото се предприятие; и

ix) другите промени.

74. Финансовите отчети оповестяват и:

а) съществуването и размера на ограниченията върху правото на собственост, както и имотите, машините и съоръженията, заложени като обезпечения по задължения;

б) сумата на разходите, призната в балансовата стойност на актив от имоти, машини или съоръжения в процеса на неговото построяване;

в) сумата на договорните задължения за придобиването на имоти, машини и съоръжения; и

г) ако не е оповестена отделно в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, сумата на компенсацията от трети страни за активи от имоти, машини и съоръжения, които са обезценени, загубени или отдадени и които са включени в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

75. Изборът на метода на амортизация и оценката на полезния живот на активите са въпрос на преценка. Следователно оповестяването на приетите методи и изчисления полезен живот или норми на амортизация дават на ползвателите на финансовите отчети информация, която им позволява да направят преглед на политиката, избрана от ръководството, и да правят сравнения с други предприятия. По тези причини е необходимо да се оповестява следното:

а) амортизацията, призната или в печалбата или загубата, или като част от цената на придобиване на други активи през периода; и

б) натрупаната амортизация в края на този период.

76. В съответствие с МСС 8 предприятието оповестява характера и ефекта от всяка промяна в приблизителните счетоводни оценки, която има ефект през текущия период или която се очаква да има ефект през следващите периоди. За имотите, машините и съоръженията такова оповестяване може да бъде провокирано от промени в оценката на:

а) остатъчните стойности;

б) приблизително изчислените разходи за демонтаж, преместване и възстановяване на имоти, машини или съоръжения;

в) полезния живот; и

г) методите на амортизация.

▼M33

77. **Когато отделни имоти, машини или съоръжения се посочват по преоценени стойности, в допълнение към оповестяванията, изисквани от МСФО 13, се оповестява следното:**

▼B

а) датата на преоценка;

б) дали е участвал независим оценител;

▼M33

в) [заличен]

г) [заличен]

▼B

д) за всеки преоценен клас имоти, машини и съоръжения, балансовата сума, която би била призната, ако активите се отчитаха съгласно метода на цената на придобиване; и

е) преоценъчния резерв, като се посочват движенията през отчетния период и всички ограничения върху разпределянето на резерва между акционерите.

78. В съответствие с МСС 36 предприятието оповестява информацията за обезценката на имоти, машини или съоръжения в допълнение към информацията, изисквана съгласно параграф 73, буква д), подточки iv)—vi).

79. Следната информация може да се окаже полезна за ползвателите на финансовите отчети:

а) балансовата стойност на временно неизползваните имоти, машини и съоръжения;

б) брутната балансова стойност на всички напълно амортизирани имоти, машини и съоръжения, които все още са в употреба;

в) балансовата стойност на имотите, машините и съоръженията, които са изведени от активна употреба и които не са класифицирани като държани за продажба съгласно МСФО 5; и

г) когато се използва моделът на цената на придобиване, справедливата стойност на имотите, машините и съоръженията, ако тя съществено се различава от балансовата стойност.

Следователно предприятията се насърчават да оповестяват тези стойности.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

80. Изискванията на параграфи 24—26 относно първоначалната оценка на актив от имоти, машини и съоръжения, придобит в сделка за размяна на активи, се прилага само за бъдещи сделки.

▼M43

80А. С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.* беше изменен параграф 35. Предприятието прилага изменението за всички преоценки, признати в годишните периоди, започващи на или след датата на първоначалното прилагане на това изменение, и в непосредствено предходния годишен период. Предприятието може, но не е задължено да представи коригирана сравнителна информация за предходни отчетни периоди. Ако предприятието представи некоригирана сравнителна информация за по-ранни периоди, то ясно отбелязва информацията, която не е коригирана, декларира, че тя е изготвена въз основа на други критерии, и обяснява тези критерии.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

81. Предприятията трябва да прилагат настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието започне да прилага настоящия стандарт за период преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.

▼B

81А. Предприятията трябва да прилагат измененията на параграф 3 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. Ако предприятието прилага МСФО 6 за по-ранен период, посочените изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M5

81Б. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя параграфи 39, 40 и 73 (д)(iv). Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M12

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

▼M8

81Г. Параграфи 6 и 69 са изменени и параграф 68А е добавен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и същевременно прилага свързаните изменения на МСС 27 *Отчети за паричните потоци*.

81Д. Параграф 5 е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. По-ранното прилагане се разрешава, ако предприятието прилага същевременно и измененията на параграфи 8, 9, 22, 48, 53, 53А, 53Б, 54, 57 и 85Б на МСС 40. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M33

81F. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедлива стойност в параграф 6, изменят се параграфи 26, 35 и 77 и се заличават параграфи 32 и 33. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼M36

81Ж. С *Цикъла на годишни подобрения 2009—2011 г.*, издаден през май 2012 г., бе изменен параграф 8. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M43

81З. С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.*, издаден през декември 2013 г., беше изменен параграф 35 и добавен параграф 80А. Предприятието прилага това изменение за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2014 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M47**

81И. С издадените през май 2014 г. „*Изясняване на приемливите методи на амортизация*“ (изменения на МСС 16 и МСС 38) се изменя параграф 56 и се добавя параграф 62А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M52**

81Й. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 68А, 69 и 72. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

▼**M45**

81К. Със *Земеделие: растения носители* (изменения на МСС 16 и МСС 41), издадено през юни 2014 г., се изменят параграфи 3, 6 и 37 и се добавят параграфи 22А, 81Л и 81М. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието ги прилага за по-ранен период, то оповестява това. Предприятието прилага тези изменения със задна дата съгласно МСС 8 освен в случаите по параграф 81М.

81Л. През отчетния период, в който за първи път се прилага *Земеделие: растения носители* (изменения на МСС 16 и МСС 41), предприятието не е длъжно да оповести количествената информация, изисквана по силата на параграф 28, буква е) от МСС 8, за текущия период. Предприятието обаче представя количествената информация, изисквана по силата на параграф 28, буква е) от МСС 8, за всеки представен предходен период.

81М. Предприятието може да избере да оценява даден актив, представляващ растение носител, по справедлива стойност в началото на най-ранния период, представен във финансовите отчети за отчетния период, през който предприятието за първи път прилага *Земеделие: растения носители* (изменения на МСС 16 и МСС 41), и да използва справедливата стойност като приета стойност към тази дата. Всяка разлика между предишната балансова стойност и справедливата стойност се признава в неразпределената печалба в началото на най-ранния представен период.

▼**B**

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

82. Настоящият стандарт отменя МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (преработен през 1998 г.).

83. Настоящият стандарт отменя следните разяснения:

а) ПКР-6 *Разходи за модифициране на съществуващ софтуер*

б) ПКР-14 *Имоти, съоръжения, машини и оборудване — компенсация за обезценка или загуба на активи*; и

в) ПКР-23 *Имоти, съоръжения, машини и оборудване — разходи за основна инспекция или основен ремонт*.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 17

Лизинг

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да се определи подходяща политика за счетоводно отчитане и оповестяване за лизингополучателите и лизингодателите, която да се прилага по отношение на лизинговите договори.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт се прилага при счетоводното отчитане на всички лизингови договори с изключение на:

а) лизинговите договори за проучване или използване на минерали, петрол, природен газ и други подобни невъзстановими ресурси; и

б) лицензионните споразумения за кинофилми, видеозаписи, пиеси, ръкописи, патенти и авторски права.

▼M45

Настоящият стандарт обаче не се прилага като база за оценяване на:

▼B

а) имотите, държани от лизингополучатели, които се отчитат като инвестиционни имоти (вж. МСС 40 *Инвестиционни имоти*);

б) инвестиционните имоти, предоставени от лизингодатели при оперативен лизинг (вж. МСС 40);

▼M45

в) биологичните активи от обхвата на МСС 41 *Земеделие*, държани от лизингополучатели при финансов лизинг; или

г) биологичните активи от обхвата на МСС 41 *Земеделие*, отдадени от лизингодатели при оперативен лизинг.

▼B

3. Настоящият стандарт се прилагаза договори, при които се прехвърля правото на използване на активи, въпреки че е вероятно от лизингодателя да се изискват значителни услуги във връзка с експлоатацията или поддръжката на подобни активи. Настоящият стандарт не се прилага за споразумения, представляващи договори за услуги, при които правото на използване на активи не се прехвърля от едната страна по договора на другата.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Лизингов договор — споразумение, по силата на което лизингодателят предоставя на лизингополучателя правото да използва актив срещу еднократно плащане или серия от плащания за договорен срок.

Финансов лизинг — лизингов договор, при който по същество се прехвърлят всички рискове и изгоди, произтичащи от собствеността върху даден актив. В края на договора правото на собственост може да бъде или да не бъде прехвърлено.

Оперативен лизинг — лизингов договор, различен от финансовия лизинг.

Неотменим лизинг — лизингов договор, който е отменим само в следните случаи:

а) при настъпването на някакви далечни непредвидими обстоятелства;

б) с разрешението на лизингодателя;

▼B

в) ако лизингополучателят сключи нов лизингов договор за същия или равностоен актив със същия лизингодател; или

г) при изплащане от страна на лизингополучателя от самото начало на такава допълнителна сума, която осигурява в голяма степен продължаването на лизинговия договор.

Начало на лизинговия договор — по-ранната от следните две дати — на лизинговото споразумение или на ангажирането на страните с основните условия на лизинговия договор. Към тази дата:

а) лизинговият договор е класифициран като финансов или оперативен лизинг; и

б) при финансов лизинг сумите, които трябва да бъдат признати в началото на срока на лизинговия договор, са определени.

Начало на срока на лизинговия договор — датата, от която лизингополучателят може да упражни правото си на ползване на наетия актив. Това е датата на първоначалното признаване на лизинга (т.е. признаване на произтичащите от сключена лизингова сделка активи, пасиви, приходи или разходи, според обстоятелствата).

Срок на лизинговия договор — неотменимия период, за който лизингополучателят се е договорил с лизингодателя да наеме актива, заедно с допълнителните условия, съгласно които лизингополучателят има право да продължи да наема актива, със или без допълнително заплащане, като от самото начало на лизинга до голяма степен е сигурно, че лизингополучателят ще упражни това право.

Минимални лизингови плащания — плащанията по време на срока на лизинговия договор, които лизингополучателят е или може да бъде задължен да извърши, с изключение на условния наем, разходите за услуги и данъци, дължими от и възстановими на лизингодателя, както и:

а) по отношение на лизингополучателя — всички суми, гарантирани от лизингополучателя или от страна, свързана с лизингополучателя; или

б) по отношение на лизингодателя — всяка остатъчна стойност, гарантирана на лизингодателя от страна на:

i) лизингополучателя;

ii) страна, свързана с лизингополучателя; или

iii) независима трета страна, която има финансова възможност да изпълни задължението по тази гаранция.

Ако обаче лизингополучателят разполага с опция за закупуване на актива на цена, която се очаква да бъде значително по-ниска от справедливата стойност към датата на упражняване на тази опция, за която опция от самото начало на лизинговия договор е сигурно в голяма степен, че ще бъде упражнена, минималните лизингови плащания включват минималните плащания, дължими през целия срок на лизинговия договор, и плащането, необходимо за упражняването на тази опция за закупуване.

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

Икономически живот е:

а) периодът, в който се очаква даден актив да бъде икономически използваем от едно или повече предприятия; или

б) количеството продукция или сходни единици, които се очаква едно или повече предприятия да придобият от актива.

▼B

Полезен живот — приблизително оценения оставащ период от началото на срока на лизинговия договор, без ограничение в неговата продължителност, в който се очаква икономическите изгоди от актива да бъдат усвоени от предприятието.

Гарантирана остатъчна стойност е:

а) по отношение на лизингополучателя — онази част от остатъчната стойност, която е гарантирана от лизингополучателя или от страна, свързана с него (като размерът на гаранцията е максималната сума, която при всички случаи би могла да бъде дължима); и

б) по отношение на лизингодателя — онази част от остатъчната стойност, която е гарантирана от лизингополучателя или от трета страна, несвързана с лизингодателя, която има финансова възможност да изпълни задълженията по гаранцията.

Негарантирана остатъчна стойност — онази част от остатъчната стойност на наетия актив, чиято реализация от страна на лизингодателя не е сигурна или е гарантирана само от страна, свързана с лизингодателя.

Първоначални преки разходи — диференциални разходи, пряко отнасящи се до договарянето и уреждането на лизингов договор, с изключение на разходите, извършени от лизингодател — производител или търговец.

Брутна инвестиция в лизингов договор — съвкупността от:

а) минималните лизингови плащания по силата на един финансов лизинг от гледна точка на лизингодателя; и

б) негарантираната остатъчна стойност, начислена за лизингодателя.

Нетна инвестиция в лизинговия договор — брутната инвестиция в лизинговия договор, дисконтирана с лихвения процент, заложен в лизинговия договор.

Незаработен финансов доход — разликата между:

а) брутната инвестиция в лизинговия договор; и

б) нетната инвестиция в лизинговия договор.

Лихвен процент, заложен в лизинговия договор — дисконтовия процент, при който общата настояща стойност на: а) минималните лизингови плащания, и б) негарантираната остатъчна стойност в началото на лизинга се изравнява със: 1. справедливата стойност на наетия актив, и 2. началните преки разходи, извършени от лизингодателя.

Диференциален лихвен процент по задължението на лизингополучателя — лихвения процент, който лизингополучателят би трябвало да плаща по подобен лизингов договор или, ако той не може да бъде определен, процентът, който лизингополучателят би платил в началото на лизинговия договор, за да заеме за подобен период от време и с подобно обезпечение средствата, необходими за закупуване на актива.

Условен наем — онази част от лизинговите плащания, която не е определена като сума, а се основава на бъдещата стойност на фактор, който се изменя, при промяна на фактори, несвързани с течението на времето (например процент от бъдещите продажби, степен на бъдещо използване, бъдещи ценови индекси, бъдещи пазарни лихвени проценти).

5. Споразумението или ангажиментът по лизингов договор може да включва клауза за преизчисляване на лизинговите плащания при промени в разходите за построяване или за придобиване на наетия имот или при промени в някои други мерки на разходи или стойности, като общи ценови равнища или промени в разходите на лизингодателя за финансиране на лизинга през периода между началото на лизинговия договор и началото на срока на лизинговия договор. В този случай за целите на настоящия стандарт се приема, че горепосочените промени са настъпили в началото на лизинга.

▼B

6. Определението на лизинговия договор обхваща също и договори за наемане на актив, които съдържат клауза, даваща на наемателя опция за придобиване на правото на собственост върху актива при изпълнение на договорените условия. Тези договори понякога се наричат договори за покупка на изплащане.

▼M33

6A. В МСС 17 използването на термина „справедлива стойност“ в някои отношения се различава от определението на справедливата стойност в МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“. Следователно, когато прилага МСФО 17, предприятието оценява справедливата стойност в съответствие с него, а не с МСФО 13.

▼B

КЛАСИФИКАЦИЯ НА ЛИЗИНГОВИТЕ ДОГОВОРИ

7. Класификацията на лизинговите договори, възприета в настоящия стандарт, се основава на степента, до която рисковете и изгодите от собствеността на наетия актив са за лизингодателя или лизингополучателя. Рисковете включват възможните загуби от неизползвани мощности или технологично остаряване, както и от колебанията на възвръщаемостта, дължащи се на променящи се икономически условия. Изгодите могат да бъдат представени от очакваната доходоносна експлоатация през икономическия живот на актива и очакваната печалба от нарастването на стойността или реализирането на остатъчната стойност.

8. Даден лизингов договор се класифицира като финансов лизинг, ако с него по същество се прехвърлят всички рискове и изгоди от собствеността върху актива. Даден лизингов договор се класифицира като оперативен лизинг, ако с него по същество не се прехвърлят всички рискове и изгоди от собствеността върху актива.

9. Тъй като сделката между лизингодателя и лизингополучателя се основава на лизингов договор между двете страни, е целесъобразно да се използват постоянни определения. Прилагането на тези определения към различните обстоятелства на лизингодателя и лизингополучателя може да доведе до различно класифициране на един и същ лизингов договор от страна на всяка от страните. Един от примерите за това е, когато лизингодателят получи изгода от гаранция за остатъчната стойност, предоставена от трета страна, несвързана с лизингополучателя.

10. Дали един лизингов договор е финансов лизинг или оперативен лизинг зависи от същността на сделката, а не от формата на договора ([1]). Примери за ситуации, които индивидуално или в комбинация водят по принцип до класифициране на лизинговия договор като финансов лизинг, са когато:

а) лизинговият договор прехвърля собствеността върху актива на лизингополучателя към края на срока на лизинговия договор;

б) лизингополучателят притежава опция за закупуване на актива на цена, която се очаква да бъде достатъчно по-ниска от справедливата стойност към датата, на която опцията става упражняема, за да бъде до голяма степен сигурно още в началото на лизинговия договор, че опцията ще бъде упражнена;

в) срокът на лизинговия договор покрива по-голямата част от икономическия живот на актива дори ако правото на собственост не е прехвърлено;

г) в началото на лизинговия договор настоящата стойност на минималните лизингови плащания се равнява почти изцяло на справедливата стойност на наетия актив; и

([1]) Вж. също ПКР-27 *Оценяване съдържанието на операции, включващи правната форма на лизинг*.

▼B

д) наетите активи имат дотолкова специфичен характер, че само лизингополучателят може да ги използва без съществени модификации.

11. Показатели за ситуации, които индивидуално или в комбинация също биха могли да доведат до класифицирането на лизингов договор като финансов лизинг, са когато:

а) лизингополучателят може да отмени лизинговия договор, а свързаните с отмяната загуби от страна на лизингодателя се покриват от лизингополучателя;

б) печалбите или загубите от колебанията в справедливата стойност на остатъчната стойност остават у лизингополучателя (например под формата на отстъпка в наема, равна на по-голямата част от постъпленията от продажбите в края на лизинговия договор); и

в) лизингополучателят има възможност да продължи лизинговия договор за нов срок срещу наем, който е значително по-нисък от пазарния наем.

12. Примерите и критериите в параграфи 10 и 11 невинаги дават база за заключение. Ако от други условия е ясно, че лизинговият договор не прехвърля по същество всички рискове и изгоди от собствеността върху актива, то той се класифицира като оперативен лизинг. Пример за това е, когато собствеността върху нает актив се прехвърля в края на лизинговия договор при променливи лизингови плащания, равни на справедливата стойност на актива в този момент, или в случаите, когато се заплащат условни наеми, в резултат на което лизингополучателят не получава по същество всички свързани рискове и изгоди.

13. Класификацията на лизинговите договори се извършва в началото на лизинга. Ако по което и да е време лизингополучателят и лизингодателят се договорят за промяна в условията на лизинговия договор, която не е подновяване на лизинга, по начин, който би довел до различна класификация на лизинговия договор съгласно критериите, установени в параграфи 7—12, при условие че промените в условията са били в сила в началото на лизинговия договор, по време на неговия срок преработеното споразумение се счита за нов договор. Промените в оценките (например промени в приблизителните оценки за икономическия живот или за остатъчната стойност на наетия актив) или промените в обстоятелствата (например неизпълнение от страна на лизингополучателя) обаче не дават основание за нова класификация на лизинговия договор за счетоводни цели.

▼M22

_____

15A. Когато лизинговият договор обхваща както терени, така и постройки, предприятието, в съответствие с параграфи 7–13, класифицира поотделно всеки елемент като лизингов договор с финансиране или обикновен лизингов договор. При определяне на това дали теренът е лизингов договор с финансиране или обикновен лизингов договор, важен признак е фактът, че теренът обикновено има неограничен икономически живот.

▼B

16. Винаги, когато е необходимо за класификацията и счетоводното отразяване на лизинга на земя и сгради, минималните лизингови плащания (включително общата сума на предплатените плащания) се разпределят между компонентите за земята и тези за сградите пропорционално на съотношението между справедливите стойности на частите от лизинговия договор, които се отнасят за земята и сградите в началото на лизинговия договор. Ако лизинговите плащания не могат да бъдат надеждно разпределени между тези два компонента, целият лизингов договор се класифицира като финансов лизинг, освен ако е ясно, че и двата компонента представляват оперативен лизинг и в такъв случай целият лизингов договор се класифицира като оперативен лизинг.

▼B

17. Когато при лизингов договор за земя и сгради сумата, която би била призната като първоначален разход за земя съгласно параграф 20, е несъществена, земята и сградите могат да се разглеждат като едно цяло за целите на класификацията на лизинговия договор и да се класифицират като финансов или оперативен лизинг в съответствие с параграфи 7—13. В този случай се приема, че икономическият живот на сградите представлява икономическия живот на целия нает актив.

18. Не се налага прилагане на различни оценки за компонентите за земята и сградите, когато делът на лизингополучателя както в земята, така и в сградите се класифицира като инвестиционен имот съгласно МСС 40 и е възприет моделът на справедливата стойност. Подробни изчисления за подобна оценка се налагат само когато класификацията на единия или двата компонента в противен случай би била несигурна.

19. Съгласно МСС 40 от гледна точка на лизингополучателя е възможно делът в имот, държан по силата на оперативен лизингов договор, да се класифицира като инвестиционен имот. В този случай делът от имота се записва счетоводно като финансов лизинг, като за признаване на актива се използва методът на справедливата стойност. Лизингополучателят продължава да отчита счетоводно лизинговия договор като финансов лизинг, дори ако последващи събития доведат до промяна в същността на дела на лизингополучателя в имота, така че вече да е невъзможно неговото класифициране като инвестиционен имот. Примери за подобни случаи са, когато лизингополучателят:

а) обитава имот, който впоследствие се прехвърля в имот, обитаван от собственика по приета стойност, равна на неговата справедлива стойност към датата на промяната на ползването; или

б) сключва подлизингов договор, с който всички рискове и изгоди, свързани със собствеността върху този дял, по същество се прехвърлят на трета несвързана страна. От гледна точка на лизингополучателя такъв подлизингов договор се отразява счетоводно като финансов лизинг с третата страна, независимо че от гледна точка на третата страна договорът може да бъде отразен счетоводно като оперативен лизинг.

ЛИЗИНГОВИ ДОГОВОРИ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛИТЕ

Финансов лизинг

Първоначално признаване

20. В началото на лизинговия срок финансовият лизинг трябва да се признава като актив и пасив в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ на лизингополучателя с размер, който е равен на справедливата стойност на наетата собственост в началото на лизинговия срок или, ако е по-нисък — на настоящата стойност на минималните лизингови плащания, определени в началото на лизинговия договор. Дисконтовият процент, който се използва при изчисляване на настоящата стойност на минималните лизингови плащания, е лихвеният процент, заложен в лизинговия договор, доколкото той практически може да бъде определен; ако това е невъзможно, се използва диференциалният лихвен процент по задължението на лизингополучателя. Първоначалните преки разходи, извършени от лизингополучателя, се прибавят към сумата, призната като актив.

21. Сделките и другите събития се отчитат счетоводно и се представят в съответствие с тяхната същност и финансова реалност, а не само според юридическата им форма. Според юридическата форма на лизинговия договор лизингополучателят не придобива юридическо право на собственост върху наетия актив, но при финансов лизинг според същността и финансовата реалност лизингополучателят придобива икономическите ползи от експлоатацията на наетия актив през по-голямата част от икономическия му живот в замяна на поетото задължение да заплаща за това право сума, която в началото на лизинговия договор трябва да е приблизително равна на справедливата стойност на актива и съответния финансов разход.

▼B

22. Ако такива лизингови сделки не бъдат отразени в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ на лизингополучателя, икономическите ресурси и нивото на задлъжнялост на предприятието се представят със занижена стойност, като по този начин се изкривяват финансовите показатели. Затова е целесъобразно финансовият лизинг да бъде вписван в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ на лизингополучателя както като актив, така и като задължение за извършване на бъдещи лизингови плащания. В началото на лизинговия срок активът и пасивът за бъдещи лизингови плащания се отразяват в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ с едни и същи суми, с изключение на началните преки разходи, извършени от лизингополучателя, които се включват в сумата, призната като актив.

23. Не е целесъобразно задълженията, свързани с наети активи, да бъдат представяни във финансовите отчети като намаление на стойността на наетите активи. Ако в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ текущите пасиви и дългосрочните пасиви се представят отделно, същото разграничение се прави и за задълженията, свързани с лизинг.

24. Често възникват първоначални преки разходи във връзка със специфични лизингови дейности, като договаряне и обезпечаване на лизинговите договори. Разходите, определени като пряко свързани с дейности, извършени от лизингополучателя по финансов лизинг, се включват в сумата, призната като актив във връзка с лизинговия договор.

Последващи оценки

25. Минималните лизингови плащания трябва да се разпределят между финансовия разход и намалението на неплатеното задължение. Финансовият разход трябва да се разпределя по периоди за срока на лизинговия договор, така че да се получи постоянен лихвен процент за периодите по остатъчното салдо на задължението. Условните наеми се начисляват като разход за периодите, в които са извършени.

26. На практика при разпределянето на финансовия разход по периоди през срока на лизинговия договор лизингополучателят може да използва някакъв вид приближение, за да се улеснят изчисленията.

27. Финансовият лизинг поражда разходи за амортизации на амортизируемите активи, както и финансови разходи за всеки отчетен период. Амортизационната политика по отношение на амортизируемите наети активи трябва да бъде съобразена с тази по отношение на собствените амортизируеми активи, а признатата амортизация трябва да се изчислява в съответствие с МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* и МСС 38 *Нематериални активи.* Ако не съществува достатъчна степен на сигурност, че лизингополучателят ще придобие собствеността до края на срока на лизинговия договор, активът трябва да бъде изцяло амортизиран през по-краткия от двата срока — срока на лизинговия договор или полезния живот на актива.

28. Амортизируемата сума на наетия актив се разпределя на системна база за всеки отчетен период по време на очакваното използване в съответствие с амортизационната политика, възприета от лизингополучателя за собствените му амортизируеми активи. Ако съществува достатъчна степен на сигурност, че лизингополучателят ще придобие собствеността до края на срока на лизинговия договор, периодът на очаквано използване е равен на полезния живот на актива; в противен случай активът се амортизира през по-краткия от двата срока — срока на лизинговия договор или полезния живот на актива.

▼B

29. Сумата от амортизационните разходи за актива и финансовите разходи за периода обикновено не е равна на лизинговите плащания, дължими за периода, и затова не е правилно дължимите лизингови плащания да бъдат просто признавани като разход в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Съответно активът и свързаният с него пасив вероятно няма да бъдат с равни суми след началото на срока на лизинговия договор.

30. За да се определи дали наетият актив се е обезценил, се прилага МСС 36 *Обезценка на активи*.

31. В допълнение към разпоредбите на МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване* лизингополучателите трябва да оповестят следното във връзка с финансовия лизинг:

а) по отношение на всеки клас активи — нетната балансова сума към ►M5 края на отчетния период ◄;

б) равнението между общата стойност на бъдещите минимални лизингови плащания към ►M5 края на отчетния период ◄ и тяхната настояща стойност; в допълнение предприятието трябва да оповести общата сума на минималните лизингови плащания към ►M5 края на отчетния период ◄ и тяхната настояща стойност за всеки от следните периоди:

i) не по-късно от една година;

ii) по-късно от една година и не по-късно от пет години;

iii) по-късно от пет години;

в) условните наеми, признати като разход за отчетния период;

г) общата сума на очакваните бъдещи минимални подлизингови плащания, получени по силата на неотменими подлизингови договори към ►M5 края на отчетния период ◄;

д) общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингополучателя, включително, но не единствено, следните:

i) базата, на която се определят условните наемни плащания;

ii) наличието на опции за подновяване или за закупуване и „пълзящи клаузи“ и техните условия; и

iii) ограничения, наложени от условията на лизинговия договор, например такива за получаване на дивиденти, допълнителен дълг и нови лизингови договори.

32. Освен това по отношение на сумите на активите, наети по силата на финансов лизинг, който се отчита от лизингополучателя като придобиване на активи, важат изискванията за оповестяване съгласно МСС 16, МСС 36, МСС 38, МСС 40 и МСС 41.

Оперативен лизинг

33. Лизинговите плащания по оперативен лизинг трябва да се признават като разход в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ по линейния метод за целия срок на лизинговия договор, освен ако друга системна база не е представителна за времето, през което потребителят използва изгодите на наетия актив ([1]).

34. При оперативен лизинг лизинговите плащания (с изключение на разходите за услуги, например за застраховка и поддръжка) се признават като разход в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ по линейния метод, освен ако друга системна база не е представителна за времето, през което потребителят използва изгодите на наетия актив, дори ако плащанията не се извършват на тази база.

([1]) Вж. също ПКР-15 *Оперативен лизинг — стимули*.

▼B

35. В допълнение към изискванията на МСФО 7 лизингополучателите трябва да оповестят следното във връзка с оперативните лизингови договори:

а) общата сума на бъдещите минимални лизингови плащания по неотменими оперативни лизингови договори за всеки от следните периоди:

i) не по-късно от една година;

ii) по-късно от една година и не по-късно от пет години;

iii) по-късно от пет години;

б) общата сума на очакваните бъдещи минимални подлизингови плащания, получени по силата на неотменими подлизингови договори към ►M5 края на отчетния период ◄;

в) лизинговите и подлизинговите плащания, признати като разход за отчетния период, с отделни суми за минимални лизингови плащания, условни наеми и подлизингови плащания;

г) общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингополучателя, включително, но не единствено, следните:

i) базата, на която се определят условните наемни плащания;

ii) наличието на опции за подновяване или опции за закупуване и „пълзящи клаузи“ и техните условия; и

iii) ограниченията, наложени от условията на лизинговия договор, например за получаване на дивиденти, допълнителен дълг и нови лизингови договори.

ЛИЗИНГОВИ ДОГОВОРИ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ЛИЗИНГОДАТЕЛИТЕ

Финансов лизинг

Първоначално признаване

36. Лизингодателите трябва да признават активите, държани по силата на договор за финансов лизинг, в своите ►M5 отчети за финансово състояние ◄ и да ги представят като вземане, чиято сума е равна на нетната инвестиция в лизинговия договор.

37. При финансов лизинг лизингодателят по същество прехвърля всички рискове и изгоди от собствеността върху актива и разглежда подлежащото на получаване лизингово плащане като погасяване на главница и финансов доход, който го компенсира и възнаграждава за инвестицията и услугите му.

38. При договарянето и уреждането на лизингов договор лизингодателите често правят начални преки разходи, например за комисиони, юридически такси и вътрешни разходи. Те не включват общите управленски и административни разходи, като например тези за договаряне и маркетинг. При договорите за финансов лизинг, с изключение на тези, сключени от лизингодател — производител или търговец, първоначалните преки разходи се включват в първоначалната оценка на вземанията по финансов лизинг и с тях се намалява сумата на признатия доход през целия срок на лизинговия договор. Лихвеният процент, заложен в лизинговия договор, се определя така, че първоначалните преки разходи да бъдат автоматично включени в сумата на вземанията по финансовия лизинг; не се налага те да се включват отделно. За лизингодател — производител или търговец, разходите във връзка с договарянето и уреждането на лизингов договор не се включват в определението „първоначални преки разходи“. Следователно тези разходи се изключват от нетната инвестиция в лизинга и се признават като разход, когато бъде призната печалбата от продажба, което при договора за финансов лизинг е нормално да стане в началното на срока на лизинговия договор.

▼B

Последващи оценки

39. Признаването на финансовия доход трябва да се основава на модел, отразяващ постоянна норма на възвръщаемост за периодите върху нетната инвестиция на лизингодателя, свързана с финансовия лизинг.

40. Лизингодателят цели да разпредели финансовия доход през целия срок на лизинговия договор на системна и рационална база. Това разпределяне на дохода е въз основа на модел, отразяващ постоянна норма на възвръщаемост от нетната инвестиция на лизингодателя, свързана с финансовия лизинг. От лизинговите плащания през отчетния период, с изключение на разходите за услуги, се приспада брутната инвестиция в лизинговия договор, за да се намали както главницата, така и незаработеният финансов доход.

41. Приблизително изчислените негарантирани остатъчни стойности, използвани при изчисляването на брутната инвестиция на лизингодателя в лизингов договор, се проверяват периодично. Ако е настъпило намаление на приблизително изчислената негарантирана остатъчна стойност, разпределението на дохода през срока на лизинга се преразглежда и всяко намаление, свързано с вече начислени суми, се признава незабавно.

41А. Актив по договор за финансов лизинг, класифициран като държан с цел продажба (или включен в група за освобождаване, в която активите са класифицирани като държани за продажба) в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, се отчита в съответствие с настоящия МСФО.

42. Лизингодателят — производител или търговец, признава печалбата или загубата за отчетния период в съответствие с политиката, възприета от предприятието по отношение на окончателните продажби. Ако бъдат оферирани изкуствено занижени лихвени проценти, печалбата от продажбата трябва да се сведе до тази, която би била получена при начисляване на пазарен лихвен процент. Разходите, извършени от лизингодател — производител или търговец, във връзка с договарянето и уреждането на лизингов договор се признават като разход, когато бъде призната печалбата от продажбата.

43. Производителите и търговците често предлагат на клиентите избор да закупят или наемат актива. Финансовият лизинг на даден актив от даден лизингодател — производител или търговец, генерира два вида доход:

а) печалба или загуба, еквивалентна на печалбата или загубата, която би била получена при окончателна продажба на наемания актив по нормални продажни цени, отразяваща всички приложими търговски отстъпки или отстъпки за обеми; и

б) финансов доход за срока на лизинговия договор.

44. Приходът от продажбата, признат в началото на срока на финансовия лизинг от лизингодателя — производител или търговец, представлява справедливата стойност на актива или ако тя е по-ниска — настоящата стойност на минималните лизингови плащания, начислени на лизингодателя, изчислени при пазарен лихвен процент. Себестойността на продажбата в началото на срока на лизинговия договор е себестойността или балансовата стойност, ако са различни, на наетата собственост, намалена с настоящата стойност на негарантираната остатъчна стойност. Разликата между прихода от продажбата и себестойността на продажбата е печалбата от продажбата, която се признава в съответствие с политиката, следвана от предприятието по отношение на продажбите.

45. Лизингодателите — производители или търговци, понякога оферират изкуствено занижени лихвени проценти, за да привличат клиенти. Използването на такъв процент води до отчитане в момента на продажбата на прекалено голяма част от общия доход от сделката. Ако се оферират изкуствено занижени лихвени проценти, печалбата от продажбата се свежда до тази, която би била получена при начисляване на пазарен лихвен процент.

▼B

46. Разходите, извършени от лизингодател — производител или търговец, във връзка с договаряне и уреждане на лизингов договор се признават като разход в началото на срока на лизинговия договор, тъй като те са свързани главно с реализирането на печалба от продажбата за производителя или търговеца.

47. В допълнение към разпоредбите на МСФО 7 лизингодателите трябва да оповестят следното във връзка с финансовия лизинг:

а) равнението на брутната инвестиция в лизинговия договор към ►M5 края на отчетния период ◄, с настоящата стойност на минималните лизингови плащания, изискуеми към ►M5 края на отчетния период ◄; в допълнение предприятието трябва да оповести брутната инвестиция в лизинговия договор и настоящата стойност на минималните лизингови плащания, изискуеми към ►M5 края на отчетния период ◄, за всеки от следните периоди:

i) не по-късно от една година;

ii) по-късно от една година и не по-късно от пет години;

iii) по-късно от пет години.

б) нереализирания финансов доход;

в) негарантираните остатъчни стойности, начислени към дохода на лизингодателя;

г) натрупаната отстъпка за несъбираеми изискуеми минимални лизингови плащания;

д) условните наеми, признати като доход за отчетния период; и

е) общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингодателя.

48. Често е полезно като показател за растеж да се оповестява брутната инвестиция, намалена с нереализирания доход от новия бизнес, добавена през отчетния период, след приспадането на съответните суми за отменените лизингови договори.

Оперативен лизинг

49. Лизингодателите представят в своите ►M5 отчети за финансовото състояние ◄ активите, които са обект на оперативен лизинг, в съответствие с тяхното естество.

50. Наемният доход от договори за оперативен лизинг се признава като доход по линейния метод за срока на лизинговия договор, освен ако друга системна база отразява по-точно времевия модел, при чието използване е намалена извлечената полза от наетия актив ([1]).

51. Разходите, включително амортизацията, извършени във връзка с генерирането на дохода от лизинг, се признават за разход. Наемният доход (с изключение на постъпленията от извършени услуги, като застраховки и поддръжка) се признава за доход по линейния метод за целия срок на лизинговия договор дори ако постъпленията не се получават на тази база, освен ако друга системна база отразява по-точно времевия модел, при чието използване е намалена извлечената полза от наетия актив.

52. Началните преки разходи, извършени от лизингодателя във връзка с договарянето и уреждането на оперативен лизинг, се прибавят към балансовата стойност на наетия актив и се признават като разход през целия срок на лизинговия договор на същата база както дохода от лизинг.

([1]) Вж. също ПКР-15 *Оперативен лизинг — стимули*.

▼B

53. Амортизацията на амортизируемите активи, отдадени на лизинг, се извършва на база, която е в съответствие с обичайната амортизационна политика, възприета от лизингодателя по отношение на подобни активи, а амортизациите се изчисляват в съответствие с МСС 16 и МСС 38.

54. За да определи дали отдадения на лизинг актив се е обезценил, предприятието прилага МСС 36.

55. Лизингодателят — производител или търговец, не признава печалба от продажба при сключването на договор за оперативен лизинг, тъй като той не е еквивалентен на продажба.

56. В допълнение към разпоредбите на МСФО 7 лизингодателите трябва да оповестят следното във връзка с оперативния лизинг:

а) общата сума на бъдещите минимални лизингови плащания по неотменими договори за оперативен лизинг и сумата им за всеки от следните периоди:

i) не по-късно от една година;

ii) по-късно от една година и не по-късно от пет години;

iii) по-късно от пет години;

б) общата сума на условните наеми, признати като доход за отчетния период; и

в) общо описание на значителните лизингови ангажименти на лизингополучателя.

57. Освен това изискванията за оповестяване съгласно МСС 16, МСС 36, МСС 38, МСС 40 и МСС 41 се прилагат за лизингодатели, предоставили активи в рамките на договор за оперативен лизинг.

ПРОДАЖБА С ОБРАТЕН ЛИЗИНГ

58. Сделката за продажба с обратен лизинг е свързана с продажбата на актив и обратното наемане на същия актив. Лизинговото плащане и продажната цена обикновено са взаимозависими, тъй като се договарят в пакет. Счетоводното третиране на продажбите с обратен лизинг зависи от вида на съответния лизингов договор.

59. Ако резултатът от продажба с обратен лизинг е финансов лизинг, всяко превишение на прихода от продажбата над балансовата стойност не се признава незабавно като доход във финансовите отчети на продавача лизингополучател. Вместо това то се разсрочва и амортизира през целия срок на лизинговия договор.

60. Ако обратният лизинг е финансов лизинг, сделката е средство за предоставяне на финансиране от лизингодателя на лизингополучателя, като активът се явява обезпечение. По тази причина не е целесъобразно превишението на прихода от продажбата над балансовата стойност да се разглежда като доход. Такова превишение се разсрочва и амортизира през целия срок на лизинговия договор.

▼B

61. Ако резултатът от продажба с обратен лизинг е оперативен лизинг и е ясно, че сделката се сключва по справедливата стойност, всяка печалба или загуба се признава незабавно. Ако продажната цена е по-ниска от справедливата стойност, всяка печалба или загуба се признава незабавно, освен в случаите, когато загубата се компенсира от бъдещите лизингови плащания под пазарната цена. В тези случаи загубата се разсрочва и амортизира пропорционално на лизинговите плащания през периода, през който се очаква активът да бъде използван. Ако продажната цена е по-висока от справедливата стойност, превишението над справедливата стойност се разсрочва и амортизира през периода, през който се очаква активът да бъде използван.

62. Ако обратният лизинг е оперативен лизинг и лизинговите плащания и продажната цена се определят според справедливата стойност, по същество това е обикновена продажба и всяка печалба или загуба се признава незабавно.

63. При договорите за оперативен лизинг ако справедливата стойност в момента на сделката за продажба с обратен лизинг е по-ниска от балансовата стойност на актива, незабавно се признава загуба, равна на разликата между балансовата стойност и справедливата стойност.

64. При финансовия лизинг не се налага подобна корекция, освен ако не е настъпила обезценка на стойността, като в този случай балансовата стойност се намалява до възстановимата стойност в съответствие с МСС 36.

65. Изискванията за оповестяване спрямо лизингополучателите и лизингодателите важат и за сделките за продажба с обратен лизинг. Изискването за описване на значителните ангажименти във връзка с лизинга води до оповестяване на уникални и необичайни условия на договора или сделките за продажба с обратен лизинг.

66. Възможно е сделките за продажба с обратен лизинг да попаднат в обхвата на критериите за отделно оповестяване в МСС 1 *Представяне на финансови отчети.*

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

67. Както е определено в параграф 68, прилагането на настоящия стандарт с обратна сила се насърчава, но не е задължително. Ако стандартът не се прилага с обратна сила, салдото на всеки вече съществуващ финансов лизинг се счита за правилно определено от лизингодателя и след това трябва да се отчита в съответствие с разпоредбите на настоящия стандарт.

68. Предприятие, което за предишен отчетен период е прилагало МСС 17 (преработен през 1997 г.), трябва да приложи с обратна сила измененията, въведени с настоящия стандарт за всички лизингови договори, или ако МСС 17 (преработен през 1997 г.) не е бил прилаган с обратна сила от предприятието — за всички договори за финансов лизинг, сключени от момента на първоначално прилагане на настоящия стандарт.

▼M22

68A. Предприятието преразглежда класификацията на свързаните с терен елементи на неизтекъл лизингов договор към датата, на която приема посочените в параграф 69A изменения въз основа на наличната при влизането в сила на тези договори информация. В съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, то признава със задна дата новокласифициран лизингов договор като лизингов договор с финансиране. Ако обаче не разполага с необходимата информация за прилагане на измененията със задна дата, предприятието:

а) прилага измененията към тези лизингови договори въз основа на съществуващите към момента на приемането от негова страна на измененията факти и обстоятелства; както и

▼M22

б) признава актив или пасив, свързан с лизингов договор за терен, новокласифициран като лизингов договор с финансиране, по тяхната справедлива стойност към този момент. Всяка разлика в справедливите стойности се признава в неразпределената печалба.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

69. Предприятията следва да прилагат настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието приложи настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼M22

69A. Параграфи 14 и 15 бяха заличени, а параграфи 15A и 68A бяха добавени в рамките на издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼B

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 17 (ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 1997 Г.)

70. Настоящият стандарт заменя МСС 17 *Лизинг* (преработен през 1997 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 18

Приходи

ЦЕЛ

Доходът е дефиниран в *Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* като увеличение на икономическите ползи през счетоводния период под формата на входящ поток или увеличение на активите, или намаление на пасивите, което води до увеличение на собствения капитал, различно от увеличенията, свързани с вноските на акционерите. Доход са както приходите, така и печалбите. Приходът е доход, който се създава в хода на обичайната дейност на предприятието и се означава с различни наименования, като продажби, възнаграждения, лихви, дивиденти и възнаграждения за права. Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и събития.

Основният въпрос при счетоводното отчитане на прихода е да се определи моментът на неговото признаване. Приходът се признава, когато е вероятно предприятието да има бъдещи икономически ползи и тези ползи могат да се оценят надеждно. Настоящият стандарт посочва обстоятелствата, при които тези критерии ще са изпълнени, а следователно ще се признае и приходът. Той предоставя и практически насоки за прилагането на тези критерии.

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт трябва да се прилага при счетоводното отчитане на приходи, получени от следните сделки и събития:

   а) продажба на стоки;

   б) предоставяне на услуги; и

   в) използване от други лица на лихвоносни активи на предприятието, възнаграждения за права и дивиденти.

2. Стандартът заменя МСС 18 *Признаване на приходите*, приет през 1982 г.

3. Стоките включват стоките, произведени от предприятието с цел продажба, както и стоките, закупени с цел препродажба, като например стоки, закупени от търговец на дребно, или земя и друга собственост, държани за препродажба.

4. Предоставянето на услуги обикновено е свързано с изпълнение от страна на предприятието на договорена задача за договорен срок. Услугите могат да бъдат предоставени през един период или през повече от един период. Някои договори за предоставяне на услуги са директно свързани с договори за строителство, например за услуги на ръководители на проекти и архитекти. Приходът от тези договори не се разглежда от настоящия стандарт, а се разглежда в съответствие с изискванията за договорите за строителство, посочени в МСС 11 *Договори за строителство*.

5. Използването от други лица на активи на предприятието създава приход под формата на:

   а) лихви — начисления за използването на парични средства или парични еквиваленти или суми, дължими на предприятието;

▼B

б) възнаграждения за права — начисления за използването на дълготрайни активи на предприятието, например патенти, търговски марки, авторски права и програмни продукти; и

в) дивиденти — разпределение на печалбите между акционерите пропорционално на участието им в конкретен клас капитал.

6. Настоящият стандарт не разглежда прихода от:

а) лизингови споразумения (вж. МСС 17 *Лизинг*);

б) дивиденти, получени от инвестиции, които се осчетоводяват по метода на собствения капитал (вж. ►**M32** МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия* ◄);

в) застрахователни договори в обхвата на МСФО 4 *Застрахователни договори*;

г) промени в справедливата стойност на финансови активи и финансови пасиви или изваждането им от употреба (вж. МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*);

д) промени в стойността на други текущи активи;

е) първоначално признаване и промени в справедливата стойност на биологични активи, свързани със земеделска дейност (вж. МСС 41 *Земеделие*);

ж) първоначално признаване на земеделска продукция (вж. МСС 41); и

з) добив на минерални руди.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Приход — брутен поток от икономически ползи през периода, създаден в хода на обичайната дейност на предприятието, когато тези потоци водят до увеличаване на собствения капитал, различни от увеличенията, свързани с вноските на акционерите.

▼M33

Справедлива стойност — е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“).

▼B

8. Приходите включват само брутните потоци от икономически ползи, получени от и дължими на самото предприятието. Сумите, събрани от името на трети страни, като данъци върху продажбите, данъци върху стоки и услуги и данъци върху добавената стойност не са икономически ползи, които предприятието получава, и не водят до увеличаване на собствения капитал. Затова те се изключват от приходите. По същия начин при агентско взаимоотношение брутните потоци от икономически ползи включват суми, събрани от името на възложителя, които не водят до увеличаване на собствения капитал на предприятието. Сумите, събрани от името на възложителя, не са приходи. В тези случаи приход е комисионното възнаграждение.

▼B

ОЦЕНЯВАНЕ НА ПРИХОДИТЕ

9. Приходът трябва да се оценява по справедливата стойност на полученото или подлежащо на получаване плащане или възнаграждение ([1]).

10. Сумата на прихода от една сделка обикновено се определя съгласно споразумение между предприятието и купувача или ползвателя на актива. Тя се оценява по справедливата стойност на полученото или подлежащо на получаване възнаграждение, като се отчита сумата от всички търговски отстъпки и отстъпките за по-голямо количество, направени от предприятието.

11. В повечето случаи плащането е под формата на парични средства или парични еквиваленти и сумата на прихода представлява сумата от получените или подлежащи на получаване парични средства или парични еквиваленти. Когато обаче потокът от парични средства или парични еквиваленти се разсрочва, справедливата стойност на плащането може да е по-малка от номиналната стойност на получените или подлежащи на получаване парични средства. Например предприятието може да осигури на купувача безлихвен кредит или да приеме от купувача запис на заповед, носещ доход под пазарния лихвен процент, като възмездяване за продадените стоки. Когато сделката по същество представлява финансираща операция, справедливата стойност на плащането се определя, като се дисконтират всички бъдещи постъпления с присъщ лихвен процент. Условният лихвен процент е по-ясно определимия от следните два:

а) преобладаващия лихвен процент за сходен инструмент на емитент със сходен кредитен рейтинг; или

б) лихвения процент, с който се дисконтира номиналната стойност на инструмента спрямо текущата продажна цена в брой на стоки и услуги.

Разликата между справедливата стойност и номиналната стойност на плащането (възмездяването) се признава за приход от лихва в съответствие с параграфи 29 и 30 и съгласно МСС 39.

12. Когато стоки или услуги се разменят или заменят за стоки или услуги със сходен характер и стойност, размяната не се разглежда като сделка, която създава приход. Това често се случва със стоки като нефт и мляко, когато доставчиците разменят или заменят стокови запаси от различни места, за да задоволят своевременно търсенето на конкретно място. Когато се продават стоки или се предоставят услуги в размяна на несходни стоки или услуги, размяната се разглежда като сделка, която създава приход. Приходът се оценява по справедливата стойност на получените стоки или услуги, коригирана със сумата от всички преведени парични средства или парични еквиваленти. Когато справедливата стойност на получените стоки и услуги не може да бъде надеждно оценена, приходът се оценява по справедливата стойност на предадените стоки и услуги, коригирана със сумата на всички преведени парични средства или парични еквиваленти.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА СДЕЛКАТА

13. Критериите за признаване, предвидени в стандарта, обикновено се прилагат отделно за всяка сделка. При някои обстоятелства обаче критериите за признаване трябва да се прилагат за делими компоненти на една сделка, за да се отрази същността на сделката. Например когато продажната цена на един продукт включва определима сума за последващо гаранционно обслужване, тази сума се разсрочва и се признава за приход през периода, през който се извършва обслужването. Обратното, критериите за признаване се прилагат за две или повече сделки едновременно, когато те са свързани така, че търговският ефект не може да се установи, без да се отчете цялата поредица от сделки. Например предприятието може да продаде стоки и същевременно да сключи отделно споразумение за обратно изкупуване на стоките на по-късна дата и така да отмени същностния ефект от сделката. В такъв случай двете сделки се разглеждат заедно.

([1]) Вж. също ПКР 31 *Приход — бартерни сделки, включващи рекламни услуги.*

▼B

ПРОДАЖБА НА СТОКИ

14. Приходът от продажбата на стоки трябва да се признава, когато са изпълнени всички посочени условия:

а) предприятието е прехвърлило на купувача съществените рискове и ползи от собствеността върху стоките;

б) предприятието не запазва продължаващо участие в управлението на стоките, доколкото то обикновено се свързва със собствеността, нито ефективен контрол над продаваните стоки;

в) сумата на прихода може надеждно да бъде оценена;

г) вероятно е икономическите ползи, свързани със сделката, да бъдат получени от предприятието; и

д) направените разходи или тези, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат да бъдат надеждно оценени.

15. Преценката кога предприятието е прехвърлило на купувача значителните рискове и ползи от собствеността изисква преглед на обстоятелствата на сделката. В повечето случаи прехвърлянето на рисковете и ползите от собствеността съвпада с прехвърлянето на юридическото право на собственост или с предаването във владение на купувача. Такъв е случаят при повечето продажби на дребно. В други случаи прехвърлянето на рисковете и ползите от собствеността става по различно време от това на прехвърлянето на правото на собственост или на предаването във владение.

16. Ако предприятието запазва значителните рискове от собствеността, сделката не е продажба и приходът не се признава. Предприятието може да запази значителен риск от собствеността по няколко начина. Примери на ситуации, при които предприятието може да запази значителните рискове и ползи от собствеността, са:

а) когато предприятието запазва задължение за незадоволително изпълнение, което не е покрито с нормални гаранционни клаузи;

б) когато получаването на прихода от конкретна продажба зависи от получаване на приход за купувача от продажба на стоките, която той от своя страна ще осъществи;

в) когато експедираните стоки подлежат на монтаж, а монтажът представлява съществена част от договора, която все още не е изпълнена от предприятието; и

г) когато купувачът има право да анулира покупката по причина, посочена в договора за покупко-продажба, и предприятието не е сигурно дали стоката ще бъде върната.

17. Ако предприятието запазва само незначителен риск от собствеността, сделката е продажба и приходът се признава. Например един продавач може да запази правото на собственост върху стоките, само за да осигури събираемостта на дължимата сума. В такъв случай ако предприятието е прехвърлило значителните рискове и ползи от собствеността, сделката е продажба и приходът се признава. Друг пример на предприятие, което запазва само незначителен риск от собствеността, може да е продажба на дребно, при която се предлага връщане на парите, ако купувачът не е доволен. Приходът в подобни случаи се признава в момента на продажбата, при условие че продавачът може надеждно приблизително да оцени бъдещи върнати стоки и признава задълженията за върнати стоки въз основа на миналия опит и други значими фактори.

▼B

18. Приходът се признава само когато е вероятно предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката. В някои случаи това може да не е вероятно преди получаването на възнаграждението или до отстраняването на някаква несигурност. Например може да не е сигурно дали даден чуждестранен държавен орган ще разреши възнаграждението от дадена продажба да бъде преведено в чужда страна. Когато разрешението бъде дадено, несигурността отпада и приходът се признава. Когато обаче възникне несигурност относно събирането на сума, която вече е включена в прихода, несъбираемата сума или сумата, относно която възстановяването вече не е вероятно, се признава за разход, а не за корекция на сумата на първоначално признатия приход.

19. Приходите и разходите, свързани с една и съща сделка или друго събитие, се признават едновременно. Този процес обикновено се нарича съпоставяне на приходите и разходите. Разходите, включително гаранциите и други разходи, които ще бъдат направени след експедирането на стоките, обикновено могат да бъдат надеждно оценени, когато другите условия за признаването на прихода са удовлетворени. Приходът обаче не може да бъде признат, когато разходите не могат да бъдат оценени надеждно. При такива обстоятелства всяко вече получено възнаграждение за продажбата на стоките се отчита като задължение.

ПРЕДОСТАВЯНЕ НА УСЛУГИ

20. Когато резултатът от една сделка за предоставяне на услуги може да се оцени надеждно, приходът, свързан със сделката, се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към ►**M5** края на отчетния период ◄. Резултатът от една сделка може да се оцени надеждно, когато са изпълнени всички следващи условия:

а) сумата на прихода може да бъде надеждно оценена;

б) вероятно е предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката;

в) етапът на завършеност на сделката към ►**M5** края на отчетния период ◄ може бъде надеждно оценен; и

г) разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката могат да бъдат надеждно оценени ([1]).

21. Признаването на прихода в зависимост от етапа на завършеност на една сделка често се нарича метод на процент на завършеност. При този метод приходът се признава през счетоводните периоди, през които са извършени услугите. Признаването на прихода на тази основа осигурява полезна информация за обхвата на обслужващата дейност и резултатите от дейността през определен период. МСС 11 също изисква признаването на прихода на тази основа. Изискванията на посочения стандарт обикновено се прилагат за признаването на прихода и съответните разходи по сделка, свързана с предоставянето на услуги.

22. Приходът се признава само когато е вероятно предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката. Когато обаче възникне несигурност относно събирането на сума, вече включена в прихода, несъбираемата сума или сумата, относно която възстановяването вече не е вероятно, се признава за разход, а не за корекция на сумата на първоначално признатия приход.

([1]) Вж. също ПКР-27 *Оценяване на съдържанието на операции, включващи правната форма на лизинг* и ПКР-31 *Приход — бартерни сделки, включващи рекламни услуги.*

▼B

23. Всяко предприятие обикновено може да прави надеждни оценки, след като е постигнало договореност с другите страни по сделката за следното:

а) изпълнимите права на всяка от страните по отношение на услугата, която ще се предоставя или получава от страните;

б) полученото или платено възнаграждение; и

в) начина и условията на уреждането.

Обикновено е необходимо и предприятието да има ефективна вътрешна система за финансово бюджетиране и отчитане. Предприятието проверява и ако е необходимо, преразглежда приблизителните оценки на прихода по време на изпълнението на услугата. Нуждата от такова преразглеждане не означава непременно, че резултатът от сделката не може да бъде надеждно оценен.

24. Етапът на завършеност на една сделка може да се определи по различни методи. Всяко предприятие използва метода, който надеждно оценява извършените услуги. В зависимост от характера на сделката методите може да включват:

а) преглед на извършената работа;

б) извършените до момента услуги като процент от общия обем на услугите, които трябва да бъдат извършени; или

в) частта, която направените до момента разходи представляват от общия обем на предвидените разходи по сделката. Само разходите, които отразяват извършените до момента услуги, се включват в направените до момента разходи. Само разходите, които отразяват извършените услуги или услугите, които трябва да бъдат извършени, се включват в общия обем на предвидените разходи по сделката.

Междинните и авансовите плащания, направени от клиентите, обикновено не отразяват извършените услуги.

25. Поради практически съображения когато услугите се извършват с неопределен брой действия за конкретен период от време, приходът се признава по линеен метод за конкретния период, освен ако има доказателства, че друг метод по-добре представя етапа на завършеност. Когато едно конкретно действие е много по-значимо от всички други, признаването на прихода се отлага до завършването на значимото действие.

26. Когато резултатът от сделката за предоставяне на услуги не може да бъде надеждно оценен, приходът се признава само доколкото признатите разходи са възстановими.

27. През ранните етапи на една сделка често се случва резултатът от сделката да не може да бъде надеждно оценен. Въпреки това е вероятно предприятието да възстанови направените по сделката разходи. Следователно приходът се признава само доколкото се очаква направените разходи да бъдат възстановени. Тъй като резултатът от сделката не може да бъде надеждно оценен, не се признава печалба.

28. Когато резултатът от една сделка не може да бъде надеждно оценен и не е вероятно направените разходи да бъдат възстановени, приходът не се признава и направените разходи се признават за разход. Когато вече не съществуват несигурности, поради които резултатът от договора не може да бъде надеждно оценен, приходът се признава в съответствие с параграф 20, а не в съответствие с параграф 26.

▼B

ЛИХВИ, ВЪЗНАГРАЖДЕНИЯ ЗА ПРАВА И ДИВИДЕНТИ

29. Приходът, създаден от използването от други лица на лихвоносни активи на предприятието, възнаграждения за права и дивиденти, се признава, както е посочено в параграф 30, когато:

а) е вероятно предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката; и

б) сумата на приходите може да бъде надеждно оценена.

30. Приходите се признават въз основа на следното:

а) лихвата се признава по метода на ефективната лихва, изложен в МСС 39, параграфи 9 и НП5—НП8;

б) възнагражденията за права се признават на базата на счетоводния принцип на начисляване съгласно съдържанието на съответното споразумение; и

в) дивидентите се признават, когато се установи правото на акционера да получи плащането.

31. [Заличен]

▼M7

32. Когато неплатена лихва е била начислена преди придобиването на лихвоносна инвестиция, последвалите лихвени постъпления се разпределят между периода преди придобиването и този след придобиването; само частта след придобиването се признава за приход.

▼B

33. Възнагражденията за права се начисляват съгласно условията на съответното споразумение и обикновено се признават на тази основа, освен ако с оглед на съдържанието на споразумението е по-подходящо приходът да се признава на друга системна или рационална база.

34. Приходът се признава само когато има вероятност предприятието да получи икономически ползи, свързани със сделката. Когато обаче възникне несигурност относно събирането на сума, която вече е включена в прихода, несъбираемата сума или сумата, относно която възстановяването вече не е вероятно, се признава за разход, а не за корекция на сумата на първоначално признатия приход.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

35. Всяко предприятие трябва да оповестява:

а) счетоводната политика, приета по отношение на признаването на приходите, включително методите, приети за определяне на етапа на завършеност на сделката за предоставяне на услуги;

б) сумата на всяка важна категория приходи, признати през периода, включително приходите от:

i) продажба на стоки;

ii) предоставяне на услуги;

iii) лихви;

iv) възнаграждения за права;

v) дивиденти; и

в) сумата на прихода, създаден от размяната на стоки или услуги, включен във всяка важна категория приходи.

▼**B**

36. Всяко предприятие оповестява всички условни пасиви и условни активи в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*. Условни пасиви и условни активи могат да възникнат от балансови статии, като например гаранционни разходи, искове, неустойки или евентуални загуби.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

▼**M7**

38. *Цена на придобиване на инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие* (Изменения на МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане* и МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*), издадени през май 2008 г., изменят параграф 32. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага свързаните изменения в параграфи 4 и 38А на МСС 27 за по-ранен период, то прилага същевременно и изменението в параграф 32.

▼**M32**

41. МСФО 11 *Съвместни предприятия*, издаден през май 2011 г., измени параграф 6, буква б). Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 11.

▼**M33**

42. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедлива стойност в параграф 7. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

▼**M31**

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 19

Доходи на наети лица

ЦЕЛ

1 Целта на настоящия стандарт е да се определи счетоводното отчитане и оповестяването на доходите на наети лица. Стандартът изисква предприятието да признава:

а) задължение, когато нает лице е работило в замяна на получаването на доходи, които са платими в бъдеще; както и

б) разход, когато предприятието консумира икономическата изгода, възникнала вследствие на положения труд от наетото лице срещу доходи за същото.

ОБХВАТ

2 Настоящият стандарт се прилага от работодателите при счетоводното отчитане на всички доходи на наети лица, с изключение на онези, за които е приложим МСФО 2 „Плащане на базата на акции“.

3 Стандартът не третира отчитането на плановете за доходи на наети лица (вж. МСС 26 „Счетоводство и отчитане на планове за пенсионни доходи“).

4 Доходите на наети лица, за които е приложим настоящият стандарт, включват предоставяните:

а) съгласно формални планове или други официални споразумения между предприятието и отделни наети лица, група наети лица или техни представители;

б) съгласно законови изисквания или чрез браншови споразумения, по силата на които предприятията са задължени да правят вноски в национални, държавни, браншови или други планове на множество работодатели; или

в) според неформално възприета практика, от която възниква конструктивно задължение. Неформално възприетата практика поражда конструктивно задължение, когато предприятието няма реална алтернатива, освен да изплати доходи на наетите лица. Пример за конструктивно задължение е когато промяна в неформално възприетата практика на предприятието би причинила неприемлива вреда във взаимоотношенията на същото с неговите наети лица.

5 Доходите на наети лица включват:

а) краткосрочни доходи, като изброените по-долу, ако следва да бъдат изцяло уредени до дванадесет месеца, считано от края на годишния отчетен период, в който наетите лица са положили съответния труд:

(i) надниците, заплатите и социалните осигуровки;

(ii) платените годишни отпуски и отпуски по болест;

(iii) участие в разпределението на печалбата и премии; както и

(iv) непарични възнаграждения (като медицинско обслужване, жилищно настаняване, служебни автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за заетите в момента наети лица;

▼**M31**

б) доходи след приключване на трудовите правоотношения, като изброените по-долу:

(i) пенсионни доходи (например пенсии и паушални суми, изплащани при пенсиониране); както и

(ii) други доходи, получавани след приключване на трудовите правоотношения, като например застраховки „Живот“ и медицинско обслужване;

в) други дългосрочни доходи на наети лица, като изброените по-долу:

(i) дългосрочни платени отсъствия като допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или творчески отпуски;

(ii) възнаграждения за юбилеи или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж; както и

(iii) доходи за дългосрочна нетрудоспособност; както и

г) доходи при приключване на трудовите правоотношения.

6 Доходите на наети лица включват доходите, предоставяни на наетите лица или на лицата на тяхна издръжка, и могат да бъдат уредени посредством плащания (или чрез осигуряване на стоки или услуги) направо в полза на наетите лица, техните съпрузи, деца или други лица на тяхна издръжка, или в полза на други трети лица, като например застрахователни компании.

7 Едно нает лице може да предоставя услуги на дадено предприятието на пълно работно време, непълно работно време, постоянна, частична или временна заетост. За целите на настоящия стандарт наетите лица включват директорите и останалия ръководен персонал.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Определения на доходи на наети лица

Доходи на наети лица са всички форми на възнаграждение, предоставени от предприятието в замяна на положения от наетите лица труд или при приключване на трудовите правоотношения.

Краткосрочни доходи на наети лица са тези доходи на наети лица (различни от доходите при приключване на трудовите правоотношения), които следва да бъдат изцяло уредени до дванадесет месеца, считано от края на годишния отчетен период, в който наетите лица са положили съответния труд.

Доходи след приключване на трудовите правоотношения са тези доходи на наети лица (други освен доходите при приключване на трудовите правоотношения и краткосрочните доходи), които са платими след приключването на трудовите правоотношения.

Други дългосрочни доходи на наети лица са всички доходи на наети лица, освен краткосрочните доходи, доходите след приключване на трудовите правоотношения и доходите при приключване на трудовите правоотношения.

Доходи при приключване на трудовите правоотношения са доходите на наети лица в замяна на приключването на трудовите правоотношения между наетото лице и неговия работодател в резултат на:

а) решение на предприятието да прекрати трудовото правоотношение на нает лице преди нормалния срок за пенсиониране; или

б) решение на наетото лице да приеме предложение за доходи в замяна на прекратяване на трудовото правоотношение.

▼**M31**

Определения във връзка с класифицирането на плановете

Планове за доходи след приключване на трудовите правоотношения - формални или неформални договорености, според които предприятието осигурява доходи на едно или повече наети лица след приключване на трудовите правоотношения.

Планове с дефинирани вноски - планове за доходи след приключване на трудовите правоотношения, при които предприятието внася предварително определени вноски в отделно предприятие (фонд) и не носи законово или конструктивно задължение да заплаща допълнителни такива, ако фондът не разполага с достатъчно активи за изплащането на всички доходи на наетите лица, отнасящи се до техния трудов стаж за текущия и предходните периоди.

Планове с дефинирани доходи - плановете за доходи след приключване на трудовите правоотношения, различни от плановете с дефинирани вноски.

Планове на множество работодатели - планове с дефинирани вноски или с дефинирани доходи —различни от държавните планове, — при които:

а) се обединяват активите, внесени от различни предприятия, които не са под общ контрол; както и

б) тези активи се използват за осигуряване на доходи на наети лица на повече от едно предприятие въз основа на факта, че нивата на вноските и доходите са определени, без да се взема предвид идентичността на предприятието, което наема същите тези наети лица.

Определения във връзка с нетен актив или пасив по план с дефинирани доходи

Нетен актив или пасив по план с дефинирани доходи е излишъкът или дефицитът, коригиран с въздействието на ограничаването на нетния актив по план с дефинирани доходи до тавана на актива.

Дефицит или излишък е:

а) настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи минус

б) справедливата стойност на активите на плана (ако има).

Таван на актива е настоящата стойност на всички налични икономически изгоди под формата на възстановени от плана средства или бъдещи намаления на вноските по плана.

Настояща стойност на задължение по изплащане на дефинирани доходи е настоящата стойност, без да се приспадат активи на плана, на очакваните бъдещи плащания, необходими за уреждането на задължение, произтичащо от трудовия стаж на наетите лица през текущия и миналите периоди.

Активите на плана включват:

а) активите, държани от фонд за дългосрочни доходи на наети лица; както и

б) квалифицираните застрахователни полици.

▼M31

Активи, държани от фонд за дългосрочни доходи на наети лица са тези активи (различни от непрехвърлимите финансови инструменти, емитирани от отчитащото се предприятие), които:

а) се държат от предприятие (фонд), което е отделно юридическо лице от отчитащото се предприятие и съществува единствено, за да плати или финансира доходите на наети лица; както и

б) са налични, за да бъдат използвани само за плащане или финансиране на доходи на наети лица, не са достъпни за кредиторите на отчитащото се предприятие (дори при несъстоятелност) и не могат да бъдат върнати на отчитащото се предприятие, освен ако:

(i) оставащите във фонда активи са достатъчни за посрещане на всички свързани задължения по доходи на наети лица на плана или на отчитащото се предприятие; или

(ii) активите се връщат на отчитащото се предприятие за възстановяване на вече платени от него доходи на наети лица.

Квалифицирана застрахователна полица е застрахователна полица ([1]), издадена от застраховател, който не е свързано с отчитащото се предприятие лице (по смисъла на МСС 24 „Оповестяване на свързани лица“), ако постъпленията от полицата:

а) могат да бъдат използвани само за плащане или финансиране на доходите на наетите лица по планове с дефинирани доходи; както и

б) не са достъпни за кредиторите на отчитащото се предприятие (дори при несъстоятелност) и не могат да бъдат изплатени на отчитащото се предприятие освен ако:

(i) постъпленията представляват излишък от активи, които не са необходими, за да може полицата да посрещне всички свързани задължения по доходи на наети лица; or

(ii) постъпленията се връщат на отчитащото се предприятие за възстановяване на вече платени от него доходи на наети лица.

Справедлива стойност е сумата, за която един актив може да бъде разменен или пасив — уреден в сделка между добре осведомени и желаещи сделката несвързани страни при справедливи пазарни условия.

Определения във връзка с разходите за дефинираните доходи

Разходите по трудовия стаж включват:

а) *разходите по текущия трудов стаж* — увеличението на настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи, произтичащо от трудовия стаж на наето лице за текущия период;

б) *разходите по изминал трудов стаж* — изменението в настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи за трудовия стаж на наето лице за минали периоди, произтичащо от изменение (въвеждане, оттегляне или изменение на план за дефинирани доходи) или свиване на плана (значително намаляване от предприятието на броя обхванати от плана наети лица); както и

([1]) Квалифицираната застрахователна полица не представлява непременно застрахователен договор, както той е определен в МСФО 4 „Застрахователни договори“.

▼M31

в) всяка печалба или загуба при уреждане.

Нетна лихва по нетен актив или пасив по план с дефинирани доходи е промяната в рамките на даден период на нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи поради минаването на време.

Преоценяването на нетен актив или пасив по план с дефинирани доходи съдържа:

а) актюерските печалби и загуби;

б) възвращаемостта от активите на плана, без нетната лихва по нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи; както и

в) всяко изменение на въздействието на тавана на актива, без нетната лихва по нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи.

Актюерските печалби и загуби са измененията в настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи, в резултат на:

а) произтеклите от опита и действителността корекции (въздействието от разликите между предходните актюерски предположения и събитията и тези, които са се случили в действителност); както и

б) въздействието от промените в самите актюерски предположения.

Възвръщаемост от активите по плана са лихвите, дивидентите и другите доходи, произтичащи от активите на плана, заедно с реализираната печалба или нереализираната загуба от тези активи, минус:

а) разходите по управлението им; както и

б) дължимия от самия план всякакъв данък, без включения в актюерските предположения, използвани за оценяването на настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи.

Уреждане е сделка, която премахва всякакви допълнителни правни или конструктивни задължения за всички доходи по план с дефинирани доходи или за част от тях, с изключение на изплащането на доходи в полза на или от името на наети лица, предвидено в условията на плана и включено в актюерските предположения.

КРАТКОСРОЧНИ ДОХОДИ НА НАЕТИ ЛИЦА

9 Краткосрочните доходи на наети лица включват елементи като изброените по-долу, ако се очаква да бъдат изцяло уредени до дванадесет месеца, считано от края на годишния отчетен период, в който наетите лица са положили съответния труд:

а) надниците, заплатите и социалните осигуровки;

б) платените годишни отпуски и отпуски по болест;

в) получените дялове от печалбата и премии; както и

г) непаричните възнаграждения (като медицинско обслужване, жилищно настаняване, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за заетите в момента наети лица.

10 Предприятието може да не прекласифицира краткосрочен доход на наето лице, ако очаква временно изменение по отношение на момента на уреждане. Ако обаче характеристиките на дохода се изменят (например от ненатрупващ се той се превърне в натрупващ се) или изменението по отношение на момента на уреждане не е временно, тогава предприятието анализира дали доходът все още отговаря на определението за краткосрочни доходи на наети лица.

▼**M31**

Признаване и оценяване

Всички краткосрочни доходи на наети лица

11 Когато наето лице е положило труд за дадено предприятие в рамките на един счетоводен период, предприятието признава несконтираната сума на краткосрочните доходи на наетите лица, които се очаква да бъдат платени в замяна на положения труд:

а) като задължение (начислен разход) след приспадане на всички вече платени суми. Ако вече платената сума надвишава несконтираната сума на доходите, предприятието признава това превишение като актив (предплатен разход, т.е. разход за бъдещ период) до степента, в която това предплащане ще доведе например до намаление на бъдещи плащания или възстановяване на парични средства;

б) като разход освен ако друг МСФО не изисква или позволява включването на доходите в стойността на даден актив (вж. например МСС 2 „Материални запаси“ и МСС 16 „Имоти, машини и съоръжения“).

12 Параграфи 13, 16 и 19 обясняват как предприятието прилага параграф 11 спрямо краткосрочните доходи на наети лица, които са под формата на платени отсъствия, участия в разпределението на печалбата и плановете за изплащане на премии.

Краткосрочни платени отсъствия

13 Предприятието признава очакваните разходи, свързани с краткосрочните доходи на наети лица, които са под формата на платени отсъствия по параграф 11, както следва:

а) при натрупващи се платени отсъствия, когато наетите лица полагат труд, който увеличава тяхното право на платени отсъствия в бъдеще;

б) при ненатрупващи се платени отсъствия, когато те възникнат.

14 Предприятието може да обезщети наетите лица за отсъствие по различни причини, включително отпуск, болест и краткосрочна нетрудоспособност, майчинство или бащинство, участие като съдебен заседател и военна служба. Правото на платените отсъствия попада в две категории:

а) натрупващи се; както и

б) ненатрупващи се.

15 Натрупващи се платени отсъствия са тези, които могат да бъдат пренесени и използвани в бъдещи периоди, ако правото на такова отсъствие за текущия период не е използвано изцяло. Натрупващите се платени отсъствия могат да бъдат или безусловно придобити (с други думи наетите лица получават право на парично плащане за неизползваната част от отпуска си при напускане на предприятието), или небезусловно придобити (когато наетите лица нямат право на изплащане на неизползваната част от отпуска при напускане на предприятието). Когато наетите лица полагат труд, който увеличава тяхното право на бъдещи платени отсъствия, възниква задължение. Това задължение съществува и се признава дори ако платените отпуски са небезусловно придобити, въпреки възможността наетите лица да напуснат, преди да са използвали правото си на небезусловно придобит натрупан отпуск, което би повлияло на оценяването на това задължение.

16 Предприятието оценява очакваните разходи по натрупващите се платени отсъствия като допълнителната сума, която очаква да изплати в резултат от неизползваното право, което се е натрупало към датата на баланса.

▼**M31**

17 Методът, описан в предходния параграф, оценява задължението в размер на сумата на допълнителните плащания, които се очаква да възникнат единствено поради факта, че доходите се натрупват. В много случаи на предприятието може да не се налага да прави детайлни изчисления, за да прецени, че няма съществено задължение, свързано с неизползвани платени отсъствия. Например задължението за отпуск по болест е вероятно да бъде съществено само ако съществува формално или неформално споразумение, според което неизползваният платен отпуск по болест може да бъде ползван като платен годишен отпуск.

Пример, илюстриращ параграфи 16 и 17

Предприятие има персонал от 100 наети лица, всяко от които има право на пет работни дни платен отпуск по болест годишно. Неизползваният отпуск по болест може да бъде пренесен напред за една календарна година. Отпускът по болест първо се изважда от правото на такъв отпуск за текущата година и после от пренесения остатък от предходната година (по метода „последна входяща–първа изходяща“). На 31 декември 20X1 г. неизползваното право на такъв отпуск е средно два дни на наето лице. Предприятието очаква, базирайки се на минал опит, който се предполага, че ще продължи, че 92 от наетите лица ще вземат не повече от пет дни платен отпуск по болест през 20X2 г. и че останалите осем наети лица ще вземат средно по шест и половина дни всяко.

Предприятието очаква, че ще изплати допълнително дванадесет дни платен отпуск по болест в резултат на неизползваното право на такъв, което се е натрупало към 31 декември 20X1 г. (по един ден и половина за всяко от осемте наети лица). Следователно предприятието признава задължение, равно на дванадесет дни платен отпуск по болест.

18 Ненатрупващите се платени отсъствия не се пренасят в бъдещи периоди: те стават невалидни, ако правото на отпуск за текущия период не бъде използвано изцяло и не дават право на наетите лица на парично плащане за неизползваната част от отпуската при напускане на предприятието. Такъв обикновено е случаят при отпуските по болест (до степента, в която неизползваното право в минали периоди не увеличава правото на такъв отпуск в бъдещи периоди), отпуск по майчинство или бащинство и платени отсъствия за участие като съдебен заседател или за военна служба. Предприятието не признава задължение или разход до момента на отсъствието, понеже трудовият стаж на наетите лица не увеличава размера на този доход.

Участие в разпределението на печалбата и планове за изплащане на премии

19 Предприятието признава очакваните разходи за участие в разпределението на печалбата и изплащането на премии по параграф 11 само тогава, когато:

а) за предприятието съществува настоящо правно или конструктивно задължение да направи такива плащания в резултат на минали събития; както и

б) на задължението може да бъде направена надеждна приблизителна оценка.

Настоящо задължение е налице, когато и само когато предприятието няма друга реална алтернатива, освен да извърши плащанията.

20 Съгласно някои планове за участие в разпределение на печалбата, наетите лица получават дял от печалбата само ако останат на работа в предприятието за определен срок. Такива планове създават конструктивно задължение, понеже наетите лица полагат труд, който увеличава сумата за изплащане, ако те останат на работа до края на определения срок. Оценяването на такива конструктивни задължения отразява възможността някои от наетите лица да напуснат, без да получат плащания за участие в разпределението на печалбата.

▼**M31**

Пример, илюстриращ параграф 20

Разпределението на печалбата изисква предприятието да изплати определен процент от своята нетна печалба за годината на наетите лица, които са работили през цялата година. Ако никое от наетите лица не напусне през годината, общият сбор на плащанията по разпределението на нетната печалба за годината ще бъде 3 % от нея. Предприятието е преценило, че текучеството на персонала ще намали плащанията до 2,5 % от нетната печалба.

Предприятието признава пасив и разход в размер на 2,5 % от нетната печалба.

21 За предприятието може да не съществува правно задължение да изплаща премии. Въпреки това, в някои случаи в него има практика за изплащането на такива премии. В такива случаи за предприятието съществува конструктивно задължение, понеже то няма реалистичен друг вариант, освен да изплати премии. Оценяването на конструктивните задължения отразява възможността някои от наетите лица да напуснат, без да получат премия.

22 Предприятието може да направи надеждна приблизителна оценка на своето правно или конструктивно задължение по плана за участие в разпределение на печалбата или изплащането на премии само тогава, когато:

а) формалните условия на плана съдържат формула за определяне на размера на дохода;

б) предприятието определя размера на сумите за изплащане преди финансовите отчети да бъдат оторизирани за издаване; or

в) миналата практика дава ясно доказателство за размера на конструктивното задължение на предприятието.

23 Задължението по планове за участие в разпределението на печалбата и за изплащане на премии е следствие от положения труд на наетите лица, а не от сделка със собствениците на предприятието. Следователно предприятието признава разходите по планове за участие в разпределението на печалбата и за изплащане на премии не като разпределение на нетната печалба, а като разход.

24 Ако плащанията по разпределението на печалбата и премиите не следва да бъдат изцяло уредени в рамките на дванадесет месеца след края на годишния отчетен период, в който наетите лица са положили съответния труд, тези плащания се считат за други дългосрочни доходи на наети лица (вж. параграфи 153-158).

Оповестяване

25 Въпреки че настоящият стандарт не изисква специфично оповестяване на краткосрочните доходи на наети лица, други МСФО могат да изискват такива оповестявания. Например МСС 24 изисква оповестяване на доходите на наетия ключов ръководен персонал. МСС 1 „Представяне на финансови отчети“ изисква предприятието да оповестява разходите за доходи на наетите лица.

ДОХОДИ СЛЕД ПРИКЛЮЧВАНЕ НА ТРУДОВИТЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ: РАЗГРАНИЧЕНИЕ МЕЖДУ ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ И ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ

26 Доходите след приключване на трудовите правоотношения включват елементи като изброените по-долу:

а) пенсионни доходи (например пенсии и паушални суми, изплащани при пенсиониране); както и

▼M31

б) други доходи след след приключване на трудовите правоотношения, като например застраховки „Живот“ и медицинско обслужване.

Споразуменията, по силата на които предприятието осигурява доходи след приключване на трудовите правоотношения, представляват планове за доходи след приключване на трудовите правоотношения. Предприятието прилага настоящия стандарт по отношение на всички такива споразумения без значение дали включват или не създаването на отделно предприятие, което да получава вноските и да изплаща доходите.

27 Плановете за доходи след приключване на трудовите правоотношения се класифицират или като планове с дефинирани вноски, или като планове с дефинирани доходи в зависимост от икономическата същност на плана, произтичаща от неговите основни условия и правила.

28 При плановете с дефинирани вноски правното или конструктивното задължение на предприятието е ограничено до размера на сумата, която е уговорена да се внася във фонда. По този начин сумата на доходите след приключване на трудовите правоотношения, получена от наетото лице, се определя от размера на вноските, платени от предприятието (а може също и от наетото лице) по плана за доходи след приключване на трудовите правоотношения или на застрахователна компания, заедно с доходите от инвестициите, произтичащи от вноските. Следователно актюерският риск (че доходите ще бъдат по-малки от очакваните) и инвестиционният риск (че инвестираните активи няма да бъдат достатъчни за изплащане на очакваните доходи) се носят от наетото лице.

29 Примери за случаи, когато задължението на предприятието не е ограничено до сумата, която е уговорено да бъде внасяна във фонда, са тези, когато предприятието има правно или конструктивно задължение поради:

а) формула на плана за доходи, която не е обвързана само с размера на вноските и изисква от предприятието допълнителни вноски, ако активите не са достатъчни за изплащането на доходите по нея;

б) гаранция — индиректно чрез план или директно като точно определена възвръщаемост върху вноските; или

в) такава неформално възприета практика, която поражда конструктивно задължение. Например конструктивно задължение може да възникне, когато предприятието има традиция да увеличава доходите на бивши наети лица, за да се компенсира инфлацията, макар че може да не съществува такова правно задължение.

30 При планове с дефинирани доходи:

а) задължението на предприятието е да осигури уговорените доходи на настоящите и бившите наети лица; както и

б) актюерският риск (че доходите ще струват повече от очакваното) и инвестиционният риск по същество се носят от предприятието. Ако актюерският или инвестиционният опит водят до резултат, по-лош от очаквания, задължението на предприятието може да се увеличи.

31 В параграфи 32—49 се изяснява разликата между плановете с дефинирани вноски и тези с дефинирани доходи в контекста на планове на множество работодатели; планове с дефинирани доходи, при които рискът се поделя между различни предприятия под общ контрол; държавни планове и застраховани доходи.

▼**M31**

Планове на множество работодатели

32 Предприятието класифицира план на множество работодатели като план с дефинирани вноски или като план с дефинирани доходи според неговите условия (включително всички конструктивни задължения, които са извън формалните условия).

33 Ако предприятието участва в план на множество работодатели с дефинирани доходи и в случай, че параграф 34 не се прилага, то:

а) отчита счетоводно своя пропорционален дял от задължението за изплащане на дефинирани доходи, от активите на плана и от разходите, свързани с плана, по същия начин, по който отчита всички други планове с дефинирани доходи; както и

б) оповестява информацията, изисквана в параграфи 135—148 (без параграф 148 г)).

34 Когато не се разполага с достатъчна информация, за да се използва методът за счетоводно отчитане на дефинирани доходи за план на множество работодатели, който е план с дефинирани доходи, предприятието:

а) отчита счетоводно плана в съответствие с параграфи 51 и 52, все едно че е план с дефинирани вноски; както и

б) оповестява информацията, изисквана съгласно параграф 148.

35 Пример за план на множество работодатели с дефинирани доходи е този, при който:

а) планът се финансира на базата на текущите плащания при напускане, така че: вноските са установени на ниво, за което се очаква да бъде достатъчно за изплащане на доходите, които стават изискуеми през същия период, и бъдещите доходи, възникнали през текущия период, ще бъдат изплащани от бъдещите вноски; както и

б) доходите на наети лица се определят въз основа на продължителността на техния трудов стаж и участващите предприятия не разполагат с реалистични средства за оттегляне от плана, без да платят вноските, дължими за заработените от наетите лица доходи към датата на оттеглянето. Такъв план създава актюерски риск за предприятието: ако крайната стойност на вече заработените доходи към датата на баланса е по-голяма от очакваната, предприятието ще трябва или да увеличи размера на вноските си, или да убеди наетите лица да приемат намаление на доходите. Следователно един такъв план е план с дефинирани доходи.

36 Когато е налице нужната информация относно план на множество работодатели, който е план с дефинирани доходи, предприятието отчита счетоводно своя пропорционален дял от задължението по изплащане на дефинирани доходи, от активите на плана и от разходите по доходите след напускане, свързани с плана, по същия начин, както при всеки друг план с дефинирани доходи. В някои случаи обаче предприятието може да не е в състояние да установи своя дял от основната финансова позиция и резултатите от дейността на плана с достатъчна за счетоводни цели надеждност. Това може да възникне, ако:

а) планът излага участващите предприятия на актюерски рискове, свързани с настоящите и бившите наети лица на други предприятия, в резултат на което няма последователна и надеждна база за разпределяне на задълженията, активите на плана и разходите между отделните предприятия, участващи в плана; или

▼M31

б) предприятието няма достъп до достатъчно информация относно плана, който да удовлетворява изискванията на настоящия стандарт.

В тези случаи предприятието отчита плана все едно, че е план с дефинирани вноски и оповестява допълнителната информация, изисквана в параграф 148.

37 Възможно е да е налице договорно споразумение между плана на множество работодатели и участниците в него, в което да се определя по какъв начин излишъкът по плана ще бъде разпределен между участниците (или ще бъде финансиран недостигът). Участник в план на множество работодатели с такова споразумение, който отчита този план като план с дефинирани вноски в съответствие с параграф 34, признава актива или пасива, който възниква от договорното споразумение, и произтичащия приход или разход в печалбата или загубата.

Пример, илюстриращ параграф 37([1])

Предприятие, което участва в план с дефинирани доходи на множество работодатели, не изготвя оценки на плана на база МСС 19. Следователно то отчита плана все едно, че е план с дефинирани вноски. Оценката на финансирането не на базата на МСС 19 показва недостиг в плана в размер на 100 млн. ПЕ. По силата на договор планът е приел схема на вноски от участващите в него работодатели, при която недостигът се елиминира през следващите пет години. Общите вноски на предприятието по силата на договора възлизат на 8 млн. ПЕ.

Предприятието признава задължение за вноските, коригирано за отразяване на стойността на парите във времето, и разход в същия размер в печалбата или загубата.

38 Плановете на множество работодатели се различават от групово администрираните планове. Групово администрираният план е просто съвкупност от планове на отделни работодатели, съчетани така, че да позволят на участващите работодатели да обединят своите активи за целите на инвестирането и да намалят разходите за управление на инвестициите и административните разходи, но исканията, които могат да се предявят на отделните работодатели, са ограничени само до доходите на техните собствени наети лица. Групово администрираните планове не пораждат особени счетоводни проблеми, тъй като информацията е налична, за да се позволи те да бъдат третирани по същия начин както всеки друг план на един работодател, а и тъй като такива планове не излагат участващите предприятия на актюерски рискове, свързани с настоящи и бивши наети лица на други предприятия. Дефинициите в настоящия стандарт изискват предприятието да класифицира групово администрираните планове като планове с дефинирани вноски или като планове с дефинирани доходи в зависимост от условията на плана (включително всяко конструктивно задължение, което е извън формалните условия).

39 Когато предприятието определя кога да признае и как да оцени пасив, свързан с приключването на план на множество работодатели, който е план с дефинирани доходи, или с оттеглянето от такъв план, то прилага МСС 37 „Провизии, условни пасиви и условни активи“.

([1]) В настоящия стандарт паричните суми са в парични единици (ПЕ).

▼M31

Планове с дефинирани доходи, при които рискът се поделя между различни предприятия под общ контрол

40 Планове с дефинирани доходи, при които рискът се поделя между различни предприятия под общ контрол, например между предприятие майка и нейните дъщерни предприятия, не са планове на множество работодатели.

41 Предприятие, което участва в такъв план, получава информация за плана като цяло, оценена в съответствие с настоящия стандарт въз основа на предположенията, които се прилагат по отношение на плана като цяло. Ако е налице договорно споразумение или заявена политика за начисляване на нетните разходи за дефинирани доходи за плана като цяло, оценени в съответствие с настоящия стандарт от отделните предприятия от групата, в отделните или индивидуалните си финансови отчети предприятието признава така начислените нетни разходи за дефинирани доходи. Ако не съществува такова споразумение или политика, нетните разходи за дефинирани доходи се признават в отделните или индивидуалните финансови отчети на онова предприятие от групата, което е работодателят, законно финансиращ плана. В отделните или индивидуалните си финансови отчети другите предприятия от групата признават разход, равен на дължимата от тях вноска за периода.

42 Участието в такъв план представлява сделка със свързани лица за всяко отделно предприятие в групата. Следователно предприятието оповестява информацията, изисквана от параграф 149, в отделните или индивидуалните си финансови отчети.

Държавни планове

43 Предприятието отчита държавен план по същия начин както план на множество работодатели (вж. параграфи 32—39).

44 Държавните планове са създадени по силата на законодателството, за да обхванат всички предприятия (или всички предприятия от дадена категория, например даден сектор) и се ръководят от националната или местна власт или от друг орган (например автономна агенция, създадена конкретно за тази цел), който не е обект на контрол или влияние от страна на отчитащото се предприятие. Някои планове, създадени от дадено предприятие, осигуряват както задължителни доходи, които заместват доходите, които иначе биха били обхванати от държавния план, така и допълнителни доброволни доходи. Такива планове не са държавни планове.

45 Държавните планове се характеризират по своята същност като планове с дефинирани доходи или планове с дефинирани вноски в зависимост от задължението на предприятието по плана. Много държавни планове се финансират на базата на текущите плащания при напускане: вноските са определени на ниво, за което се очаква да бъде достатъчно за изплащане на необходимите доходи, които стават изискуеми през същия период; бъдещите доходи, заработени през текущия период, ще бъдат изплащани от бъдещи вноски. Въпреки това, при повечето държавни планове за предприятието не съществува правно или конструктивно задължение да изплаща тези бъдещи доходи: неговото единствено задължение е да плаща вноските, когато станат дължими, и ако предприятието престане да наема членове на държавния план, за същото няма да съществува задължение да изплаща доходите, заработени от собствените му наети лица през предходни години. Поради тази причина, държавните планове обикновено са планове с дефинирани вноски. Ако обаче държавен план е план с дефинирани доходи, предприятието прилага параграфи 32—39.

▼M31

Застраховани доходи

46 Предприятието може да плаща застрахователни премии за финансиране на план за доходи след приключване на трудовите правоотношения. Предприятието третира един такъв план като план с дефинирани вноски, освен ако то ще има директно или индиректно чрез плана правно или конструктивно задължение:

а) да плаща доходите на наетите лица директно, когато те станат изискуеми; или

б) да плаща допълнителни суми, ако застрахователят не изплаща всички бъдещи доходи на наетите лица, свързани с трудовия стаж на същите за текущия и миналите периоди.

Ако предприятието се ангажира с такова правно или конструктивно задължение, то третира плана като план с дефинирани доходи.

47 Доходите, обезпечени от застрахователна полица, не е задължително да имат директна или автоматична връзка със задължението на предприятието да изплаща доходи на наетите лица. Плановете за доходи след приключване на трудовите правоотношения, които включват застрахователни полици, са обект на същото разграничение между счетоводното отчитане и финансирането, както и при другите финансирани планове.

48 Когато предприятието финансира задължение за изплащане на доходи след приключване на трудовите правоотношения чрез вноски по застрахователна полица, според която предприятието директно, индиректно чрез плана, посредством механизма за определяне на бъдещи премии или посредством взаимоотношение на свързано лице със застрахователя запазва правно или конструктивно задължение, плащането на премиите не се равнява на споразумение за дефинирани вноски. Следователно предприятието:

а) отчита всяка квалифицирана застрахователна полица като актив по плана (вж. параграф 8); както и

б) признава другите застрахователни полици като права за възстановяване (ако тези полици отговарят на критерия в параграф 116).

49 Когато застрахователната полица е на името на определен участник в плана или на група участници в плана и предприятието няма никакво правно или конструктивно задължение да покрива каквито и да било загуби по полицата, то няма задължение да изплаща доходи на наетите лица, а застрахователят носи единствен отговорността за изплащането на тези доходи. Плащането на фиксирани премии съгласно такива договори представлява по своята същност по-скоро уреждане на задължението по изплащане на доходи на наетите лица, отколкото инвестиция за посрещане на това задължение. Следователно предприятието вече няма актив или пасив. Поради това то третира такива плащания като вноски по план с дефинирани вноски.

ДОХОДИ СЛЕД ПРИКЛЮЧВАНЕ НА ТРУДОВИТЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ: ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ

50 Счетоводното отчитане на плановете с дефинирани вноски е пряко, понеже задължението на отчитащото се предприятие за всеки период се определя от размера на сумите, които трябва да се внесат за този период. Следователно не се изискват актюерски предположения за оценяването на задължението или на разхода и не съществува възможност за каквито и да било актюерски печалби или загуби. Също така задълженията се измерват на несконтирана база, освен в случаите, когато същите не са напълно изискуеми в рамките на дванадесет месеца след края на периода, в който наетите лица са положили свързания с тях труд.

▼M31

Признаване и оценяване

51 Когато нает лице е положило труд за дадено предприятие през определен период, предприятието признава дължимите вноски по плана с дефинирани вноски в замяна на този положен труд:

а) като задължение (начислен разход) след приспадане на всички вече платени вноски. ако вече платената вноска надвишава дължимата вноска за положения труд преди датата на баланса, предприятието признава това превишение като актив (предплатен разход) до степента, в която това предплащане ще доведе например до намаление на бъдещи плащания или възстановяване в парични средства.

б) като разход, освен ако друг МСФО не изисква или позволява включването на вноската в стойността на даден актив (вж. например МСС 2 и МСС 16).

52 Когато вноските по плана с дефинирани вноски не са изцяло дължими в рамките на дванадесет месеца след края на годишния отчетен период, през който наетите лица са положили свързания с тях труд, тези вноски се сконтират с процента в параграф 83.

Оповестяване

53 Предприятието оповестява сумата, призната като разход по плановете с дефинирани вноски.

54 Когато се изисква от МСС 24, предприятието оповестява информация относно вноските по планове с дефинирани вноски за ключовия ръководен персонал.

ДОХОДИ СЛЕД ПРИКЛЮЧВАНЕ НА ТРУДОВИТЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ: ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ

55 Счетоводното отчитане на плановете с дефинирани доходи е сложно, понеже са необходими актюерски предположения за оценяването на задължението и разхода и съществува възможност за възникване на актюерски печалби и загуби. Освен това задълженията се оценяват на сконтирана база, понеже е възможно да бъдат уредени много години след положения за тях труд от страна на наетите лица.

Признаване и оценяване

56 Плановете с дефинирани доходи могат да бъдат нефинансирани или могат да бъдат изцяло или частично финансирани от вноските на предприятието, а понякога — на неговите наети лица, в отделно предприятие или фонд, който юридически е отделен от отчитащото се предприятие и от който фонд се изплащат доходите на наетите лица. Изплащането на финансирани по план доходи, когато станат изискуеми, зависи не само от финансовото състояние и резултатите от инвестициите на фонда, но също така и от способността и желанието на предприятието да попълни всеки недостиг в активите на фонда. Следователно, по същество предприятието поема актюерските и инвестиционните рискове, свързани с плана. Следователно признатите разходи по план с дефинирани доходи не са непременно равни на сумата на дължимите за периода вноски.

57 Счетоводното отчитане в предприятието на планове с дефинирани доходи включва следните стъпки:

а) определяне на дефицита или излишъка. Това включва:

▼**M31**

(i) използване на актюерски метод — кредитния метод на прогнозираните единици за надеждна оценка на крайния разход за предприятието поради дохода на наетите лица в резултат на положения от тях труд в текущия и предишни периоди (вж. параграфи 67—69). Това налага предприятието да определи каква част от доходите се отнасят за текущия период и каква част за предходни периоди (вж. параграфи 70—74) и да направи приблизителна оценка (актюерски предположения) относно демографските променливи (като текучество и смъртност на наетите лица) и финансовите променливи (като бъдещо нарастване на заплатите и разходи за медицинско обслужване), които ще повлияят върху стойността на доходите (вж. параграфи 75-98);

(ii) сконтиране на този доход с оглед определянето на настоящата стойност на задължението за изплащане на дефиниран доход и разходите за текущ трудов стаж (вж. параграфи 67—69 и 83—86);

(iii) приспадане на всеки актив на плана (вж. параграфи 113—115) от справедливата стойност на задължението за изплащане на дефиниран доход;

б) определяне размера на нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи като определеният в буква а) излишък или дефицит, коригиран с въздействието на ограничаването на нетния актив по план с дефинирани доходи до тавана на актива (вж. параграф 64);

в) определяне на признаваните в печалбата или загубата:

(i) разходи за текущ трудов стаж (вж. параграфи 70—74);

(ii) разходите за минал трудов стаж и печалба или загуба при уреждането (вж. параграфи 99—112);

(iii) нетната лихва върху нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи (вж. параграфи 123—126);

г) определяне на преоценките на нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи, които се признават в другия всеобхватен доход, включително:

(i) актюерската печалба или загуба (вж. параграфи 128 и 129);

(ii) възвращаемостта на активите на плана, без нетната лихва по нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи (вж. параграф 130); както и

(iii) всяко изменение на въздействието на тавана на актива (вж. параграф 64), без нетната лихва по нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи.

Когато предприятието има повече от един план с дефинирани доходи, то прилага тези процедури за всеки съществен план поотделно.

58 Предприятието определя нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи с периодичност, която не позволява на признатите във финансовите отчети стойности да се различават съществено от определимите в края на отчетния период.

▼M31

59 Настоящият стандарт насърчава, но не изисква предприятието да привлече квалифициран актюер при оценяването на всички съществени задължения за изплащане на доходи след приключване на трудовите правоотношения. Поради практически съображения предприятието може да изиска от квалифициран актюер да извърши подробна оценка на задължението преди датата на баланса. Въпреки това, резултатите от тази оценка се актуализират с оглед всички съществени сделки и други съществени изменения в обстоятелствата (включително изменения в пазарните цени и лихвените проценти) до датата на баланса.

60 В някои случаи приблизителните оценки, осреднените величини и компютърните модели могат да осигурят надеждна приблизителност на детайлните изчисления, пояснени в настоящия стандарт.

Счетоводно отчитане на конструктивно задължение

61 Предприятието отчита не само своето правно задължение съгласно формалните условия на план с дефинирани доходи, но също така и всички конструктивни задължения, които възникват вследствие на неформално възприетата практика на предприятието. Неформално възприетата практика поражда конструктивно задължение, когато предприятието няма реална алтернатива, освен да изплати доходи на наетите лица. Пример за конструктивно задължение е когато промяна в неформално възприетата практика на предприятието би причинила неприемлива вреда във взаимоотношенията на същото с неговите наети лица.

62 Формалните условия на план с дефинирани доходи могат да позволяват на предприятието да прекрати своето задължение по плана. Въпреки това, за предприятието обикновено е трудно да отмени задължението си по плана (т.е. да не плаща), ако иска да задържи наетите лица. Следователно, при отсъствие на доказателство за противното, счетоводното отчитане на доходите след приключване на трудовите правоотношения предполага, че предприятието, което текущо обещава такива доходи, ще продължи да прави това през оставащия трудов стаж на наетите лица.

Отчет за финансовото състояние

63 Предприятието признава нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи в отчета за финансовото състояние.

64 Когато предприятието има излишък по план с дефинирани доходи, то оценява нетния актив по план с дефинирани доходи като по-ниската стойност от следните:

а) излишъкът в плана с дефинирани доходи и

б) тавана на актива, определен посредством посочения в параграф 83 сконтов процент.

65 Нетен актив по план с дефинирани доходи може да бъде породен от свръхфинансиране на план с дефинирани доходи или от актюерска печалба. В такива случаи предприятието признава нетен актив по план с дефинирани доходи, тъй като:

а) то контролира ресурс, който представлява възможност да се използва излишъкът за получаване на бъдещи ползи;

б) този контрол е резултат от минали събития (вноски, платени от предприятието, и положен труд от наетото лице); както и защото

в) то разполага с бъдещи икономически п под формата на намаление на бъдещи вноски или възстановяване с парични средства директно в негова полза или индиректно в полза на друг план с недостиг. Таванът на актива е настоящата стойност на тези бъдещи изгоди.

▼**M31**

Признаване и оценяване: настояща стойност на задължения по изплащане на дефинирани доходи и разходи за текущ трудов стаж

66 Крайната стойност на план с дефинирани вноски може да бъде повлияна от множество променливи величини (последни заплати, текучество и смъртност, вноски на наетите лица и тенденции при разходите за медицинско обслужване). Крайната стойност на плана е несигурна и тази несигурност е вероятно да продължи за дълъг период от време. За да се оцени настоящата стойност на задълженията по изплащане на доходи след приключване на трудовите правоотношения, както и на свързаните с тях разходи за текущ трудов стаж, е необходимо:

а) да се приложи актюерски метод на оценка (виж параграфи 67—69);

б) да се отнесат доходите по периоди от трудовия стаж (вж. параграфи 70—74); както и

в) да се направят актюерски разчети (виж параграфи 75—98).

Актюерски метод на оценка

67 Предприятието използва кредитния метод на прогнозираните единици за определяне на настоящата стойност на своите задължения за изплащане на дефинирани доходи и свързаните с тях разходи за текущ трудов стаж и — както и където е приложимо — на разходите за минал трудов стаж.

68 Кредитният метод на прогнозираните единици (понякога познат като метод на начислените доходи, изчислени на база трудов стаж, или като метод на съотношението доходи/години трудов стаж) разглежда всеки период от трудовия стаж като пораждащ допълнителна единица право на доходи (виж параграфи 70—74) и оценява всяка такава единица поотделно, за да изгради окончателното задължение (виж параграфи 75—98).

Пример, илюстриращ параграф 68

Еднократна сума доходи е платима при прекратяване на трудовия стаж и равна на 1 % от последната заплата за всяка година от трудовия стаж. Заплатата през първата година е 10 000 ПЕ и се приема, че тя ще нараства със 7 % (капитализирано) всяка година. The discount rate used is 10 per cent per year. Таблицата по-долу показва как се формира задължението за едно наето лице, което се очаква да напусне в края на петата година, като се приема, че няма изменения в актюерските разчети. За опростяване, в този пример се игнорират допълнителните корекции, необходими за отразяването на вероятността наетото лице да напусне предприятието на по-ранна или по-късна дата.

Година	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	CU	*CU*	*CU*	*CU*	*CU*
Доходи, отнесени към:					
— предходни години	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— текущата година (1 % от последната заплата)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— текуща и предходни години	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Начално задължение	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Лихва в размер на 10 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Разходи за текущ трудов стаж	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Крайно задължение	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼**M31**

Забележка:

1 Началното задължение представлява настоящата стойност на доходите, отнасящи се за предходни години.

2 Разходите за текущ трудов стаж представляват настоящата стойност на доходите, отнасящи се за текущата година.

3 Крайното задължение представлява настоящата стойност на доходите, отнасящи се за текущата и предходните години.

69 Предприятието приспада цялото задължение за изплащане на доходи след приключване на трудовите правоотношения, дори ако част от него следва да бъде уредено преди изтичането на дванадесет месеца след отчетния период.

Отнасяне на доходите на наетите лица по периоди на трудов стаж

70 При определяне на настоящата стойност на своето задължение по изплащане на дефинирани доходи и свързаните с него разходи за текущ трудов стаж и — където е приложимо — на разходите за минал трудов стаж, предприятието отнася доходите по периоди на трудовия стаж съгласно формулата за доходите на плана. Обаче, ако трудовият стаж на наетото лице е в по-късните години, това води до съществено по-високо ниво на доходи, отколкото трудовият стаж в по-ранните години, предприятието отнася доходите на линейна база от:

а) най-ранната дата, от която трудовият стаж на наетото лице води до доходи по този план (без значение дали доходите са зависими от по-нататъшния трудов стаж), до

б) датата, от която по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до съществена сума от по-нататъшни доходи по този план, освен при по-нататъшни повишения на заплатата.

71 Кредитният метод на прогнозираните единици изисква предприятието да отнесе доход за текущия период (с цел определянето на разходите по текущия трудов стаж) и за текущия и предходните периоди (с цел определянето на настоящата стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи). Предприятието отнася доход за тези периоди, през които възниква задължението по осигуряване на доходи след приключване на трудовите правоотношения. Това задължение възниква при полагането на труд от страна на наетите лица в замяна на доходи след приключване на трудовите правоотношения, които предприятието очаква да изплати през бъдещи отчетни периоди. Актюерските методи позволяват на предприятието да оцени това задължение с достатъчна надеждност, за да бъде оправдано признаването на задължение.

Примери, илюстриращи параграф 71

1 План за дефинирани вноски осигурява еднократна сума от 100 ПЕ, платими при пенсиониране за всяка година прослужен трудов стаж.

Доход от 100 ПЕ се отнася за всяка година. Разходите по текущия трудов стаж *са настоящата стойност от 100 ПЕ. Настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи е настоящата стойност на 100 ПЕ, умножена по броя години прослужен трудов стаж до датата на баланса.*

Ако доходът е платим в момента, когато наетото лице напуска предприятието, разходите за текущ трудов стаж и настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи отразяват датата, на която наетото лице се очаква да напусне. По този начин, поради ефекта на сконтирането, тези суми са по-малки от сумите, които биха били определени, ако наетото лице напусне на датата на баланса.

▼**M31**

2 План осигурява месечна пенсия в размер на 0,2 % от последната заплата за всяка година прослужен трудов стаж. Пенсията е платима след навършване на 65-годишна възраст.

Доход, равен на настоящата стойност, към очакваната дата на пенсиониране, на месечна пенсия в размер на 0,2 % от предвижданата последна заплата и платим от предвижданата дата на пенсиониране до очакваната дата на смърт, се отнася за всяка година прослужен трудов стаж. *Разходите за текущ трудов стаж представляват настоящата стойност на този доход. Настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи е равна на настоящата стойност на месечните плащания на пенсия в размер на 0,2 % от последната заплата, умножени по броя години прослужен трудов стаж до датата на баланса. Разходите за текущ трудов стаж и настоящата стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи се сконтират, понеже изплащането на пенсия започва при навършване на 65-годишна възраст.*

72 Трудовият стаж на наетите лица поражда задължение съгласно плана с дефинирани доходи, дори ако доходите са зависими от полагане на труд в бъдеще (с други думи, те не са безусловно придобити). Трудовият стаж на наетите лица преди датата на безусловно придобиване на правото поражда конструктивно задължение, понеже на датата на всеки следващ баланс размерът на бъдещия трудов стаж, който наетото лице ще трябва да отработи, преди да получи право на дохода, намалява. При оценяването на своето задължение за изплащане на дефинирани доходи предприятието отчита вероятността някои от наетите лица да не отговорят на изискванията за безусловно придобиване на права. Аналогично, въпреки че някои доходи след приключване на трудовите правоотношения, например доходи за медицинско обслужване, стават платими само ако възникне точно определено събитие, когато наетото лице вече не е на работа, задължението възниква, когато то полага труд и придобива стаж, който ще му осигури право на доходи, ако възникне даденото събитие. Вероятността, че даденото събитие ще възникне, влияе на оценяването на задължението, но не определя дали задължението съществува.

Примери, илюстриращи параграф 72

1 План изплаща доход от 100 ПЕ за всяка година трудов стаж. Правото на доходите се придобива безусловно след десет години трудов стаж.

Доход от 100 ПЕ се отнася за всяка година. През всяка от първите десет години разходите за текущ трудов стаж и сегашната стойност на задължението отразяват вероятността, че някой от наетите лица може да не достигне десетте години трудов стаж.

2 План изплаща доход от 100 ПЕ за всяка година трудов стаж, без да се включва трудовият стаж преди навършване на 25-годишна възраст. Безусловните права върху доходите се получават незабавно.

За трудовия стаж до 25-годишна възраст не се отнасят никакви доходи, понеже трудовият стаж преди тази възраст не води до доходи (условни или безусловни). Доход от 100 ПЕ се отнася за всяка следваща година.

73 Задължението се увеличава до датата, когато по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до съществено изменение на по-нататъшните доходи. Следователно всички доходи се отнасят за периодите, завършващи на или преди тази дата. Доходите се отнасят по отделни счетоводни периоди съгласно формулата за доходи по плана. Обаче, ако трудовият стаж на наетото лице в по-късни години води до съществено по-високо ниво на доходи, отколкото трудовият му стаж в по-ранните години, предприятието отнася доходите на линейна база до датата, когато по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до съществена сума от по-нататъшни доходи. Това е така, защото трудовият стаж на наетото лице през целия период накрая води по-високо ниво на доходи.

▼**M31**

Примери, илюстриращи параграф 73

1 План изплаща доход под формата на еднократна сума в размер 1 000 ПЕ, правата по който се придобиват след десет години трудов стаж. Планът не осигурява по-нататъшни доходи за следващите години на трудовия стаж.

Доход от 100 ПЕ (1 000/10) се отнася към всяка от първите десет години.

Разходите за текущ трудов стаж през всяка от първите десет години отразяват вероятността, че наетото лице може да не достигне десетте години трудов стаж. За следващите години не се отнасят доходи.

2 План изплаща еднократна сума като пенсионен доход в размер 2 000 ПЕ на всички наети лица от персонала, които са все още на служба на 55- годишна възраст, след прослужен 20-годишен трудов стаж или които са все още на служба на 65-годишна възраст независимо от продължителността на техния трудов стаж.

За наетите лица, които идват на служба преди 35-годишна възраст, трудовият стаж: първо носи доходи съгласно плана на възраст 35 години (наето лице може да напусне на възраст 30 години и да се върне на 33-годишна възраст, без това да се отрази на размера или времето на доходите). Тези доходи са зависими от по-нататъшния трудов стаж. Също така трудовият стаж след 55-годишна възраст не води до съществена сума от по-нататъшни доходи. За тези наети лица предприятието отнася доход в размер на 100 ПЕ (2 000/20) към всяка година от 35- до 55-годишна възраст.

За наетите лица, които започват работа между 35-и 45-годишна възраст, трудовият стаж над двадесет години няма да доведе до съществена сума от по-нататъшни доходи. За тези наети лица предприятието отнася доход в размер 100 единици (2 000/20) за всяка година от първите двадесет.

За наето лице, което започва работа на 55-годишна възраст, трудовият стаж: над десет години няма да доведе до съществена сума от по-нататъшни доходи. За такова наето лице предприятието отнася доход в размер 200 единици (2 000/10) за всяка година от първите двадесет.

За всички наети лица разходите за текущ трудов стаж и настоящата стойност на задължението отразяват вероятността наетото лице да не натрупа необходимия трудов стаж.

3 Програма за медицинско обслужване след приключване на трудовите правоотношения възстановява 40 % от разходите на наетото лице за медицинско обслужване, ако то напусне предприятието след повече от десет и по-малко от двадесет години трудов стаж, и 50 % от тези разходи, ако наетото лице напусне след двадесет или повече години трудов стаж.

Съгласно формулата за доходи по плана предприятието отнася 4 % от настоящата стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване (40 %/10) за всяка от първите десет години и 1 % (10 %/10) на всяка от вторите десет години. Разходите за текущ трудов стаж през всяка година отразяват вероятността наетото лице да не натрупа необходимия трудов стаж, за да получи част от или всички доходи. За наети лица, за които се очаква да напуснат в рамките на десет години, не се отнасят доходи.

4 Програма за медицинско обслужване след приключване на трудовите правоотношения възстановява 10 % от разходите на наетото лице за медицинско обслужване, ако то напусне предприятието след повече от десет и по-малко от двадесет години трудов стаж, и 50 % от тези разходи, ако наетото лице напусне след двадесет или повече години трудов стаж.

▼**M31**

Трудовият стаж в по-късните години води до съществено по-високо ниво на доходите, отколкото този през по-ранните години. Следователно за наети лица, за които се очаква да напуснат след двадесет или повече години, предприятието отнася доходи на линейна база съгласно параграф 71. Трудовият стаж над двадесет години не води до съществена сума в по-нататъшните доходи. Следователно доходът, отнесен за всяка от първите двадесет години, е равен на 2,5 % от настоящата стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване (50 %/20).

За наети лица, за които се очаква да напуснат след десет — двадесет години, доходът, отнесен за всяка от първите десет години, е равен на 1 % от настоящата стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване.

За тези наети лица не се отнася доход за трудовия стаж между края на десетата година и очакваната дата на напускане.

За наети лица, за които се очаква да напуснат в рамките на десет години, не се отнасят доходи.

74 Когато размерът на дохода е постоянен процент от последната заплата за всяка година прослужен трудов стаж, бъдещото повишение на заплатата ще се отрази на размера на необходимата сума за уреждане на задължението, което съществува за трудовия стаж преди датата на баланса, но не създава допълнително задължение. Поради това:

а) за целите на параграф 70, буква б), увеличенията на заплатата не водят до допълнителни доходи, въпреки че размерът на доходите зависи от последната заплата; както и

б) размерът на дохода, отнесен за всеки период, е постоянен процент от заплатата, с която е обвързан този доход.

Пример, илюстриращ параграф 74

Наети лица имат право на доход в размер на 3 % от последната заплата за всяка година прослужен трудов стаж преди 55-годишна възраст.

За всяка година до 55-годишна възраст се отнася доход в размер на 3 % от очакваната последна заплата. Това е датата, след която по-нататъшният трудов стаж на наетото лице не води до съществена сума от по-нататъшни доходи по плана. За трудовия стаж след тази възраст не се отнасят доходи.

Актюерски предположения

75 Актюерските предположения следва да бъдат непредубедени и взаимно съвместими.

76 Актюерските предположения представляват за предприятието най-добрата приблизителна оценка на променливите, които определят крайната стойност на осигуряваните доходи след напускане. Актюерските предположения обхващат:

а) демографските предположения относно бъдещите характеристики на настоящите и бившите наети лица (и лицата на тяхна издръжка), които отговарят на изискванията за получаване на доходи. Демографските предположения третират такива въпроси като:

(i) смъртността (вж. параграфи 81 и 82);

(ii) темпа на текучество на наетите лица, нетрудоспособността и преждевременното пенсиониране;

(iii) процента на членовете по плана с лица на тяхна издръжка, които също отговарят на изискванията за получаване на доходи;

(iv) процента на членовете по плана, които ще изберат всеки един вариант на плащане според условията на плана; както и

▼M31

(v) размера на исковете по плановете за медицинско обслужване;

б) финансовите предположения, третиращи такива въпроси като:

(i) сконтовия процент (вж. параграфи 83-86);

(ii) нивата на доходи, без разходите по тях за сметка на наетите лица, и бъдещите заплати (вж. параграфи 87-95);

(iii) при доходите във връзка с медицинското обслужване, бъдещите разходи за медицинско обслужване, включително за третиране на исковете (т.е. за обработване и разрешаване, включително правни и корекционни разходи) (вж. параграфи 96-98); както и

(iv) дължимите от плана данъци върху вноските във връзка с трудовия стаж преди датата на баланса или върху доходите, произтичащи от трудовия стаж.

77 Актюерските предположения са непредубедени, ако те не са нито непредпазливи, нито прекалено консервативни.

78 Актюерските разчети са взаимно съвместими, ако отразяват икономическите зависимости между фактори като инфлацията, темпа на повишаване на заплатите, възвръщаемостта от активите по плана за доходи на заети лица и сконтовия процент. Например всички предположения, които зависят от определено ниво на инфлацията (като предположения относно лихвените равнища и увеличенията на заплатите и доходите), във всеки даден бъдещ период предполагат едно и също ниво на инфлация за този период.

79 Предприятието определя сконтовия процент и другите финансови предположения в номинално изражение, освен когато приблизителните оценки в реално изражение (коригирани с инфлацията) са по-надеждни, например в условията на свръхинфлационна икономика (вж. МСС 29 „Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики“), или когато доходите са обвързани с индекси и съществува развит пазар на обвързани с индекси облигации в същата валута и срокове.

80 Финансовите предположения трябва да бъдат базирани на пазарните очаквания към датата на баланса за периода, през който следва да бъдат уредени задълженията.

Актюерски предположения: смъртност

81 Предприятието определя предположенията си във връзка със смъртността, като използва най-надеждната си информация за смъртността на членовете по плана както по време на работа, така и след приключването на трудовите правоотношения.

82 За оценката на крайната стойност на дохода, предприятието отчита вероятните промени в смъртността, например като коригира стандартните таблици на смъртността с очакванията си за по-ниска смъртност.

Актюерски предположения: сконтов процент

▼M48

83 Процентът, използван за сконтиране на задълженията за изплащане на доходи след приключването на трудовите правоотношения (както финансирани, така и нефинансирани), се определя в съответствие с пазарната доходност към датата на баланса на първокачествените корпоративни облигации. За валути, за които не съществува силно развит пазар на такива първокачествени корпоративни облигации, се използва пазарната доходност (в края на отчетния период) на държавни облигации в тази валута. Паричната единица и срокът на корпоративните или държавните облигации трябва да съответстват на паричната единица и очаквания срок на задълженията за изплащане на доходи след приключването на трудовите правоотношения.

▼**M31**

84 Нормата на сконтиране е актюерско предположение, което оказва съществен ефект. Сконтовият процент отразява стойността на парите във времето, но не и актюерския или инвестиционния риск. Нещо повече, той не отразява специфичния за предприятието кредитен риск, поеман от кредиторите на същото, нито пък риска, че бъдещето може да се различава от актюерските предположения.

85 Сконтовият процент отразява предполагаемия момент на изплащане на доходите. На практика предприятието често постига това посредством прилагане на един-единствен среднопретеглен сконтов процент, който отразява предполагаемия момент, размера на изплащаните доходи и паричната единица, в която тези доходи ще бъдат платени.

86 В някои случаи може да няма развит пазар на облигации с достатъчно дълг срок до падежа, който да съвпада с предвиждания падеж на всички плащания на доходи. В такива случаи предприятието използва текущите пазарни норми на доходност с подходящ срок, за да сконтира плащанията, които са с по-кратък срок, и определя сконтовия процент за плащанията с по-дълг срок до падежа чрез екстраполиране на текущите пазарни норми по кривата на доходността. Общата сума на настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи навярно няма да бъде особено чувствителна към сконтовия процент, приложен върху частта от доходите, които са платими след последния падеж на наличните на пазара корпоративни или държавни облигации.

Актюерски предположения: заплати, доходи и медицински разходи

87 Предприятието оценява задълженията си за изплащане на дефинирани доходи, като използва:

а) доходите, заложени в условията на плана (или тези, които са в резултат на конструктивно задължение, което е извън тези условия) към датата на баланса;

б) очакваните бъдещи увеличения на заплатите, които се отразяват на платимите доходи;

в) ефекта на евентуално ограничаване на дела на работодателя в стойността на бъдещите доходи;

г) вноските от работодатели или трети страни, които намаляват крайната стойност за предприятието на тези доходи; както и

д) предвижданите бъдещи изменения в нивото на всякакви държавни доходи, които оказват влияние върху доходите, платими съгласно плана с дефинирани доходи, ако:

(i) тези изменения са били въведени в сила преди датата на баланса; или

(ii) минало или друго надеждно доказателство показва, че тези държавни доходи ще се изменят по някакъв предвидим начин, например в съответствие с бъдещите изменения в общото ниво на цените или заплатите.

88 Актюерските предположения отразяват бъдещите изменения на доходите, заложени във формалните условия на плана (или конструктивно задължение, което е извън тези условия) към датата на баланса. Това е така, когато например:

а) предприятието е повишавало доходите, например за смекчаване на ефекта от инфлацията, и няма индикация, че тази практика ще се промени в бъдеще;

▼M31

б) предприятието е задължено заради формалните условия на плана (или конструктивно задължение, което е извън тези условия) или по закон да използва всеки излишък в плана за доходи на участниците в него (вж. параграф 108(в)); или

в) доходите варират съобразно целева резултатност или други критерии. Например, условията на плана могат да предвиждат изплащането на намалени доходи или необходимост от допълнителни вноски, в случай че активите на плана са недостатъчни. Оценяването на задължението отразява най-надеждните очаквания за въздействието на целевата резултатност или другите критерии.

89 Актюерските предположения не отразяват бъдещите изменения на доходите, които не са заложени във формалните условия на плана (или конструктивно задължение) към датата на баланса. Такива изменения ще повлияят върху:

а) разходите за минал трудов стаж до степента, в която те променят доходите за стажа преди изменението, както и върху

б) разходите за текущ трудов стаж за периодите след изменението до степента, в която те променят доходите за стажа след изменението.

90 Приблизителните оценки на бъдещи увеличения на заплатите вземат предвид инфлацията, старшинството, повишенията и други важни съотносими фактори като търсене и предлагане на пазара на труда.

91 Някои планове с дефинирани доходи ограничават платимите от предприятието вноски. Крайната стойност на доходите отчита въздействието на евентуално ограничение върху вноските. Въздействието на евентуално ограничение върху вноските се определя като по-скорошното от:

а) очаквания период на стопанска дейност; както и

б) очакваната продължителност на плана.

92 Някои планове с дефинирани доходи изискват от наетите лица или третите страни да участват в разходите по плана. Участието на наетите лица намалява разходите на предприятието за доходите. Предприятието анализира дали вноските на третите страни намаляват разходите на предприятието за доходите или представляват право на възстановяване по параграф 116. Вноските от наетите лица или третите страни са предвидени във формалните условия на плана (или са породени от конструктивно задължение, което е извън тези условия) или са по усмотрение. При плащането им, вноските по усмотрение от наетите лица или третите страни намаляват разходите за текущ трудов стаж.

▼M44

93 Ако са свързани с трудовия стаж, вноските от наетите лица или третите страни, определени във формалните условия на плана, намаляват разходите за него, а ако не са свързани с трудовия стаж — се отразяват на преоценяването на нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи. Пример за вноски, които не са свързани с трудовия стаж, е случаят, когато с вноските се покрива дефицит в резултат на загуба от активите на плана или актюерска загуба. Ако вноските от наетите лица или третите страни са свързани с трудовия стаж, те намаляват разходите по него, както следва:

а) ако размерът на вноските зависи от броя прослужени години, предприятието отнася вноските към периодите от трудовия стаж, като използва метода по параграф 70 на отнасяне на брутната печалба (т.е. като използва свойствената за плана формула за вноските или на линейна основа); или

▼M44

б) ако размерът на вноските не зависи от броя прослужени години, предприятието може да признае вноските като намаление на разходите във връзка с трудовия стаж за съответния прослужен период. Вноски, които не зависят от броя прослужени години, са например фиксиран процент от заплатата на наетото лице, фиксирана сума за периода на труд или в зависимост от възрастта на наетото лице.

В параграф A1 се съдържат съответните насоки за прилагане.

94 Измененията при отнесените в съответствие с параграф 93A към съответните прослужени периоди вноски от наети лица или трети страни пораждат:

а) разходи за текущ и минал трудов стаж (ако измененията не са заложени във формалните условия на плана и не са породени от конструктивно задължение); или

б) актюерска печалба и загуба (ако измененията са заложени във формалните условия на плана или са породени от конструктивно задължение).

▼M31

95 Някои доходи след приключване на трудовите правоотношения са обвързани с променливи като нивото на държавните доходи при пенсиониране или държавното здравеопазване. Оценката на такива доходи отразява най-надеждните прогнози за тези променливи въз основа на минали данни и други надеждни източници.

96 Предположенията относно разходите за медицинско обслужване вземат предвид предполагаемите бъдещи изменения в стойността на медицинските услуги в резултат както на инфлацията, така и на специфични промени в медицинските разходи.

97 Оценяването на доходите под формата на медицинско обслужване след приключване на трудовите правоотношения изисква предположения относно нивото и честотата на бъдещите искове, както и разходите по посрещането на тези искове. Предприятието оценява бъдещите медицински разходи на базата на данни относно опита на самото предприятие, допълнени, където е необходимо, с данни за други предприятия, застрахователни компании, доставчици на медицински услуги или други източници. Приблизителните оценки на бъдещите медицински разходи вземат под внимание ефекта от технологичния напредък, промените в използването на формите на здравеопазването или на моделите на обслужване и промените в здравното състояние на участниците в плана.

98 Нивото и честотата на искове са особено чувствителни към възрастта, здравното състояние и пола на наетите лица (и лицата на тяхна издръжка) и могат да бъдат чувствителни към други фактори като географско разположение. Следователно данните се коригират до степента, до която демографското смесване на населението се различава от това, използвано за основа при тяхното създаване. Корекции се внасят също така, когато е налице надеждно доказателство, че тенденциите няма да се запазят.

Разходи за минал трудов стаж и печалба или загуба при уреждане

99 Преди да се определят разходите за минал трудов стаж или печалбата/загубата при уреждане, предприятието преоценява нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи по текуща справедлива стойност на активите на плана и текущи актюерски предположения (включително текущи пазарни лихвени проценти и други текущи пазарни цени), отразяващи предложените по плана доходи преди изменения, свиване или уреждане на плана.

▼**M31**

100 Предприятието не е необходимо да прави разлика между разходите за минал трудов стаж поради изменение, свиване или уреждане на плана, ако тези операции се извършват едновременно. В някои случаи планът се изменя преди да бъде уреден, когато например предприятието изменя доходите по него и по-късно урежда измененитe доходи. В тези случаи предприятието признава разходите за минал трудов стаж преди печалбата/загубата при уреждане.

101 Уреждане възниква заедно с изменение и свиване, ако планът е прекратен, така че задължението е уредено и планът престава да съществува. Прекратяването на плана обаче не представлява уреждане, ако същият бива заменен с нов план, предлагащ доходи, които по своята същност са идентични.

Разходи за минал трудов стаж

102 Разходите за минал трудов стаж са изменението на настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи, произтичащо от изменение или свиване на плана.

103 Предприятието признава разходите за минал трудов стаж като разход на по-ранната от следните дати:

а) при самото изменяне или свиване на плана; както и

б) когато предприятието признае свързаните разходи по преструктуриране (вж. МСС 37) или доходи при прекратяване (вж. параграф 165).

104 Планът се изменя, когато предприятието въведе или оттегли план с дефинирани доходи или промени платимите доходи по съществуващ план с дефинирани доходи.

105 Планът се свива, когато предприятието значително намали броя на наетите лица, обхванати от него. Свиването може да бъде породено от отделно събитие като затваряне на завод, преустановяване на дейност или прекратяване или временно прекъсване на даден план.

106 Разходите за минал трудов стаж може да са положителни (когато доходите са въведени или променени така, че настоящата стойност на задължението за изплащане на дефиниран доход се увеличава) или отрицателни (когато доходите са въведени или променени така, че настоящата стойност на задължението за изплащане на дефиниран доход намалява).

107 Когато предприятието намалява някои доходи, платими съгласно съществуващ план с дефинирани доходи, и в същото време увеличава други доходи, платими съгласно плана на същите наети лица, предприятието третира изменението като еднократна нетна промяна.

108 Разходите за минал трудов стаж изключват:

а) ефекта върху задължението да се изплащат доходи за трудов стаж през предходни години от разликите между фактическите и предходните предвиждания за увеличенията на заплатите, (не съществуват разходи за минал трудов стаж, понеже актюерските предположения позволяват прогнозиране на заплатите);

б) отклонения под и над предвижданията за увеличение на пенсиите по усмотрение на предприятието, когато същото има конструктивно задължение да даде такива увеличения (не съществуват разходи за минал трудов стаж, понеже в актюерските прогнози се предвиждат такива увеличения);

▼**M31**

в) приблизителните оценки на повишението на доходите в резултат на актюерска печалба или възвращаемост от активите на плана, която вече е била призната във финансовите отчети, ако предприятието е задължено съгласно формалните условия на плана (или поради конструктивно задължение, което е извън тези условия) или по закон да използва всеки излишък в плана за доходи на участниците в същия, дори ако увеличението на дохода все още не е формално дадено (произтичащото увеличение в задължението представлява актюерска загуба, а не разходи за минал трудов стаж, вж. параграф 88); както и

г) увеличението на безусловно придобитите доходи (т.е. доходите, които не зависят от бъдещ трудов стаж — вж. параграф 72), когато при отсъствието на нови или повишени доходи, наетите лица изпълнят условията за безусловно придобиване на правата (не съществуват разходи за минал трудов стаж, понеже приблизително оценената стойност на доходите е била призната като разходи за текущ трудов стаж по време на полагането на същия).

Печалба и загуба при уреждане

109 Печалбата или загубата при уреждане е разликата между:

а) настоящата стойност на уреждането задължение за изплащане на дефинирани доходи към датата на уреждане; както и

б) цената на уреждането, включително прехвърлени активи на плана и преки плащания от предприятието във връзка с уреждането.

110 Предприятието признава печалба или загуба при уреждане на план с дефинирани доходи при възникване на самото уреждане.

111 Уреждане възниква, когато предприятието сключи сделка, която премахва всякакви допълнителни правни или конструктивни задължения за всички доходи по план с дефинирани доходи или за част от тях, с изключение на изплащането на доходи в полза на или от името на наети лица, предвидено в условията на плана и включено в актюерските предположения. Например, еднократно прехвърляне на значителни задължения по плана на работодателя към застрахователно предприятие чрез покупката на застрахователна полица е уреждане; от друга страна, плащането по плана на еднократна сума на участниците в него в замяна на правата им да получат определени доходи след приключване на трудовите правоотношения не е.

112 В някои случаи предприятието придобива застрахователна полица, за да финансира някои или всички доходи на наети лица, свързани с трудов стаж през текущия или предишни периоди. Придобиването на такава полица не представлява уреждане, ако предприятието запазва правно или конструктивно задължение (вж. параграф 46) да плаща по-нататъшни суми, ако застрахователят не изплати доходите на наети лица, посочени в застрахователната полица. Параграфи 116–119 разглеждат признаването и оценяването на правата на възстановяване по застрахователни полици, които не са активи на план.

Признаване и оценяване: активи на план

Справедлива стойност на активите на план

113. Справедливата стойност на актив на плана се приспада при определяне на дефицит или излишък.

▼**M31**

114 Активите на даден план не включват неплатените вноски, дължими от отчитащото се предприятие към фонда, както и всички други непрехвърляеми финансови инструменти, емитирани от предприятието и държани от фонда. Активите на плана се намаляват с всички задължения на фонда, които не са свързани с доходите на наети лица, например търговски и други плащания и задължения, възникващи в резултат на деривативни финансови инструменти.

115 Когато активите по плана включват квалифициращи застрахователни полици, които отговарят точно на размера и предвиждания момент на изплащане на някои или всички доходи, платими съгласно плана, за справедлива стойност на тези застрахователни полици се приема настоящата стойност на свързаните с тях задължения, както е описано в параграф 54 (предмет на намаляване, необходимо ако сумите за получаване по застрахователните полици не са възстановими напълно).

Възстановявания

116 Ако е потенциално сигурно, че друга страна ще възстанови необходимите за уреждането на задължение за изплащане на дефинирани доходи разходи или част от тях, предприятието:

а) признава правото си на възстановяване като отделен актив. Предприятието оценява актива по справедлива стойност;

б) прави разбивка и признава измененията в справедливата стойност на правата си на възстановяване по същия начин, както при справедливата стойност на активите на плана (вж. параграфи 124 и 125). Компонентите на задължението за изплащане на дефинирани доходи, признато в съответствие с параграф 120, могат да бъдат признати без сумите във връзка с изменението на балансовата стойност на правото на възстановяване.

117 Понякога предприятието може да разчита на друга страна, като например застраховател, да плати част или всички разноски, необходими за уреждане на задължение по плащане на дефинирани доходи. Квалифицираните застрахователни полици, както са определени в параграф 8, са активи на плана. Предприятието отчита квалифицираните застрахователни полици по същия начин, както всички други активи на плана, и параграф 116 не се прилага (вж. параграфи 46—49 и 115).

118 Когато застрахователната полица, държана от предприятието, не е квалифицирана застрахователна полица, тя не е актив на плана. В такива случаи се прилага параграф 116: За определянето на дефицит или излишък с дефинирани доходи, предприятието признава правото си за възстановяване по застрахователната полица като отделен актив, а не като приспадане. Параграф 140, буква б) изисква предприятието да оповести кратко описание на връзката между правото на възстановяване и съответното задължение.

119 Ако правото за възстановяване възникне по застрахователна полица, която отговаря точно на размера и времето на изплащане на някои или всички доходи, платими съгласно план с дефинирани доходи, за справедлива стойност на правото на възстановяване се приема настоящата стойност на свързаното с тях задължение (с необходимо намаляване, ако възстановяването не е изплатено напълно).

▼M31

Компоненти на разходите за дефинирани доходи

120 Предприятието признава компонентите на разходите за дефинирани доходи, доколкото друг МСФО не изисква или позволява включването им в себестойността на даден актив, както следва:

а) разходите за трудов стаж (вж. параграфи 66—112) в печалбата или загубата;

б) нетната лихва върху нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи (вж. параграфи 123—126) в печалбата или загубата; както и

в) преоценките на нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи (вж. параграфи 127—126) в другия всеобхватен доход.

121 Други МСФО изискват включването на определени разходи за доходи на наети лица в себестойността на активите, такива като материални запаси и имоти, машини, съоръжения и оборудване (вж. МСС 2 МСС 16). Всички разходи за доходи след приключване на трудовите правоотношения, включени в себестойността на такива активи, обхващат подходящата част от компонентите, изброени в параграф 120.

122 Преоценките на нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи, признати в другия всеобхватен доход, не се прекласифицират към печалбата или загубата през следващи периоди. Все пак предприятието може да прехвърли тези суми, признати в другия всеобхватен доход, към собствения капитал.

Нетна лихва върху нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи

123 Нетната лихва върху нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи се определя, като се умножи нетният актив или пасив по план с дефинирани доходи по посочения в параграф 83 сконтов процент — и двата, както е определено в началото на годишния отчетен период, — като се вземат предвид евентуалните изменения на нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи през периода в резултат на вноските и плащанията на доходи.

124 Нетната лихва върху нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи може да се приеме за съдържаща дохода от лихви на активите на плана, разходите за лихви при задължението за изплащане на дефинирани доходи и лихвата върху ефекта от посочения в параграф 64 таван на актива.

125 Доходът от лихви от активите на плана е компонент от възвращаемостта им и се определя, като се умножи справедливата стойност на активите на плана по посочения в параграф 83 сконтов процент — и двата, както е определено в началото на годишния отчетен период, — като се вземат предвид евентуалните изменения на държаните активи на плана през периода в резултат на вноските и плащанията на доходи. Разликата между дохода от лихви от активите на плана и възвращаемостта им се включва в преоценката на нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи.

▼**M31**

126 Лихвата върху ефекта от тавана на актива е част от общото изменение на ефекта от тавана на актива и се определя като ефектът от тавана на актива по посочения в параграф 83 сконтов процент — и двата, както е определено в началото на годишния отчетен период. Разликата между тази сума и общото изменение на ефекта от тавана на актива се включва в преоценката на нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи.

Преоценяване на нетен актив или пасив по план с дефинирани доходи

127 Преоценяването на нетен актив или пасив по план с дефинирани доходи съдържа:

а) актюерската печалба или загуба (вж. параграфи 128 и 129);

б) възвращаемостта на активите на плана (вж. параграф 130), без нетната лихва по нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи (вж. параграф 125); както и

в) всяко изменение на въздействието на тавана на актива, без нетната лихва по нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи (вж. параграф 126).

128 Актюерската печалба и загуба е изменението в настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи, в резултат на промени в актюерските предположения и корекции въз основа на опита. Причините за актюерска печалба и загуба включват например:

а) неочаквано висока или ниска степен на текучество на наетите лица, преждевременно пенсиониране или смъртност, или увеличения на заплатите, на доходите (ако формалните или конструктивните условия на плана предвиждат инфлационни увеличения на доходите), или на медицинските разходи;

б) ефекта на промените в предположенията относно вариантите за изплащане на доходите;

в) ефекта от промените в приблизителните оценки за бъдещо текучество на наетите лица, преждевременно пенсиониране или смъртност, или увеличения на заплатите, доходите (ако формалните или конструктивните условия на плана предвиждат инфлационни увеличения на доходите), или на медицинските разходи; както и

г) ефекта от промените в сконтовия процент.

129 Актюерската печалба и загуба не включва промените в настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи поради въвеждане, изменение, свиване или уреждане на план с дефинирани доходи, или промени в дължимите доходи по плана с дефинирани доходи. тези промени водят до разходи за минал трудов стаж и печалба или загуба при уреждането.

130 При определянето на възвращаемостта от активите на плана, предприятието приспада разходите за управлението им и всички платими от самия план данъци, с изключение на данъка, включен в актюерските предположения, използвани за оценката на задължението за изплащане на дефинирани доходи (параграф 76). Останалите административни разходи не се приспадат от възвращаемостта от активите на плана.

▼**M31**

Представяне

Прихващане

131 Предприятието прихваща даден актив, свързан с даден план, от задължение, свързано с друг план, само когато:

а) има приложимо по закон право да използва излишъка от единия план за уреждане на задълженията по другия; както и

б) възнамерява да уреди задълженията на нетна база или да реализира излишъка от единия план и едновременно с това да уреди задължението по другия план.

132 Критериите за прихващане са подобни на тези, установени за финансовите инструменти в МСС 32 „Финансови инструменти: представяне“.

Разграничение между текущи/нетекущи активи

133 Някои предприятия разграничават текущите активи и пасиви от нетекущите. Настоящият стандарт не посочва дали предприятието следва да разграничава текущи и нетекущи части от активи и пасиви, породени от доходи след приключване на трудовите правоотношения.

Компоненти на разходите за дефинирани доходи

134 Параграф 120 изисква предприятието да признае разходите за трудов стаж и нетната лихва по нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи в печалбата или загубата. Настоящият стандарт не посочва дали предприятието следва да представи разходите за трудов стаж и нетната лихва по нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи. предприятието представя тези компоненти в съответствие с МСС 1.

Оповестяване

135 Предприятието оповестява информация, която:

а) обяснява характеристиките на плановете с дефинирани доходи и свързаните с тези планове рискове (вж. параграф 139);

б) установява и обяснява сумите във финансовите отчети, произтичащи от плановете с дефинирани доходи (вж. параграфи 140—144); както и

в) обяснява как плановете с дефинирани доходи могат да се отразят на размера, времевите параметри и несигурността на бъдещите парични потоци (вж. параграфи 145—147).

136 За целите на параграф 135 предприятието анализира:

а) необходимото равнище на подробност с оглед удовлетворяване на изискванията за оповестяване;

б) значимостта на всяко отделно изискване;

в) равнището на подробност или обобщаване; както и

г) дали ползвателите на финансовите отчети се нуждаят от допълнителна информация, за да оценят оповестената количествена информация.

▼**M31**

137 Ако оповестяванията, извършвани по силата на настоящия стандарт и други МСФО, са недостатъчни за целите на параграф 135, предприятието оповестява необходимата за постигането им допълнителна информация. Предприятието може например да представи анализ на настоящата стойност на задължението за изплащане на допълнителни доходи, в който се разграничават естеството, характеристиките и рисковете му. Такова оповестяване би могло да разграничава:

а) сумите, дължими на работещите членове, от тези, дължими на членовете, отказали се от дадена схема, но притежаващи придобити права, и на пенсионерите;

б) безусловно придобитите доходи от натрупаните, но не безусловно придобитите;

в) условните доходи от сумите, относими към бъдещи увеличения на заплатите, и другите доходи.

138 Предприятието преценява дали е необходимо някои оповестявания да бъдат разбити подробно, за да се разграничат плановете или групите планове, чиито рискове се различават съществено. Предприятието може например да представи подробни оповестявания за плановете с някоя от следните характеристики:

а) различно географско местоположение;

б) различни характеристики като пенсионни планове, базирани на твърда заплата, пенсионни планове, базирани на последната заплата, или планове за медицинско обслужване след приключване на трудовите правоотношения;

в) различни нормативни рамки;

г) различни отчетни сегменти;

д) различни споразумения за финансиране (изцяло нефинансирани, частично или изцяло финансирани).

Характеристики на плановете с дефинирани доходи и свързаните с тези планове рискове

139 Предприятието оповестява:

а) информация за характеристиките на тези планове, включително:

(i) естеството на предоставените по плана доходи (планове с дефинирани доходи на база последна заплата или планове въз основа на вноски с обезпечение);

(ii) описание на нормативната уредба, приложима към плана, например равнището на изисквания за минимално финансиране, както и въздействието ѝ върху плана — като например таван на активите (вж. параграф 64);

(iii) описание на останалите отговорности на предприятието във връзка с управлението на плана — например на попечителите или ръководния екип на плана;

б) описание на рисковете, на които планът излага предприятието, като акцентът падне върху необичайните, специфични за предприятието или плана рискове, както и върху всяка значителна концентрация на риска. Ако активите на плана са например инвестирани предимно в един клас инструменти, например недвижими имоти, планът може да изложи предприятието на концентрация на риска на пазара на недвижими имоти;

в) описание на измененията, свиванията или уреждането на плана.

▼**M31**

Обяснение на сумите във финансовите отчети

140 Предприятието равнява началния баланс и баланса в края на отчетния период за всеки от следните, ако е приложимо:

а) нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи, с отделни равнения за:

(i) активите на плана;

(ii) настоящата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи;

(iii) ефекта на таван на активите;

б) правата на възстановяване. Предприятието описва и връзката между правата на възстановяване и относимите към тях задължения.

141 В равняването по параграф 140 се посочват следните елементи, ако е приложимо:

а) разходи за текущ трудов стаж;

б) доходи или разходи по лихви;

в) преоценките на нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи, като се посочват отделно:

(i) доходността на активите на плана, без сумите по буква б);

(ii) актюерската печалба и загуба в резултат на промени в демографските предположения (вж. параграф 76, буква а));

(iii) актюерската печалба и загуба в резултат на промени във финансовите предположения (вж. параграф 76, буква б));

(iv) всяко изменение на въздействието на ограничаването на нетния актив по план с дефинирани доходи до тавана на актива, без сумите по буква б). Предприятието оповестява и начина, по който определя максималната налична икономическа полза, т.е. дали доходите ще бъдат под формата на възстановявания, намаления на бъдещите вноски или комбинация от тях;

г) разходите за минал трудов стаж и печалба или загуба при уреждане. По силата на параграф 100, разходите за минал трудов стаж и печалбата или загубата при уреждане няма нужда да бъдат разграничавани, ако възникват едновременно;

д) ефекта от промените в обменните курсове;

е) вноските към плана, като се посочват отделно вноските от работодателя и от участниците в плана;

ж) плащанията по плана, като се посочват отделно сумите, платени по различните уреждания;

з) ефекта от бизнес комбинации и освобождавания на активи.

142 Предприятието прави разбивка на справедливата стойност на активите на плана по класове, при които се разграничават естеството на активите и свързаните с тях рискове, като всеки клас активи на плана се подразделя на активи, които имат обявена цена на активен пазар (както е определено в МСС 13 „Оценяване по справедлива стойност“ ([1])), и такива, които нямат. Предвид посоченото в параграф 136 равнище на оповестяване, предприятието може например да разграничи:

а) паричните средства и паричните еквиваленти;

([1]) Ако предприятието все още не прилага МСФО 13, то може да прилага параграф НП71 от МСС 39 „Финансови инструменти: признаване и оценяване“ или параграф Б.5.4.3 от МСФО 9 „Финансови инструменти“ (октомври 2010 г.), ако е приложимо.

▼**M31**

б) инструментите на собствения капитал (разбити по сектор, големина на предприятието, географско разположение и т.н.);

в) дълговите инструменти (разбити по емитент, кредитно качество, географско разположение и т.н.);

г) недвижимата собственост (разбита според географското разположение и т.н.);

д) деривативите (разбити по вид риск в основния договор, например договори във връзка с лихвените равнища, обменните курсове, собствения капитал, кредитите, суапове във връзка с дълголетието и т.н.);

е) инвестиционни фондове (разбити по вид фонд);

ж) обезпечени с активи ценни книжа; както и

з) структуриран дълг.

143 Предприятието оповестява справедливата стойност на собствените си прехвърлими финансови инструменти, държани като активи на плана, както и справедливата стойност на активите на плана, които са недвижима собственост, ползвана от предприятието, или на други активи, ползвани от предприятието.

144 Предприятието оповестява значимите актюерски предположения, използвани за определянето на справедливата стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи (вж. параграф 76). Такова оповестяване е в абсолютна стойност (абсолютен процент, а не просто разлика между различни проценти и други променливи). Когато предприятието предоставя оповестявания общо за група планове, такива оповестявания се представят под формата на среднопретеглени величини или величини в сравнително тесни граници.

Размер, времеви параметри и несигурност на бъдещите парични потоци

145 Предприятието оповестява:

а) анализ на чувствителността за всяко значимо актюерско предположение (както се оповестява по параграф 144) към датата на баланса, който посочва как биха се отразили измененията в релевантното актюерско предположение, което би могло разумно да се очаква, че ще е вероятно към тази дата, върху задължението за изплащане на дефинирани доходи;

б) методите и предположенията, използвани за подготвяне на анализа на чувствителността по буква а), както и ограниченията на тези методи;

в) измененията от предишен период в методите и предположенията, използвани за подготвяне на анализа на чувствителността, както и причините за тези изменения.

146 Предприятието оповестява описание на всички стратегии за съгласуване на активите и пасивите, използвани от плана на предприятието, включително използването на анюитети и други методи за управление на риска.

147 С оглед указване на ефекта на плана за изплащане на дефинирани доходи върху своите бъдещи парични потоци, предприятието оповестява:

а) описание на споразуменията и политиката за финансиране, които имат отражение върху бъдещите вноски;

б) очакваните вноски по плана за следващия годишен отчетен период;

▼**M31**

в) информация за матуритетния профил на задължението за изплащане на дефинирани доходи. Тук се включва среднопретеглената продължителност на задължението за изплащане на дефинирани доходи, както и евентуално друга информация за разпределянето във времето на плащанията на доходите като например матуритетен анализ на плащанията на доходите.

Планове на множество работодатели

148 Ако предприятието участва в план на множество работодатели с дефинирани доходи, то оповестява:

а) описание на споразуменията за финансиране, включително на метода, използван за определяне на степента на собствено участие и изискванията за минимално финансиране;

б) описание на степента, до която предприятието носи отговорност по плана във връзка със задълженията на другите предприятия според условията на плана на множество работодатели;

в) описание на приетото отнасяне на всеки дефицит или излишък поради:

(i) приключването на плана или

(ii) оттеглянето на предприятието от него;

г) Ако предприятието осчетоводява плана все едно, че е план с дефинирани вноски по параграф 34, в допълнение към информацията, изисквана в букви а)—в) и вместо информацията по параграфи 139–147, то оповестява следното:

(i) факта, че планът е план с дефинирани доходи;

(ii) причината, поради която евентуално няма достатъчно информация, която да даде възможност на предприятието да осчетоводи този план като план с дефинирани доходи;

(iii) очакваните вноски по плана за следващия годишен отчетен период;

(iv) информация за евентуален дефицит или излишък по плана, който би могъл да се отрази на размера на бъдещите вноски, включително основата за изчисляване на този дефицит или излишък и ефекта му върху предприятието, ако има такъв;

(v) указание за степента на участие на предприятието в плана в сравнение с останалите участващи предприятия. Примери за оценките, които биха указали такова участие, са делът на предприятието в общите вноски по плана или в общия брой работещи членове, пенсионирани членове и бивши членове с право на доходи — ако има такава информация.

Планове с дефинирани доходи, при които рискът се поделя между различни предприятия под общ контрол

149 Ако предприятието участва в план с дефинирани доходи, при който рискът се поделя между различни предприятия под общ контрол, то оповестява:

а) договорното споразумение или заявена политика за начисляване на нетните разходи за дефинирани доходи или фактът, че няма такава политика;

▼M31

б) политиката за определяне на вноската, която трябва да бъде платена от предприятието;

в) ако предприятието осчетоводява разпределената му част от нетните разходи за дефинирани доходи в съответствие с параграф 41 — цялата информация за плана като цяло, изисквана от параграфи 135—147;

г) ако предприятието осчетоводява платимата за периода вноска в съответствие с параграф 41 — цялата информация за плана като цяло, изисквана от параграфи 135—137, 139, 142—144 и 147, букви а) и б).

150 Информацията, изисквана от параграф 149, букви в) и г), може да бъде оповестена като кръстосана препратка към оповестяванията във финансовите отчети на друго предприятие от групата

а) във финансовите отчети на това друго предприятие от групата отделно се посочва и оповестява изискваната информация за плана и

б) финансовите отчети на това друго предприятие от групата са достъпни за ползвателите на финансови отчети при същите условия, както и финансовите отчети на предприятието, и по същото време или по-рано от финансовите отчети на предприятието.

Изисквания за оповестяване в други МСФО

151 Когато се изисква от МСС 24, предприятието оповестява информация относно:

а) сделките между свързани лица с планове с дефинирани доходи след приключване на трудовите правоотношения и

б) доходите на ключовия ръководен персонал след приключване на трудовите правоотношения.

152 Когато се изисква от МСС 37, предприятието оповестява информация за условните задължения за изплащане на доходи след приключване на трудовите правоотношения.

ДРУГИ ДЪЛГОСРОЧНИ ДОХОДИ НА НАЕТИ ЛИЦА

153 В другите дългосрочни доходи на наети лица се включват елементи като изброените по-долу, ако не се очаква да бъдат изцяло уредени до дванадесет месеца, считано от края на годишния отчетен период, в който наетите лица са предоставили съответните услуги:

а) дългосрочни платени отсъствия като допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или творчески отпуски;

б) възнаграждения за юбилеи или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж;

в) доходи за дългосрочна нетрудоспособност;

г) получени дялове от печалбата и премии; както и

д) отложено възнаграждение.

154 Оценяването на другите дългосрочни доходи на наети лица обикновено няма същата степен на неопределеност, както оценяването на доходите след приключване на трудовите правоотношения. Поради тези причини, в настоящия стандарт се изисква опростен метод на счетоводно отчитане на другите дългосрочни доходи на наети лица. За разлика от изискваното счетоводно отчитане на доходите след приключване на трудовите правоотношения, този метод не признава преоценките в другия всеобхватен доход.

Признаване и оценяване

155 При признаването и оценяването на излишъка или дефицита в друг план с дългосрочни доходи на наети лица, предприятието прилага параграфи 56—98 и 113—115. Предприятието прилага параграфи 116—119 при признаването и оценяването на всяко право на възстановяване.

▼M31

156 За другите дългосрочни доходи на наети лица, предприятието признава в печалбата или загубата нетния сбор на следните стойности, с изключение на случаите, когато друг МСФО изисква или позволява те да бъдат включени в стойността на даден актив:

а) разходите за текущ трудов стаж (вж. параграфи 66—112);

б) нетната лихва върху нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи (вж. параграфи 123—126); както и

в) преоценките на нетния актив или пасив по план с дефинирани доходи (вж. параграфи 127—130).

157 Една от формите на други дългосрочни доходи на наети лица са доходите за дългосрочна нетрудоспособност. Ако нивото на доходите зависи от продължителността на трудовия стаж, възниква задължение наред с полагането на труда. Оценяването на това задължение отразява вероятността, че ще е необходимо да се извърши плащане и продължителността на времето, за която се очаква това плащане да се прави. Ако нивото на доходите е едно и също за всички изпаднали в нетрудоспособност наети лица независимо от годините на техния трудов стаж, очакваната стойност на тези доходи се признава, когато възникне събитие, причиняващо дългосрочна нетрудоспособност.

Оповестяване

158 Въпреки че настоящият стандарт не изисква конкретно оповестяване на другите дългосрочни доходи на наети лица, други МСФО могат да изискват такива оповестявания. Например МСС 24 изисква оповестяване на доходите на наетия ключов ръководен персонал. МСС 1 изисква оповестяване на разходите за доходи на наетите лица.

ДОХОДИ ПРИ ПРЕКРАТЯВАНЕ НА ТРУДОВИТЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

159 Стандартът третира доходите при прекратяване на трудовите правоотношения отделно от другите доходи на наети лица, понеже събитието, което поражда задължение, е прекратяването на трудовото правоотношение на наетото лице, а не неговият трудов стаж. Доходите при прекратяване на трудовите правоотношения се пораждат от решението на предприятието да прекрати трудовите правоотношения или от решението на наетото лице да приеме предложението на предприятието за доходи в замяна на прекратяване на трудовите правоотношения.

160 В доходите при прекратяване на трудовите правоотношения не се включват доходите на наети лица, породени от прекратяване на трудовите правоотношения по искане на работодателя без предложение на предприятието или в резултат на задължителни пенсионни изисквания, тъй като тези доходи са доходи на наети лица след приключване на трудовите правоотношения. Някои предприятия осигуряват по-ниски доходи при прекратяване по искане на наетото лице (по своята същност — доход след приключване на трудовите правоотношения), отколкото при прекратяване по искане на предприятието. Разликата между дохода при прекратяване по искане на наетото лице и по-високия доход при прекратяване по искане на предприятието е доход при прекратяване на трудовите правоотношения.

161 Формата на дохода на наетото лице не зависи от това дали доходът е предоставен за прослужен трудов стаж или в замяна на прекратяване на трудовите правоотношения. Доходите при прекратяване на трудовите правоотношения обикновено представляват изплащане на еднократна сума, но понякога включват и:

а) подобряване на доходите след приключване на трудовите правоотношения — непряко чрез план за доходи на наети лица или пряко;

б) заплата до края на определен период на предизвестие, ако наетото лице не полага по-нататъшен труд, който осигурява икономическа полза за предприятието.

▼**M31**

162 Следните елементи указват, че доходите се предоставят в замяна на трудов стаж:

а) доходът зависи от полагането в бъдеще на трудов стаж (включително доходи, които нарастват с трудовия стаж);

б) доходът се предоставя в съответствие с условията на план за доходи на наети лица.

163 Някои доходи при прекратяване на трудовите правоотношения се предоставят в съответствие с условията на съществуващ план за доходи на наети лица. Те например могат да бъдат посочени в устава, трудовия договор или синдикално споразумение, или да се подразбират въз основа на практиката на работодателя за предоставяне на подобни доходи в миналото. Друг пример: ако предприятието предложи доходи, налични за по-дълъг период, или периодът между предложението и очакваната дата на прекратяване на трудовите правоотношения е по-дълъг, предприятието преценява дали е създало нов план за доходи на наети лица и следователно — дали доходите по плана са доходи при прекратяване на трудовите правоотношения или доходи след приключване на трудовите правоотношения. Предоставените доходи по план за доходи на наети лица са доходи при прекратяване на трудовите правоотношения, ако произтичат от решение на предприятието да прекрати трудовите правоотношения с нието лице и не зависят от бъдещо полагане на труд.

164 Някои доходи на наети лица са платими независимо от причината за напускането на наетите лица. Изплащането на такива доходи е сигурно (зависи от изисквания за придобиване на безусловни права или за минимален трудов стаж), но моментът на тяхното изплащането не е известен. Въпреки че такива доходи се описват в някои държави като обезщетения при прекратяване или като парични помощи при прекратяване, те представляват доходи след приключване на трудовите правоотношения, а не доходи при прекратяване на трудовите правоотношения и съответното предприятие ги отчита като такива.

Признаване

165 Предприятието признава пасив и разход за доходи при прекратяване на трудовите правоотношения на по-ранната от следните дати:

а) когато предприятието не може вече да оттегли предложението за тези доходи и

б) когато предприятието признае разходи за преструктуриране, които попадат в обхвата на по МСС 37 и включват изплащането на доходи при прекратяване на трудовите правоотношения.

166 За доходи при прекратяване на трудовите правоотношения, платими в резултат на решение на наетото лице да приеме предложение за доходи в замяна на прекратяване на трудовото правоотношение, моментът, когато предприятието не може вече да оттегли предложението за тези доходи, е по-ранният от следните дати:

а) когато наетото лице приеме предложението и

б) когато влезе в сила ограничение (правно, нормативно, договорно или друго) за възможността на предприятието да оттегли предложението. Ако ограничението е налице в момента на предложението, този момент е тогава, когато предложението е направено.

167 За доходи при прекратяване на трудовите правоотношения, платими в резултат на решение на предприятието да прекрати трудовите правоотношения с нието лице, моментът, когато предприятието не може вече да оттегли предложението за тези доходи, е тогава, когато предприятието съобщи на заинтересованото нието лице план за прекратяване на трудовите правоотношения, който удовлетворява следните критерии:

▼M31

а) действията за завършване на плана указват, че съществени изменения в него не са вероятни;

б) планът посочва броя наети лица, чиито трудови договори подлежат на прекратяване, тяхната трудова характеристика или функции и местонахождение (като не е необходимо да посочва поотделно всички заинтересовани наети лица), както и очакваната дата на завършване;

в) планът посочва доходите при прекратяване на трудовите правоотношения, които наетото лице ще получи, достатъчно подробно, така че то да може да определи вида и размера на доходите, които ще получи при прекратяването на трудовите правоотношения.

168 Когато предприятието признава доходи при прекратяване на трудовите правоотношения, то може също така да отчете изменение на плана или свиване на други доходи на наети лица (вж. параграф 103).

Оценяване

169 Предприятието оценява доходите при прекратяване на трудовите правоотношения при първоначалното им признаване, като оценява и признава последващите промени в съответствие с естеството на доходите, при условие че, ако тези доходи са подобрения на доходите след приключване на трудовите правоотношения, предприятието ще прилага изискванията, приложими към доходите след приключване на трудовите правоотношения. За останалите случаи:

а) ако доходите при прекратяване на трудовите правоотношения се очаква да бъдат изцяло уредени до дванадесет месеца, считано от края на годишния отчетен период, в който са признати, предприятието прилага изискванията, приложими към краткосрочните доходи на наети лица;

б) ако доходите при прекратяване на трудовите правоотношения не се очаква да бъдат изцяло уредени до дванадесет месеца, считано от края на годишния отчетен период, предприятието прилага изискванията, приложими към другите дългосрочните доходи на наети лица.

170 Параграфи 70—74 относно разпределянето на дохода по периоди трудов стаж не се прилагат, тъй като доходите при прекратяване на трудовите правоотношения не се предоставят в замяна на прослужен трудов стаж.

Пример, илюстриращ параграфи 159—170

Справка

В резултат на неотдавна извършено придобиване, предприятие решава да закрие фабрика в рамките на десет месеца и да прекрати тогава трудовите правоотношения с всички останали във фабриката наети лица. Предприятието се нуждае от квалификацията на наетите лица във фабриката, за да приключи изпълнението на някои договори, поради което съобщава следния план:

Всяко наето лице, което остане и положи труд до закриване на фабриката ще получи на датата на прекратяване 30 000 ПЕ в брой. Наетите лица, които напуснат преди закриването, ще получат 10 000 ПЕ.

Във фабриката работят 120 наети лица. При съобщаването на плана, предприятието очаква 20 от тях да напуснат преди закриването. Следователно, общата сума на очаквания изходящ паричен поток по плана е 3 200 000 ПЕ (т.е. 20×10 000 + 100×30 000). В съответствие с параграф 160, предприятието осчетоводява доходите, предоставени в замяна на прекратяване на трудовите правоотношения, като доходи при прекратяване на трудовите правоотношения, а доходите, предоставени за положен труд, — като краткосрочни доходи на наети лица.

▼M31

Доходи при прекратяване на трудовите правоотношения

Доходите, предоставени в замяна на прекратяване на трудовите правоотношения, са 10 000 ПЕ. Това е сумата, която предприятието трябва да плати за прекратяването на трудовите правоотношения, независимо дали наетите лица останат и положат труд до закриването на фабриката или напуснат преди това. Дори ако наетите лица напуснат преди закриването на фабриката, прекратяването на трудовите правоотношения с всички наети лица е резултат на решението на предприятието да закрие фабриката и прекрати трудовите правоотношения (т.е. всички наети лица ще напуснат фабриката при закриването ѝ). Следователно предприятието признава пасив в размер на 1 200 000 ПЕ (т.е. 120×10 000) за доходи при прекратяване на трудовите правоотношения, предоставени в съответствие с плана за доходи на наети лица на по-ранната от двете дати: съобщаването на плана за прекратяване на трудовите правоотношения или признаването от предприятието на разходите за преструктуриране във връзка със закриването на фабриката.

Доходи, предоставени в замяна на положен труд

Общите натрупани доходи, които наетите лица ще получат, ако положат труд през пълния десетмесечен период, са в замяна на положения през този период труд. Предприятието ги признава като краткосрочни доходи на наети лица, тъй като очаква да ги уреди преди изтичането на дванадесет месеца, считано от края на годишния отчетен период. В този пример не се изисква сконтиране: всеки месец в продължение на десетмесечния период на полаган труд се признава разход в размер на 200 000 ПЕ (т.е. 2 000 000÷10), със съответстващо нарастване на балансовата стойност на пасива.

Оповестяване

171 Въпреки че настоящият стандарт не изисква специфично оповестяване на доходите на наети лица при приключване на трудовите правоотношения, други стандарти могат да изискват такива оповестявания. Например МСС 24 изисква оповестяване на доходите на наетия ключов ръководен персонал. МСС 1 изисква оповестяване на разходите за доходи на наетите лица.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

172 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 година. Разрешено е по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за по-ранен период, то оповестява този факт.

173 Предприятието прилага настоящия стандарт със задна дата в съответствие с МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“, с изключение на случаите, когато:

а) не трябва да коригира балансовата стойност на активите извън обхвата на настоящия стандарт с промените в доходите на наети лица, включени в балансовата стойност преди датата на първоначално прилагане. Датата на първоначално прилагане е началото на най-ранния предишен период, представен в първите финансови отчети, в които предприятието прилага настоящия стандарт.

б) Във финансовите отчети за периодите преди 1 януари 2014 г., предприятието не трябва да представя сравнителна информация за оповестяванията по параграф 145 за чувствителността на задължението за изплащане на дефинирани доходи.

174. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменят определението на „справедлива стойност“ в параграф 8 и параграф 113. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСС 13.

▼**M44**

175. *Планове с дефинирани доходи: вноски от наетите лица* (изменения на МСС 19), издадени през ноември 2013 г., изменени параграфи 93 и 94. Предприятието прилага тези изменения със задна дата, в съответствие с МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“, за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2014 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието ги прилага за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M48**

176. С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2012—2014 г.*, издадени през септември 2014 г., беше изменен параграф 83 и добавен параграф 177. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

177. Предприятието прилага изменението в параграф 176 от началото на най-ранния сравнителен период, представен в първите финансови отчети, в които предприятието прилага изменението. Всяка първоначална корекция, произтичаща от прилагането на изменението, се признава в неразпределената печалба в началото на този период.

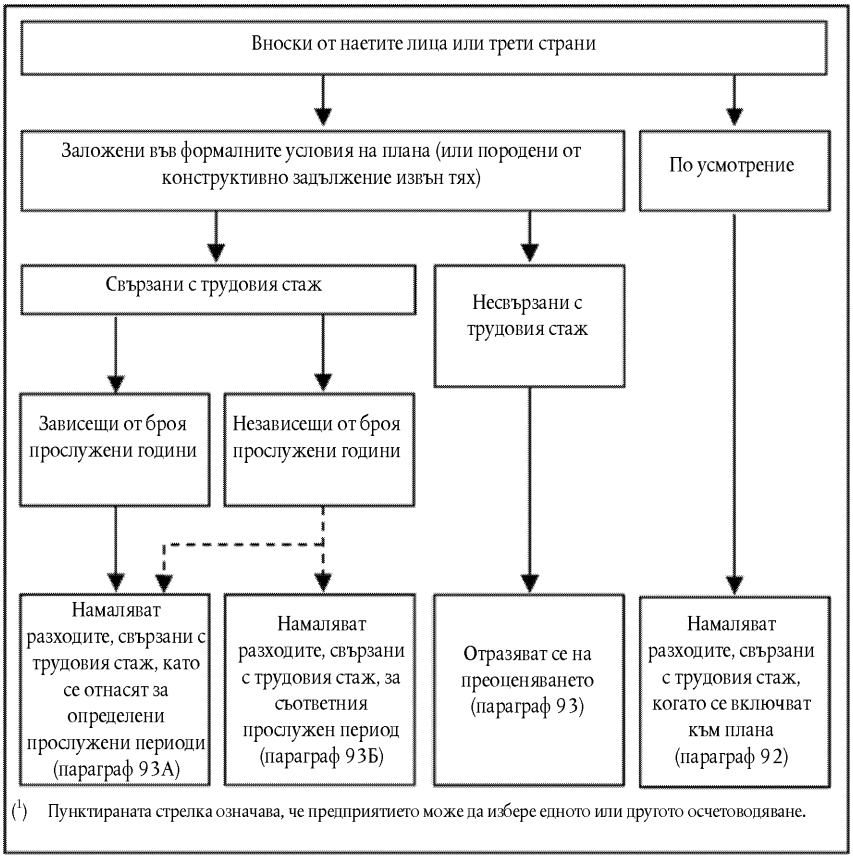
▼**M31**

Допълнение А

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. В него се описва прилагането на параграфи 92—93 и е със същата сила като останалите части на МСФО.

А1 Счетоводните изисквания по отношение на вноските от наетите лица или трети страни са изобразени в диаграмата по-долу.



([1]) Пунктираната стрелка означава, че предприятието може да избере едното или другото осчетоводяване.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 20

Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ

ОБХВАТ ►M8 [1] ◄

1. Настоящият стандарт се прилага при счетоводно отчитане и оповестяване на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и при оповестяването на други форми на държавна помощ.

2. В настоящия стандарт не се разглеждат:

   а) специалните проблеми, възникващи при счетоводното отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, във финансови отчети, отразяващи ефектите от промени на цените или във връзка с допълнителна информация от подобно естество;

▼M8

   б) Държавна помощ, предоставена на предприятие под формата на изгоди, които са налице при определяне на облагаемата печалба или данъчната загуба, или които са определени или ограничени на базата на данъчно задължение върху дохода. Примери за такива изгоди за данъчни ваканции за данъка върху дохода, инвестиционни данъчни кредити, ускорени амортизационни отчисления и намалени ставки на данъка върху дохода;

▼B

   в) участието на държавата в собствеността на предприятието;

   г) безвъзмездните средства, предоставени от държавата, обхванати от МСС 41 *Земеделие*.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

   Държава — правителството, държавните агенции и подобни органи, които могат да бъдат местни, национални или международни.

   Държавна помощ — действие на правителството, предназначено за предоставяне на икономическа полза конкретно за предприятие или за група предприятия, отговарящи на определени критерии. За целите на настоящия стандарт държавната помощ не включва ползи, предоставени само косвено чрез мерки, влияещи на общите търговски условия, като например осигуряване на инфраструктура в области на развитие или налагане на търговски ограничения за конкуренти.

   Безвъзмездни средства, предоставени от държавата — помощ от държавата под формата на прехвърляне на ресурси към предприятие в замяна на минало или бъдещо съответствие с определени условия по отношение на оперативната дейност на предприятието. Те изключват онези форми на държавна помощ, които не могат да бъдат остойностени в рамките на разумното, и сделки с държавата, които не могат да бъдат разграничени от нормалните търговски сделки на предприятието [2].

---

[1] Като част от *Подобренията на МСФО*, издадени през май 2008 г., Бордът измени терминологията, използвана в този стандарт, за да бъде последователна с другите МСФО, както следва:
   а) „облагаем доход“ се изменя на „облагаема печалба или данъчна загуба“.
   б) „признат като приход/разход“ се изменя на „признат в печалбата или загубата“.
   в) „кредитират директно в участия/собствен капитал на акционери“ се изменя на „признават извън печалбата или загубата“, и
   г) „корекция на счетоводна приблизителна оценка“ се изменя на „промяна в счетоводна приблизителна оценка“.

[2] Вж. също ПКР-10 *Държавна помощ — без специална връзка с оперативната дейност*.

▼B

Безвъзмездни средства, свързани с активи — безвъзмездни средства, предоставени от държавата, чието основно условие е, че предприятието, отговарящо на условията за получаването им, следва да закупи, да създаде или да придобие по друг начин дълготрайни активи. Могат да бъдат прилагани и допълнителни условия, ограничаващи типа или местоположението на активите или периодите, през които те могат да бъдат придобити или държани.

Безвъзмездни средства, свързани с приходи — безвъзмездни средства, предоставени от държавата, различни от онези, свързани с активи.

Опростими заеми — заеми, за които кредиторът се ангажира да се откаже от изплащане при определени предписани условия.

▼M33

Справедлива стойност — е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“).

▼B

4. Държавната помощ приема много форми, вариращи както според естеството на предоставената помощ, така и според условията, които обикновено се прилагат за нея. Целта на помощта може да бъде да се насърчи дадено предприятие да поеме курс на действие, който то нормално не би предприело, ако помощта не е била предоставена.

5. Получаването на държавна помощ от предприятието може да бъде от значение за изготвянето на финансовите отчети по две причини. Първо, ако са били прехвърлени ресурси, следва да се намери подходящ метод за счетоводно отчитане на прехвърлянето. Второ, желателно е да се укаже степента, до която предприятието се е ползвало от такава помощ по време на отчетния период. Това улеснява сравнението на финансовите отчети на предприятието с тези за предишни периоди и с тези на други предприятия.

6. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, понякога се наричат с други имена, като субсидии, дотации или премии.

БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА

7. Безвъзмездни средства, предоставени от държавата, включително непарични дарения по справедлива стойност, не се признават, докато няма приемлива гаранция, че:

а) предприятието ще изпълни условията, свързани с тях; и

б) помощта ще бъде получена.

8. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, не се признават, докато няма приемлива гаранция, че предприятието ще изпълни условията, свързани с тях, и че помощта ще бъде получена. Получаването на безвъзмездни средства само по себе си не представлява неопровержимо доказателство, че условията, свързани с получаването им, са били или ще бъдат изпълнени.

9. Начинът, по който са получени безвъзмездните средства, не влияе на счетоводния метод, който следва да се прилага по отношение на тях. Следователно безвъзмездните средства се отчитат счетоводно по един и същ начин, независимо дали са получени под формата на парични средства или като намаление на задължение към държавата.

10. Опростим заем от държавата се третира като безвъзмездни средства, предоставени от държавата, когато има приемлива гаранция, че предприятието ще изпълни условията за опростяване на заема.

▼**M53**

10А. Ползата на правителствен заем с лихва под пазарния процент се третира като безвъзмездни средства, предоставени от държавата. Заемът се признава и оценява съгласно МСФО 9 *Финансови инструменти*. Ползата от лихвата под пазарния процент се оценява като разликата между началната балансова стойност на заема, определена съгласно МСФО 9 и получените постъпления. Ползата се отчита съгласно настоящия стандарт. Предприятието взема предвид условията и задълженията, които са били или трябва да бъдат изпълнени при определяне на разходите, които е предназначена да компенсира ползата от заема.

▼**B**

11. След признаване на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, всички свързани условни задължения или условни активи се третират в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*.

▼**M8**

12. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата на системна база през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, които безвъзмездните средства са предназначени да компенсират.

13. Съществуват два широки подхода към счетоводното отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата: капиталов подход, при който безвъзмездните средства се отчитат извън печалбата или загубата, и приходен подход, при който безвъзмездните средства се признават в печалбата или загубата през един или повече периоди.

14. Поддръжниците на капиталовия подход излагат следните аргументи:

а) безвъзмездните средства, предоставени от държавата, са средство за финансиране и като такива те се включват в отчета за финансовото състояние, вместо да бъдат пренасяни в отчета за доходите за компенсиране на разходните позиции, които те финансират. Тъй като не се очаква възстановяване, такива безвъзмездни средства се признават извън отчета за доходите.

б) не е уместно безвъзмездните средства, предоставени от държавата, да се признават в отчета за доходите, тъй като те не са заработени, а представляват стимул, предоставен от държавата, без да са свързани разходи.

15. Поддръжниците на приходния подход излагат следните аргументи:

а) тъй като безвъзмездните средства, предоставени от държавата, са постъпления от източник, различен от акционерите, те не се признават директно в собствения капитал, а в печалбата или загубата за съответните периоди.

б) безвъзмездните средства, предоставени от държавата рядко са без условия. Предприятието ги заработва чрез спазване на техните условия и като отговаря на планираните задължения. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата на системна база през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, които безвъзмездните средства са предназначени да компенсират.

в) тъй като с данъците върху доходите и други данъци са разходи, логично е и безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които са продължение на фискалната политика, да се включват в отчета за доходите.

▼M8

16. Основното в приходния подход е, че безвъзмездните средства, предоставени от държавата, се признават в печалбата или загубата на системна база през периодите, през които предприятието признава като разход съответните разходи, които безвъзмездните средства са предназначени да компенсират. Признаването в печалбата или загубата на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, на база постъпления не е в съответствие с предположението за текущо счетоводно начисляване (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети*) и би било приемливо, само ако не съществуваше база за разпределяне на дадени безвъзмездни средства по периоди, различни от този, в който те са получени.

17. В повечето случаи периодите, през които предприятието признава разходите, свързани с безвъзмездните средства, предоставени от държавата, лесно се потвърждават. Така безвъзмездните средства, предоставени от държавата, при признаване на специфични разходи, се признават в печалбата или загубата в същия период, като съответните разходи. Аналогично, безвъзмездни средства, свързани с амортизируеми активи, обикновено се признават в печалбата или загубата през периодите и в съотношенията, в които на тези активи се начислява амортизация.

18. Безвъзмездните средства, свързани с неамортизуеми активи, могат да изискват и изпълнението на определени задължения и тогава те се признават в печалбата или загубата през периодите, когато се поемат разходите, свързани с изпълнението на задълженията. Като пример предоставяне на земя може да бъде под условие изграждане на сграда върху земята и може да е уместно да се признае в печалбата или загубата за срока на живот на сградата.

▼B

19. Понякога безвъзмездните средства се получават като част от пакет от финансова или фискална помощ, към която се прилагат множество условия. В такива случаи, е необходимо внимателно да се идентифицират условията, пораждащи разходи, които определят периодите, през които ще се заработят безвъзмездните средства. Може да е уместно една част от тях да се разпредели на една база, а друга част — на друга.

▼M8

20. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които подлежат на получаване като компенсация за разходи или загуби, които вече са понесени или за целите на предоставяне на незабавна финансова подкрепа за предприятието без бъдещи свързани разходи, се признават в печалбата или загубата за периода, в който те станат вземане.

21. При някои обстоятелства, безвъзмездните средства, предоставени от държавата, могат да бъдат предоставени с цел оказване на незабавна финансова подкрепа на предприятие, а не като стимул за извършване на конкретни разходи. Такива безвъзмездни средства могат да бъдат ограничени до индивидуално предприятие и може да не са на разположение за цял клас бенефициери. Тези обстоятелства могат да наложат признаването на безвъзмездни средства в печалбата или загубата в периода, през който предприятието изпълни условията за получаването им, с оповестяване, което да гарантира, че техният ефект е ясно разбран.

22. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, могат да станат вземане на предприятието като компенсация за разходи или загуби, понесени в предишен период. Такива безвъзмездни средства се признават в печалбата или загубата в периода, в който те станат вземане, с оповестяване, което да гарантира, че ефектът им е ясно разбран.

▼B

Непарични безвъзмездни средства, предоставени от държавата

23. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, може да са под формата на прехвърляне на непаричен актив като земя или други ресурси за използване от предприятието. При тези обстоятелства е обичайно да се определи справедливата стойност на непаричния актив и по тази справедлива стойност да се отчетат както безвъзмездните средства, така и активът. Алтернативен курс, който понякога се следва, е както активът, така и безвъзмездните средства да се отразят по номинална стойност.

Представяне на безвъзмездни средства, свързани с активи

24. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, свързани с активи, включително непарични дарения по справедлива стойност, се представят в ►M5 отчета за финансово състояние ◄ или чрез представяне на дарението като приходи за бъдещи периоди, или като дарението се намали до достигане на балансовата стойност на актива.

25. Два метода на представяне във финансовите отчети на безвъзмездни средства (или на съответните части от тях), свързани с активи, се считат за приемливи алтернативи.

▼M8

26. Един метод признава безвъзмездните средства, предоставени от държавата, като приходи за бъдещи периоди, които се признават в печалбата или загубата на системна база през целия полезен живот на актива.

27. При другия метод безвъзмездните средства се намаляват, за да достигнат балансовата стойност на актива. Безвъзмездните средства се признават в печалбата или загубата през целия живот на амортизуем актив като намален амортизационен разход.

▼B

28. Покупката на активи и получаването на свързани безвъзмездни средства могат да причинят големи движения в паричния поток на предприятието. По тази причина и за да се покаже брутната инвестиция в активи, такива движения често се оповестяват като отделни позиции в отчета за паричните потоци, независимо дали безвъзмездните средства са приспаднати от свързания актив ►M5 за целите на представяне в отчета за финансовото състояние ◄ или не.

Представяне на безвъзмездни средства, свързани с приходи

▼M31

29. Безвъзмездните средства, свързани с доход, се представят като част от печалбата или загубата поотделно или под общо заглавие като например „Друг доход“; като алтернатива те се приспадат при отчитане на свързания разход.

_____

▼B

30. Поддръжниците на първия метод твърдят, че е неуместно да се нетират приходни и разходни позиции и че разделянето на дарението от разходите улеснява сравнението с други разходи, които не са повлияни от него. За втория метод се твърди, че би могло разходите да не бъдат извършени от предприятието, ако безвъзмездните средства не са били на разположение и следователно представянето на разходите без компенсиране на безвъзмездните средства може да бъде подвеждащо.

▼B

31. И двата метода се считат за приемливи за представянето на безвъзмездни средства, свързани с приходи. Оповестяването на безвъзмездните средства може да е необходимо за правилното разбиране на финансовите отчети. Обикновено е уместно да бъде оповестен техният ефект върху всяка приходна или разходна позиция, за която се изисква да бъде оповестена отделно.

Възстановяване на безвъзмездни средства, предоставени от държавата

▼M8

32. Безвъзмездните средства, предоставени от държавата, които подлежат на възстановяване, се отчитат счетоводно като промяна на счетоводна приблизителна оценка (вж. МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*). Възстановяването на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, свързани с приходи, следва да се прилага първо спрямо всички неамортизирани кредити за бъдещи периоди, признати по отношение на безвъзмездните средства. До степента, в която възстановяването надвишава всички такива кредити за бъдещи периоди или когато не съществува кредит за бъдещи периоди, възстановяването се признава незабавно в печалбата или загубата. Възстановяването на безвъзмездни средства, свързани с активи, се признава чрез увеличаване на балансовата стойност на актива или намаляване на салдото на прихода за бъдещи периоди с дължимата за погасяване сума. Кумулативната допълнителна амортизация, която би трябвало да е призната в печалбата или загубата до днешна дата при отсъствие на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, се признава незабавно в печалбата или загубата.

▼B

33. Обстоятелствата, пораждащи възстановяване на безвъзмездни средства, свързани с активи, може да изискват обмисляне на възможността за обезценка на новата балансова стойност на актива.

ДЪРЖАВНА ПОМОЩ

34. Определени форми на държавна помощ, които не могат да бъдат остойностени приемливо, и сделки с правителството, които не могат да бъдат разграничени от нормалните търговски сделки на предприятието, са изключени от определението за безвъзмездни средства, предоставени от държавата, в параграф 3.

35. Примери за помощ, която не може да бъде остойностена приемливо, са безплатна техническа или маркетингова консултация и предоставяне на гаранции. Пример за помощ, която не може да бъде разграничена от нормалните търговски сделки на предприятието, е правителствена политика за възлагане на поръчки, които представляват част от продажбите на предприятието. Съществуването на ползата може да не бъде поставяно под въпрос, но всеки опит да се разграничи търговската дейност от държавната помощ би могъл да е доста произволен.

36. Значимостта на ползата в горните примери може да бъде такава, че за да не са подвеждащи финансовите отчети, да е необходимо оповестяване на естеството, степента и продължителността на помощта.

▼M8

———————

▼B

38. В настоящия стандарт държавната помощ не включва осигуряване на инфраструктура чрез подобряване на общата транспортна и комуникационна мрежа и доставката на усъвършенствани съоръжения, като напояване или водоснабдителна мрежа, които са постоянно на разположение за неопределен период в полза на цялата местна общност.

▼B

ОПОВЕСТЯВАНЕ

39. Следните въпроси следва да се оповестят:

а) счетоводната политика, възприета за безвъзмездните средства, предоставени от държавата, включително методите на представяне, прилагани във финансовите отчети;

б) естеството и степента на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, признати във финансовите отчети, и посочване на други форми на държавна помощ, от които предприятието директно се е ползвало; и

в) неизпълнени условия и други условности, свързани с държавна помощ, която е била призната.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

40. Предприятие, което прилага стандарта за първи път:

а) спазва изискванията за оповестяване, където е уместно; и

б) или:

i) коригира своите финансови отчети за промяната на счетоводната политика в съответствие с МСС 8; или

ii) прилага счетоводните изисквания на стандарта само към безвъзмездни средства или части от безвъзмездни средства, които подлежат на получаване или възстановяване след датата на влизане в сила на стандарта.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

41. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 1984 г.

▼M5

42. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се добавя параграф 29А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M8

43. Параграф 37 е заличен и параграф 10А е добавен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за държавни заеми, получени през годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M33

45. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедлива стойност в параграф 3. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

▼M31

46. С издадения през юни 2011 г. документ „Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход“ (изменения на МСС 1) се изменя параграф 29 и се заличава параграф 29А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

▼M53

48. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 10А и се заличават параграфи 44 и 47. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 21

Ефекти от промените в обменните курсове

ЦЕЛ

1. Едно предприятие може да осъществява дейности в чуждестранна валута по два начина. То може да има сделки в чуждестранна валута или да развива чуждестранна дейност. В допълнение едно предприятие може да представя финансовите си отчети в чуждестранна валута. Целта на настоящия стандарт е да се определи как сделките с чуждестранна валута и чуждестранната дейност да бъдат включени във финансовите отчети на предприятието и как финансовите отчети на предприятието да се преизчисляват във валутата на представяне.

2. Основните въпроси са кой обменен курс да се използва и как да се представя във финансовите отчети влиянието на промените в обменните курсове.

ОБХВАТ

▼M53

3. Настоящият стандарт се прилага: [бележката под линия се пропуска]

а) при отчитане на сделки и салда в чуждестранна валута, с изключение на тези сделки с деривативи, които се разглеждат в МСФО 9 *Финансови инструменти*;

▼B

б) при преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на чуждестранните дейности, които се включват във финансовите отчети на предприятието чрез консолидация ►M32 ——————— ◄ или по метода на собствения капитал;

в) при преизчисляване на резултатите на предприятието и неговото финансово състояние във валутата на представяне.

▼M53

4. МСФО 9 се прилага за редица деривативни инструменти в чуждестранна валута, които съответно са изключени от обхвата на настоящия стандарт. За редица деривативни инструменти, които обаче не попадат в обхвата на МСФО 9 (например деривативни инструменти в чуждестранна валута, които са част от други договори) се прилага настоящият стандарт. Настоящият стандарт се прилага и в случаите, когато едно предприятие превалутира суми, свързани с деривативни инструменти, от тяхната функционална валута във валутата на представяне.

5. Настоящият стандарт не се прилага при отчитане на хеджирането на позиции в чуждестранна валута, включително хеджирането на нетната инвестиция в чуждестранна дейност. За отчитане на хеджирането се прилага МСФО 9.

▼B

6. Настоящият стандарт се прилага за представянето на финансовите отчети на едно предприятие в чуждестранна валута и излага изискванията за представянето на така изготвените финансови отчети в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане. При преизчисляване на финансова информация в чуждестранна валута, което не отговаря на тези изисквания, настоящият стандарт определя информацията, която трябва да се оповести.

7. Настоящият стандарт не се прилага при представянето на ►M5 отчета за паричните потоци на паричните потоци ◄, възникнали в резултат на сделки в чуждестранна валута или за преизчисляване на паричен поток на чуждестранна дейност (вж. МСС 7 *Отчети за паричните потоци*).

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Заключителен курс — обменен спот курс към ►M5 края на отчетния период ◄.

Курсова разлика — разликата, възникнала в резултат от преизчисляването на даден брой единици от една валута в друга валута при различни обменни курсове.

Обменен курс — съотношението, в което се обменят две валути.

▼M33

Справедлива стойност — е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“).

▼B

Чуждестранна валута — всяка валута, различна от функционалната валута на предприятието.

Чуждестранна дейност — предприятие, което е дъщерно, асоциирано, ►M32 съвместно ◄ или клон на отчитащото се ►M32 предприятие, ◄ чиито дейности са базирани или се ръководят в страна или валута, различни от тези на отчитащото се предприятие.

Функционална валута е валутата на основната икономическа среда, в която функционира едно предприятие.

Група — предприятие майка и всички негови дъщерни предприятия.

Парични позиции — парични наличности, както и активи и пасиви, които предстои да бъдат получени или заплатени в определен или определим брой валутни единици.

Нетна инвестиция в чуждестранна дейност — делът на отчитащото се предприятие в нетните активи на тази дейност.

Валута на представяне — валутата, използвана при представянето на финансовите отчети.

Спот курс — обменният курс при незабавна доставка.

Уточняване на определенията

Функционална валута

9. Основната икономическа среда, в която функционира едно предприятие, е тази среда, в която главно се генерират и изразходват паричните средства. Всяко предприятие трябва да вземе предвид следните фактори при определянето на функционалната си валута:

а) валутата:

i) която основно влияе върху продажните цените на стоките и услугите (това често е валутата, в която се определят и заплащат цените на неговите стоки и услуги); и

ii) на страната, чиито конкурентно въздействие и наредби са основно определящи за продажната цена на стоките и услугите;

б) валутата, която основно влияе върху разходите за труд, материали и другите разходи за предоставянето на стоки или услуги (това обикновено е валутата, в която се определят и заплащат тези разходи).

▼B

10. Доказателства при определяне на функционалната валута могат да бъдат и следните фактори:

а) валутата, в която се генерират средства от финансова дейност (например емитиране на дългови и капиталови инструменти);

б) валутата, в която се държат постъпленията от оперативна дейност.

11. Следните допълнителни фактори се вземат под внимание, когато се определя функционалната валута на чуждестранната дейност и дали нейната функционална валута съвпада с функционалната валута на отчитащата се стопанска единица (отчитащата се стопанска единица в този контекст е предприятие, което има чуждестранна дейност като дъщерно предприятие, клон, асоциирано предприятие или ►M32 съвместно предприятие ◄):

а) дали дейностите на чуждестранната единица се осъществяват като продължение на дейностите на отчитащата се стопанска единица, или по-скоро със значителна степен на автономност. Например при една такава чуждестранна дейност може само да се продават стоки, внесени от отчитащата се стопанска единица, и постъпленията да се превеждат обратно. За втория случай като пример може да се даде чуждестранна дейност, при която се натрупват парични средства и други парични позиции, правят се разходи, генерират се приходи и се урежда заемане на средства и всичко това предимно в местната за нея валута;

б) дали сделките с отчитащата се стопанска единица представляват голям или малък процент от дейността на чуждестранната дейност;

в) дали паричните потоци от работата на чуждестранната дейност влияят директно върху паричните потоци на отчитащата се стопанска единица и са на разположение за превеждане към нея веднага;

г) дали паричните потоци от работата на чуждестранната дейност са достатъчни, за да се обслужват съществуващите и нормално очакваните задължения по дълга, без да се налага осигуряване на финансиране от отчитащата се стопанска единица.

12. Когато гореизброените индикатори са смесени и функционалната валута не е очевидна, определянето ѝ се прави от ръководството, като трябва да се прецени коя валута най-достоверно представя икономическия ефект от основните сделки, събития и условия. Като част от този подход ръководството дава приоритет на основните индикатори в параграф 9, преди да вземе под внимание индикаторите в параграфи 10 и 11, които са изготвени с цел да се осигури допълнителна доказателствена подкрепа при определянето на функционалната валута на едно предприятие.

13. Функционалната валута на едно предприятие отразява основните сделки, събития и условия, значими за него. Съответно веднъж дефинирана, основната валута не се променя, освен в случай на промяна в тези основни сделки, събития и условия.

14. Ако функционалната валута е валута на свръхинфлационна икономика, финансовите отчети на предприятието се преизчисляват съобразно МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*. Дадено предприятие не може да избегне преизчисляването на финансовите отчети, например като приеме за своя функционална валута валута, различна от тази, определена съобразно настоящия стандарт (например валутата на предприятието майка).

▼B

Нетна инвестиция в чуждестранна дейност

15. Едно предприятие може да разполага с парични позиции, които са вземания или задължения към чуждестранна дейност. Позиция, чието уреждане не е планирано, нито ще настъпи в обозримо бъдеще, по същество е част от нетната инвестиция на предприятието в съответната чуждестранна дейност и се отчита в съответствие с параграфи 32 и 33. Такива парични позиции могат включват дългосрочните вземания или кредити. Те не включват търговски вземания или задължения.

15А. Предприятие, имащо парични позиции, които са вземания или задължения към чуждестранна дейност, описани в параграф 15, може да бъде всяко дъщерно предприятие от групата. Например дадено предприятие има две дъщерни предприятия — А и Б. Дъщерно предприятие Б е чуждестранна дейност. Дъщерно предприятие А отпуска заем на дъщерно предприятие Б. Вземането по заема на дъщерно предприятие А от дъщерно предприятие Б би било част от нетната инвестиция на предприятието в дъщерно предприятие Б, ако уреждането на заема не е нито планирано, нито се очаква да настъпи в обозримо бъдеще. Това би било вярно и ако самото дъщерно предприятие А е чуждестранна дейност.

Парични позиции

16. Основният признак на паричните позиции е правото да се получи или задължението да се достави фиксиран или определим брой валутни единици. Примери за това са: пенсии и други доходи на наети лица, които се изплащат с парични средства; провизии, които се уреждат с парични средства; и парични дивиденти, които са признати за пасиви. Подобно на това договорите за получаване (или доставка) на променлив брой капиталови инструменти на предприятието или променливо количество активи, чиято справедлива цена за получаване (или доставка) се равнява на фиксиран или определим брой валутни единици, са парични позиции. Обратно, основният признак на непаричните позиции е липсата на право да се получи или задължение да се достави фиксиран или определим брой валутни единици. Примери за това са: авансово платени суми за стоки и услуги (например авансово платен наем); репутация; нематериални активи; запаси; имоти, машини и съоръжения; и провизии, които се уреждат с доставката на непарични позиции.

ОБОБЩЕНИЕ НА ПОДХОДА, КОЙТО СЕ ИЗИСКВА СЪГЛАСНО НАСТОЯЩИЯ СТАНДАРТ

17. При изготвяне на финансовите отчети всяко предприятие, независимо дали е самостоятелно, предприятие майка с чужд-естранна дейност или чуждестранна дейност (като дъщерно предприятие или клон), определя своята функционална валута в съответствие с параграфи 9—14. Предприятието преизчислява позициите си в чуждестранна валута във функционалната си валута и отчита ефекта от такова преизчисляване в съответствие с параграфи 20—37 и 50.

▼B

18. Много от отчитащите се стопански единици се състоят от определен брой самостоятелни предприятия (например група, съставена от предприятие майка и едно или повече дъщерни предприятия). Различни видове предприятия, независимо дали са част от група или по друг начин, може да имат инвестиции в асоциирани предприятия или ►M32 съвместни предприятия ◄, които също може да имат клонове. Необходимо е резултатите и финансовото състояние на всяко отделно предприятие, включено в отчитащата се стопанска единица, да бъдат преизчислени във валутата, в която отчитащата се стопанска единица представя своите финансови отчети. Настоящият стандарт разрешава валутата на представяне на отчитащата се стопанска единица да бъде всяка валута (или валути). Ако самостоятелно предприятие, което е част от отчитащата се стопанска единица, има функционална валута, различна от валутата на представяне, то преизчислява резултатите и финансовото си състояние в съответствие с параграфи 38—50.

►M32 19. Настоящият стандарт разрешава и самостоятелно предприятие, изготвящо финансови отчети, или предприятие, изготвящо индивидуални финансови отчети, в съответствие с МСС 27 *Индивидуални финансови отчети* да представя своите финансови отчети във всяка валута (или валути). ◄ Ако валутата на представяне на едно предприятие е различна от неговата функционална валута, неговите резултати и финансово състояние също се преизчисляват във валутата на представяне в съответствие с параграфи 38—50.

ОТЧИТАНЕ НА СДЕЛКИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА ВЪВ ФУНКЦИОНАЛНАТА ВАЛУТА

Първоначално признаване

20. Сделка в чуждестранна валута е всяка сделка, която е деноминирана или изисква разплащане в чуждестранна валута, включително сделки, възникващи когато предприятието:

а) купува или продава стоки или услуги, чиято цена е деноминирана в чуждестранна валута;

б) взема или дава в заем средства, при което платимите или дължими суми са деноминирани в чуждестранна валута; или

в) по друг начин придобива или се освобождава от активи, или поема или урежда пасиви, деноминирани в чуждестранна валута.

21. Сделка в чуждестранна валута се отчита при първоначално признаване във функционалната валута, като към сумата в чуждестранна валута се прилага спот курсът между функционалната и чуждестранната валута към датата на сделката.

22. Датата на сделката е тази дата, на която сделката добива право да бъде призната в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане. По практически причини най-често се използва курс, близък до този на датата на сделката. Например осреднения курс за седмицата или месеца може да се използва при всички сделки в съответната чуждестранна валута, възникнали през този период. Обаче ако валутният курс има значителни колебания, използването на осреднен курс е неподходящо.

▼M5

Отчитане към края на последващи отчетни периоди

▼M33

23. **В края на всеки отчетен период:**

▼B

а) паричните позиции в чуждестранна валута следва да се преизчисляват, използвайки заключителния курс;

б) непаричните позиции, които се водят по историческа цена в чуждестранна валута, следва да се преизчисляват, използвайки обменния курс към датата на сделката; и

▼M33

в) **непаричните позиции, които се оценяват по справедлива стойност във валута, следва да се преизчисляват посредством обменните курсове към датата на оценка на справедливата стойност.**

▼B

24. Балансовата стойност на дадена позиция се определя съгласно други приложими стандарти. Например имотите, машините и съоръженията могат да бъдат оценявани по справедлива стойност или по историческа цена в съответствие с МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*. Независимо дали балансовата стойност е определена на базата на историческата цена или по справедлива стойност, ако сумите на позициите са определени в чуждестранна валута, те се преизчисляват във функционалната валута в съответствие с настоящия стандарт.

25. Балансовата стойност на някои позиции се определя чрез съпоставяне на две или повече суми. Например балансовата стойност на материалните запаси е по-ниската от себестойността и нетната реализируема стойност в съответствие с МСС 2 *Материални запаси*. По подобен начин в съответствие с МСС *36 Обезценка на активи* балансовата стойност на актив, при който има индикация за обезценяване, се определя като по-ниската от балансовата му стойност, преди да се вземат под внимание възможните загуби от обезценка на актива, и неговата възстановима стойност. Когато такъв актив е непаричен и се оценява в чуждестранна валута, балансовата стойност се определя, като се съпоставят:

а) себестойността или балансовата стойност, както е подходящо, преизчислена по обменния курс към датата на определяне на стойността (т.е. датата на сделката за позиция, оценявана по историческа цена); и

б) нетната реализируема стойност или възстановимата стойност, преизчислена по обменния курс към датата, когато стойността е била определена (например заключителния курс към ►M5 края на отчетния период ◄);

Като ефект от това съпоставяне загубата от обезценка може да бъде призната във функционалната валута, но да не бъде призната в чуждестранната валута или обратно.

26. Когато има няколко обменни курса, курсът, който се използва, е този, по който бъдещите парични потоци, представени от сделката, или остатъкът биха били уредени, ако те са възникнали на датата на оценката. Ако размяната между две валути временно не е възможна, се използва първият обменен курс, по който обмяната може да бъде направена.

Признаване на курсови разлики

▼M53

27. Както е отбелязано в параграф 3, буква а) и параграф 5, МСФО 9 се прилага при отчитане на хеджирането на позиции в чуждестранна валута. Отчитането на хеджирането изисква едно предприятие да отчита някои курсови разлики различно от начина, посочен в настоящия стандарт. Например МСФО 9 изисква курсовите разлики, свързани с парични позиции, които се определят като хеджиращи инструменти при хеджиране на паричен поток, първоначално да се признават в друг всеобхватен доход, докато хеджирането е в сила.

▼B

28. Курсовите разлики, възникващи при уреждане на парични позиции или при преизчисляване на паричните позиции на предприятие по курсове, различни от тези, при които са били преизчислени при първоначалното признаване през периода или в предходни финансови отчети, следва да бъдат признати като печалба или загуба за периода, в който са възникнали, с изключение на така описаните в параграф 32.

29. Когато парична позиция възниква в резултат на сделка с чуждестранна валута и има промяна в обменния курс между датата на сделката и датата на уреждането, се появява курсова разлика. Когато сделката бъде уредена в рамките на същия отчетен период, през който е възникнала, цялата курсова разлика се признава през дадения период. Но когато сделката бъде уредена през следващ отчетен период, курсовата разлика, призната през всеки от междинните периоди до датата на уреждането, се определя от промяната на обменните курсове през всеки период.

30. Когато печалба или загуба от непарична позиция е отразена директно в собствения капитал, всеки обменен компонент от тази печалба или загуба трябва да бъде ►**M5** признат в друг всеобхватен доход ◄. Обратно, когато печалба или загуба от непарична позиция е отразена в печалбата или загубата, всеки обменен компонент от тази печалба или загуба трябва да бъде признат като печалба или загуба.

31. Други стандарти изискват някои печалби или загуби да се отразяват директно в собствения капитал. Например МСС 16 изисква някои печалби или загуби, възникнали от преоценка на имоти, машини и съоръжения, да бъдат ►**M5** признати в друг всеобхватен доход ◄. Когато такъв актив се оценява в чуждестранна валута, параграф 23, буква в) от настоящия стандарт изисква преоценената стойност да бъде преизчислена, използвайки курса към датата на определяне на стойността, в резултат на което се получава курсова разлика, която също се признава в капитала.

32. Курсовите разлики, възникващи по дадена парична позиция, която по същността си представлява част от нетна инвестиция на отчитаща се стопанска единица в чуждестранна дейност (вж. параграф 15), следва да се признаят като печалба или загуба в отделните финансови отчети на отчитащата се стопанска единица или в самостоятелните отчети на чуждестранната дейност. Във финансовите отчети, които са общи за чуждестранната дейност и отчитаща се стопанска единица (например консолидирани финансови отчети, когато чуждестранната дейност е дъщерно предприятие), такива курсови разлики следва да бъдат ►**M5** признати първоначално в друг всеобхватен доход и прекласифицирани от собствен капитал към печалбата или загубата ◄ след освобождаване от нетната инвестиция в съответствие с параграф 48.

33. Когато парична позиция е част от нетната инвестиция на отчитаща се стопанска единица в чуждестранна дейност и е деноминирана във функционалната валута на отчитаща се стопанска единица, възниква курсовата разлика в индивидуалните финансови отчети на чуждестранната дейност в съответствие с параграф 28. Ако такава позиция е деноминирана във функционалната валута на чуждестранната дейност, възниква курсова разлика в отделните финансови отчети на отчитаща се стопанска единица в съответствие с параграф 28. Ако такава позиция е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на отчитащата се стопанска единица или на чуждестранната дейност, възниква курсовата разлика в отделните финансови отчети на отчитаща се стопанска единица в съответствие с параграф 28. Такава курсова разлика се ►**M5** признава в друг всеобхватен доход ◄ във финансовите отчети, включващи отчитаща се стопанска единица и чуждестранната дейност (т.е финансовите отчети, в които чуждестранната дейност е консолидирана ►**M32** ——————— ◄ или отчетена по метода на собствения капитал).

▼B

34. Когато едно предприятие води счетоводните си книги и записвания във валута, различна от неговата функционална валута, при изготвянето на финансовите отчети всички суми се преизчисляват във функционалната валута в съответствие с параграфи 20—26. Това дава същите стойности във функционална валута, които биха възникнали ако позициите са били отразени първоначално във функционалната валута на предприятието. Например паричните позиции се преизчисляват във функционална валута, използвайки заключителен курс, докато непаричните позиции, които се оценяват на база на историческата им цена, се преизчисляват по курс към датата на сделката, довела до тяхното признаване.

Промяна на функционалната валута

35. Когато има промяна на функционалната валута на предприятието, то трябва да направи преизчисляване в новата функционална валута от датата на промяната за бъдещи периоди.

36. Както е отбелязано в параграф 13, функционалната валута на едно предприятие се отразява върху основните сделки, събития и условия, значими за предприятието. Съответно, един път дефинирана, основната валута не се променя, освен в случай на промяна в тези основни сделки, събития и условия. Например промяна във валута, която основно влияе на продажните цени на стоките и услугите, може да доведе до промяна на функционалната валута на предприятието.

37. Ефектът от промяната се отразява за бъдещи периоди. С други думи едно предприятие преизчислява всички позиции в новата функционална валута, използвайки валутния курс към датата на промяната. Получените преизчислени стойности на непаричните позиции се разглеждат по тяхната историческа цена. ►M5 Курсови разлики, възникващи от преизчисление на чуждестранна дейност, признати преди в друг всеобхватен доход съгласно параграфи 32 и 39в) не се прекласифицират от собствен капитал към печалбата или загубата до освобождаване от дейността. ◄

ИЗПОЛЗВАНЕ НА ВАЛУТА НА ПРЕДСТАВЯНЕ, РАЗЛИЧНА ОТ ФУНКЦИОНАЛНАТА ВАЛУТА

Преизчисляване във валута на представяне

38. Едно предприятие може да представя своите финансови отчети във всяка валута. Ако валутата на представяне е различна от функционалната валута на предприятието, то преизчислява резултата и финансовото си състояние във валутата на представяне. Например ако едно предприятие обхваща отделни предприятия с различна функционална валута, техните резултати и финансово състояние се изразяват в една обща валута, за да могат да бъдат изготвени консолидирани финансови отчети.

▼M31

39. Финансовите резултати и състояние на едно предприятие, чиято функционална парична единица не е парична единица на свръхинфлационна икономика, следва да бъдат преизчислени в различна парична единица на представяне, спазвайки следната процедура:

▼B

а) активите и пасивите от всеки представен ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ (вкл. сравнителната информация) се преизчисляват ►M5 по заключителен курс към датата на отчета за финансовото състояние ◄;

▼M31

б) доходът и разходите за всеки отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход (т.е. включително сравнителните данни) се преизчисляват по курса към датата на съответната операция; и

▼B

в) всички курсови разлики, възникнали в резултат на преизчисляването, се признават ►M5 в друг всеобхватен доход ◄.

40. От гледна точка на практичност за преизчисляването на позициите от приходите и разходите често се използва курс, приблизително равен на фактическите обменни курсове на датите на сделките, например среден курс за периода. Обаче ако валутният курс варира значително, използването на среден курс е неподходящо.

41. Курсовите разлики, посочени в параграф 39, буква в), са резултат от:

▼M5

а) преизчисляване на приходите и разходите по валутните курсове към датите на операциите и на активите и пасивите по заключителния курс;

▼B

б) преизчисляването на началните нетни активи по заключителен курс, различен от предишния заключителен курс.

►M5 Тези курсови разлики не се признават в печалбата или загубата, тъй като промените във валутните курсове имат малък или нулев пряк ефект върху настоящите и бъдещите парични потоци от дейността. Кумулативната сума на курсовите разлики се представя в отделен компонент на собствения капитал до освобождаването от чуждестранната дейност. Когато курсовите разлики се отнасят до чуждестранна дейност, която е консолидирана, но не изцяло притежавана ◄, акумулираните курсови разлики, появили се при преизчисляването и които съответстват на ►M11 неконтролиращо участие ◄, се разпределят и признават като част от ►M11 неконтролиращо участие ◄ в консолидирания ►M5 отчет за финансовото състояние ◄.

42. Резултатите и финансовото състояние на предприятие, чиято функционална валута е на свръхинфлационна икономика, трябва да бъдат преизчислени в различна валута на представяне по следната процедура:

а) всички суми (активи, пасиви, капиталови позиции, приходи и разходи, вкл. сравнителна информация), трябва да бъдат преизчислени по заключителния курс към датата на най-скорошния ►M5 отчет за финансовото състояние ◄, освен когато:

б) сумите са преизчислени във валута на несвръхинфлационна икономика, сравнителната информация е тази, представена като суми за текущата година в съответните финансови отчети от предходна година. (т.е. които не са коригирани за последващите промени в ценовите равнища или за последващите промени на обменния курс).

43. Когато функционалната валута е валута на свръхинфлационна икономика, предприятието следва да преизчисли своите финансови отчети в съответствие с МСС 29, преди да бъде приложен методът за преизчисляване от параграф 42, с изключение на сравнителната информация, която е преизчислена във валута на несвръхинфлационна икономика (вж. параграф 42, буква б). Когато икономиката излезе от състоянието на свръхинфлация и предприятието преустанови преизчисляването на финансовите отчети съгласно МСС 29, за превръщане във валутата на представяне на сумите, преизчислени спрямо ценовото равнище към датата на прекратяване на преизчисляването на финансовите отчети, следва да се използва историческата цена.

▼B

Превалутиране на чуждестранна дейност

44. Параграфи 45—47, в допълнение към параграфи 38—43, се прилагат, когато резултатите и финансовото състояние на чуждестранната дейност се преизчисляват във валутата на представяне, за да може тя да бъде включена във финансовите отчети на отчитащата се стопанска единица чрез консолидиране ►M32 ————— ◄ или по метода на собствения капитал.

►M32 45. Обединяването на резултатите и финансовото състояние на чуждестранна дейност с тези на отчитащата се стопанска единица следват нормалните консолидационни процедури, като елиминиране на вътрешногруповите разчети и вътрешногрупови сделки на дъщерното предприятие (вж. МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*). ◄ Обаче вътрешногрупов паричен актив (или пасив), независимо дали е краткосрочен или дългосрочен, не може да бъде елиминиран срещу съответстващ вътрешногрупов пасив (или актив), без да бъдат показани резултатите от валутните колебания в консолидираните финансови отчети. Това е така, тъй като паричните позиции предполагат обмяна от една валута в друга, което може да донесе на отчитащата се стопанска единица печалба или загуба от валутните колебания. ►M5 Съответно, в консолидираните финансови отчети на отчетния обект, такава курсова разлика се признава в печалбата или загубата, или, ако възниква от обстоятелствата, описани в параграф 32, тя се признава в друг всеобхватен доход и се натрупва в отделен компонент на собствения капитал до освобождаване от чуждестранната дейност. ◄

►M32 46. Когато финансовите отчети на чуждестранната дейност са от дата, различна от тази на отчетите на отчитащата се стопанска единица, във връзка с чуждестранната дейност често се изготвят допълнителни финансови отчети към датата на отчетите на отчитащата се стопанска единица. Когато това не е направено, МСФО 10 позволява използването на различна отчетна дата, стига разликата да не е по-голяма от три месеца и да са направени корекции, които да отразяват ефекта от всички важни сделки и събития, настъпили между двете дати. В такива случаи активите и пасивите на чуждестранната дейност се превалутират по курса към датата на баланса на чуждестранната дейност. При големи промени в обменните курсове до датата на баланса на отчитащата се стопанска единица се правят корекции в съответствие с МСФО 10. ◄ ►M32 Същият подход се използва при прилагане на метода на собствения капитал по отношение на асоциирани и съвместни предприятия в съответствие с МСС 28 (изменен през 2011 г). ◄

47. Всяка репутация, възникнала вследствие на придобиване на чуждестранна дейност, и всяко коригиране на справедливата цена на балансовите стойности на активи и пасиви, възникнало в резултат на придобиването на тази чуждестранна дейност, следва да бъдат третирани като активи и пасиви на чуждестранната дейност. Следователно те се изразяват във функционалната валута на чуждестранната дейност и се превалутират по заключителен курс, в съответствие с параграфи 39 и 42.

▼M11

Освобождаване или частично освобождаване от чуждестранна дейност

▼M5

48. При освобождаване от чуждестранна дейност кумулативната сума от курсовите разлики, отнасящи се до тази чуждестранна дейност, призната в друг всеобхватен доход и натрупана в отделен компонент на собствения капитал, се прекласифицира от собствен капитал в печалбата или загубата (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)).

▼M32

48А. В допълнение към освобождаването от цялостното участие на дадено предприятие в чуждестранно предприятие, като освобождаване се отчитат и следните случаи на частично освобождаване:

а) когато частичното освобождаване включва загубата на контрол над дъщерно предприятие, което включва чуждестранно предприятие, независимо от това дали предприятието запазва неконтролиращо участие в бившето си дъщерно предприятие след частичното освобождаване; и

б) когато запазеното участие след частичното освобождаване от дял в съвместното предприятие или частичното освобождаване от дял в асоциирано предприятие, което включва чуждестранно предприятие е финансов актив, който включва чуждестранно предприятие.

~~в)~~ [заличен].

▼M11

48Б. При освобождаване от дъщерно предприятие, което включва чуждестранна дейност, кумулативната сума на курсовите разлики, свързани с тази чуждестранна дейност, които са отнесени към неконтролиращите участия, се отписва, а не се прекласифицира към печалбата или загубата.

48В. При частично освобождаване от дъщерно предприятие, което включва чуждестранно предприятие, предприятието преразпределя пропорционален дял от съвкупната сума на обменните разлики, признати в друг всеобхватен доход, към неконтролиращите участия в това чуждестранно предприятие. При всяко друго частично освобождаване от чуждестранно предприятие, предприятието прекласифицира към печалбата или загубата само пропорционалния дял на кумулативната сума на обменните разлики, признати в друг всеобхватен доход.

48Г. Частично освобождаване от участието на предприятие в чуждестранно предприятие е всяко намаление на притежаваното участие на предприятието в чуждестранното предприятие, освен намаленията в параграф 48А, които се отчитат като освобождаване.

▼M7

49. Предприятие може да се освободи или частично да се освободи от своето участие в чуждестранно предприятие чрез продажба, ликвидация, обратно изкупуване на дялов капитал или изоставяне изцяло или частично на това предприятие. Намаляването на балансовата сума на чуждестранно предприятие поради собствените му загуби или поради обезценка, призната от инвеститора, не съставлява частично освобождаване. Съответно никаква част от положителната или отрицателна разлика от обменни курсове, призната в друг всеобхватен доход, не се прекласифицира към печалбата или загубата към момента на намаляване на стойността.

▼B

ДАНЪЧНИ ЕФЕКТИ ОТ ВАЛУТНО КУРСОВИ РАЗЛИКИ

50. Печалбите и загубите от сделки в чуждестранна валута и курсови разлики, възникващи при преизчисляването на резултатите и финансовото състояние на едно предприятие (включително чуждестранна дейност) в различна валута, може да имат данъчни ефекти. МСС 12 *Данъци върху дохода* се прилага по отношение на тези данъчни ефекти.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

51. В параграфи 53 и 55—57 споменаването на „функционална валута“ се прилага при група към функционалната валута на предприятието майка.

▼M53

52. Предприятието оповестява:

а) сумата на курсовите разлики, призната в печалбата или загубата, с изключение на тези, възникнали при финансови инструменти, оценявани по справедлива стойност, чрез печалба или загуба в съответствие с МСФО 9; и

▼M5

б) нетните курсови разлики, признати в друг всеобхватен доход и натрупани в отделен компонент на собствения капитал и равняването на сумата на тези курсови разлики в началото и края на периода.

▼B

53. Когато валутата на представяне е различна от функционалната валута, този факт следва да бъде обявен заедно с оповестяването на функционалната валута и причината за използването на различна валута на представяне.

54. Когато е налице промяна във функционалната валута на отчитащата се стопанска единица или на значителна чуждестранна дейност, този факт и причината за промяната трябва да бъдат оповестени.

55. Когато едно предприятие представя финансовите си отчети във валута, различна от неговата функционална валута, то посочва, че финансовите отчети са в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, само ако те са в съответствие с изискванията на всички приложими стандарти и всички приложими разяснения на тези стандарти, включително методът на преизчисляване, изложен в параграфи 39 и 42.

56. Едно предприятие понякога представя своите финансови отчети или друга финансова информация във валута, която не е неговата функционална валута, без да е в съответствие с изискванията на параграф 55. Например едно предприятие може да превърне в друга валута само избрани позиции от своите финансови отчети. Или едно предприятие, чиято функционална валута не е валута на свръхинфлационна икономика, може да превърне своите финансови отчети в друга валута, преизчислявайки всички позиции по най-скорошния заключителен курс. Такива превалутирания не са в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и се изискват оповестяванията, изложени в параграф 57.

57. Когато едно предприятие представя своите финансови отчети или друга финансова информация във валута, различна от неговата функционална валута, или валута на представяне и изискванията на параграф 55 не са спазени, то следва:

а) ясно да определи информацията, като допълнителна информация, за да я разграничи от информацията, която е в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане;

б) да оповести валутата, в която е представена допълнителната информация;

в) да оповести функционалната валута на предприятието и използваните методите на превалутиране при определяне на допълнителната информация.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

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

▼B

58А. *Нетна инвестиция в чуждестранна дейност (изменение в МСС 21*), издадено през декември 2005 г., добави параграф 15А и измени параграф 33. Предприятията следва да прилагат тези изменения за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното им прилагане се насърчава.

59. Предприятията следва да прилагат параграф 47 за бъдещи периоди за всички придобивания, възникнали след началото на финансовоотчетния период, през който настоящият стандарт е приложен за първи път. Прилагането с обратна сила на параграф 47 за по-ранни придобивания е позволено. За придобиване на чуждестранна дейност, което ще се третира в бъдеще, но е възникнало преди датата, на която настоящият стандарт е бил приложен за първи път, предприятието следва да не превалутира за предходните години и съответно може, когато е подходящо, да третира репутацията и корекцията на справедливата стойност, възникнали при това придобиване, като активи и пасиви на предприятието, а не като активи и пасиви на чуждестранната дейност. Следователно тази репутация и корекция на справедливата стойност или вече са изразени във функционалната валута на предприятието, или са непарични позиции в чуждестранна валута, които се отчитат по валутния курс от датата на придобиването.

60. Всички други промени, възникнали от прилагането на настоящия стандарт, следва да бъдат отчетени в съответствие с изискванията на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

▼M5

60А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се изменят параграфи 27, 30—33, 37, 39, 41, 45, 48 и 52. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M29

60В. С МСС 27 (както е изменен през 2008 г.) се добавят параграфи 48А-48Г и се изменя параграф 49. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен през 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат прилагани за този по-ранен период.

60Г. Параграф 60Б беше изменен с издадените през май 2010 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава.

▼M32

60Е. МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни предприятия*, издадени през май 2011 г., измениха параграфи 3, буква б), 8, 11, 18, 19, 33, 44—46 и 48А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

▼M33

60G. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедлива стойност в параграф 8 и се изменя параграф 23. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼M31

60З. С издадения през юни 2011 г. документ „Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход“ (изменения на МСС 1) се изменя параграф 39. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

▼M53

60Й. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 13, 4, 5, 27 и 52 и се заличават параграфи 60В, 60Д и 60И. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼B

ОТМЯНА НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

61. Настоящият стандарт заменя МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* (преработен през 1993 г.)

62. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:

а) ПКР-11 *Обмяна на чуждестранна валута — капитализация на загубите в резултат на голяма девалвация на валутата*;

б) ПКР-19 *Отчетна валута — оценка и представяне на финансовите отчети съгласно МСС 21 и МСС 29*; и

в) ПКР-30 *Отчетна валута — преизчисляване от валута на оценка, във валута на представяне*.

▼M1

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 23

Разходи по заеми

ОСНОВЕН ПРИНЦИП

1 Разходите по заеми, които могат пряко да се отнесат към придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив, се капитализират като част от стойността на този актив. Другите разходи по заеми се признават като разход.

ОБХВАТ

2 Предприятието следва да прилага настоящия стандарт при счетоводното отчитане на разходите по заеми.

3 Настоящият стандарт не се занимава с действителната или намерена стойност на собствения капитал, включително привилегирования капитал, който не се класифицира като пасив.

▼M45

4 От предприятието не се изисква да прилага настоящия стандарт за разходите по заеми, които се отнасят пряко към придобиването, строителството/създаването или производството на:

(а) отговарящ на условията актив, оценен по справедлива стойност, например биологичен актив от обхвата на МСС 41 *Земеделие*; или

▼M1

(б) материални запаси, които се изработват или произвеждат по друг начин серийно в големи количества при повтарящата се база.

ДЕФИНИЦИИ

5 В този стандарт се използват следните термини, имащи посочените значения:

Разходите по заеми представляват лихви и други разходи, които дадено предприятие понася във връзка със заемането на средства.

Отговарящ на условията актив е актив, който по необходимост изисква значителен период от време за подготовка за неговата предвиждана употреба или продажба.

▼M53

6 Разходите по заеми могат да включват:

а) разходи за лихви, изчислени чрез използването на метода на ефективната лихва, както е описан в МСФО 9;

▼M8

б) [заличен]

в) [заличен]

г) финансови разходи по отношение на финансов лизинг, признат в съответствие с МСС 17 *Лизинг*; и

д) курсови разлики, произтичащи от валутни заеми, в степента, в която се разглеждат като корекция на разходите за лихви.

▼M45

7 В зависимост от обстоятелствата всеки от изброените по-долу активи може да представлява отговарящ на условията актив:

▼M1

(а) материални запаси;

(б) производствени съоръжения;

▼M1

(в) съоръжения за производство на енергия;

(г) нематериални активи;

▼M45

(д) инвестиционни имоти

(е) растения носители.

▼M1

Финансовите активи и материалните запаси, които се изработват или произвеждат по друг начин в кратки срокове, не представляват отговарящи на условията активи. Активи, които са готови за предвижданата употреба или за продажба, когато са придобити, не представляват отговарящи на условията активи.

ПРИЗНАВАНЕ

8 Предприятието следва да капитализира разходите по заеми, които могат пряко да се отнесат към придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив като част от стойността на този актив. Предприятието следва да признава другите разходи по заеми като разход в периода, в който те са извършени.

9 Разходите по заеми, които могат пряко да се отнесат към придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив, се капитализират като част от стойността на този актив. Такива разходи по заеми се капитализират като част от стойността на актива, когато съществува вероятност, че те ще доведат до бъдещи икономически ползи за предприятието и когато разходите могат да бъдат надеждно оценени. Когато предприятието прилага МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*, то признава като разход частта от разходите по заеми, които компенсират инфлацията през същия период в съответствие с параграф 21 от този стандарт.

Разходи по заеми, които са допустими за капитализиране

10 Разходите по заеми, които могат да бъдат пряко отнесени към придобиването, строителството или производството на даден отговарящ на условията актив, са онези разходи по заеми, които биха били избегнати, ако разходът по отговарящия на условията актив не е бил извършен. Когато дадено предприятие заема средства конкретно с цел придобиване на определен отговарящ на условията актив, разходите по заеми, които пряко се отнасят за този отговарящ на условията актив, могат лесно да се установят.

11 Може да е трудно да се установи пряка връзка между конкретно определени заеми и един отговарящ на условията актив и да се определят заемите, които иначе биха могли да бъдат избегнати. Такава трудност е налице например, когато финансовата дейност на едно предприятие се координира централно. Трудности възникват също, когато една група използва редица дългови инструменти за заемане на средства при различни лихвени проценти и отдава тези средства при различни условия на други предприятия в групата. Други усложнения възникват при използването на заеми, изразени или обвързани с чуждестранни валути, когато групата работи в икономики с висока инфлация, и от колебания на валутните курсове. В резултат на това е трудно да се определи сумата на разходите по заеми, които пряко могат да се отнесат към придобиването на един отговарящ на условията актив, и е необходимо да се приложи преценка.

12 В степента, в която едно предприятие заема средства специално с цел придобиване на един отговарящ на условията актив, размерът на разходите по заеми, които са допустими за капитализиране по този актив, се определя, като от действителните разходи, извършени по тези заеми през периода, се извади всякакъв инвестиционен доход от временното инвестиране на тези заеми.

▼M1

13 Финансовите договорености за един отговарящ на условията актив могат да имат като резултат предприятие, получаващо заемни средства и поемащо свързани с тези средства разходи по заеми, преди част от средствата или всички средства да бъдат изразходени по отговарящия на условията актив. В такива условия средствата често временно се инвестират до тяхното изразходване по отговарящия на условията актив. При определяне размера на разходите по заеми, които са допустими за капитализиране през един период, от извършените разходи по заемите се изважда всеки инвестиционен доход, получен от такива средства.

14 В степента, в която едно предприятие заема средства като цяло и ги използва с цел придобиване на един отговарящ на условията актив, размерът на разходите за заеми, които са допустими за капитализиране, се определя от предприятието чрез прилагане на процент на капитализация към разходите по този актив. Процентът на капитализация е средно претеглената величина на разходите по заеми, отнесени към заемите на предприятието, които са непогасени през периода, като се изключат заемите, извършени специално с цел придобиване на един отговарящ на условията актив. Размерът на разходите по заеми, които едно предприятие капитализира през един период, не трябва да превишава размера на разходите по заеми, извършени през този период.

15 В някои случаи, когато се изчислява средно претеглената величина на разходите по заеми, е подходящо да се включат всички заеми на предприятието-майка и неговите дъщерни предприятия; в други случаи е подходящо всяко дъщерно предприятие да използва средно претеглена величина на разходите по заеми, приложими към неговите собствени заеми.

Превишение на балансовата сума на отговарящия на условията актив над възстановимата стойност

16 Когато балансовата сума или очакваната окончателна стойност на отговарящия на условията актив превишава неговата възстановима стойност или нетна реализируема стойност, балансовата сума се отписва частично или изцяло в съответствие с изискванията на други стандарти. В някои случаи частично или изцяло отписаната сума се възстановява впоследствие обратно в съответствие с тези други стандарти.

Начало на капитализацията

17 Предприятието следва да започне капитализация на разходите по заеми като част от стойността на отговарящия на условията актив на началната дата на капитализация. Началната дата на капитализацията е датата, на която предприятието за първи път удовлетвори следните условия:

(а) извърши разходите за актива;

(б) извърши разходите по заемите; както и

(в) предприеме дейности, необходими за подготвяне на актива за предвижданата му употреба или продажба.

▼M1

18 Разходите по един отговарящ на условията актив включват само тези разходи, които са довели до плащания на парични средства, прехвърляния на други активи или поемане на лихвени задължения. Разходите се нама/ляват с всякакви получени частични плащания или получени дарения във връзка с актива (вж. МСС 20 *Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ*). Средната отчетна стойност на актива през един период, включително капитализираните преди това разходи по заеми, обикновено е разумната приблизителна сума на разходите, към които е приложен процентът на капитализация през този период.

19 Дейностите, които са необходими за подготвянето на актива за неговата предвиждана употреба или продажба, включват нещо повече от физическото изграждане на актива. Те включват техническата и административната работа преди започване на физическото строителство, като например дейностите, свързани с получаване на разрешения преди започване на физическото изграждане. Такива дейности обаче не включват притежаването на актив, когато не се извършва никакво производство или подобрение, променящо състоянието на актива. Например разходите по заеми, извършени докато земята е в процес на подобрение, се капитализират през периода, през който са извършени дейности, свързани с подобрението. Разходите по заеми, които обаче са извършени, докато придобитата за строителни цели земя се притежава без никаква свързана с това дейност за подобрение, не могат да бъдат капитализирани.

Временно преустановяване на капитализацията

20 Предприятието следва да преустанови капитализирането на разходите по заеми за дълги периоди, през които е прекъснато активното подобрение на отговарящ на условията актив.

21 Разходите по заеми могат да се извършват през един дълъг период, през който са прекъснати дейностите, необходими за подготвяне на един актив за неговата предвиждана употреба или продажба. Такива разходи са разходи за притежаване на частично завършени активи и не могат да се капитализират. Предприятието обаче обикновено не преустановява капитализацията на разходите по заеми през период, когато се извършва значителна техническа и административна работа. Предприятието не преустановява капитализацията на разходите по заеми също, когато временно забавяне е необходима част от процеса на подготвяне на актива за неговата предвиждана употреба или продажба. Например капитализацията продължава през дълъг период, през който високото равнище на водата забавя строителството на мост, ако такова високо равнище на водата е обичайно явление през периода на строителство в съответния географски район.

Прекратяване на капитализацията

22 Предприятието прекратява капитализацията на разходите по заеми, когато са приключени в значителна степен всички дейности, необходими за подготвянето на отговарящия на условията актив за предвижданата употреба или продажба.

23 Един актив обикновено е готов за предвижданата му употреба или продажба, когато физическото строителство на актива е приключено, дори ако рутинната административна работа все още продължава. Ако всичко, което не е завършено, представлява незначителни изменения, като например декорацията на един имот съгласно спецификацията на купувача или потребителя, това означава, че по същество всички дейности са приключени.

▼M1

24 Когато предприятието приключва строителството на един отговарящ на условията актив на части и всяка една част може да се използва, докато продължава строителството на другите части, капитализацията на разходите по заеми се прекратява, когато са приключени всички дейности, необходими за подготвянето на тази част за нейната предвиждана употреба или продажба.

25 Бизнес парк, състоящ се от няколко сгради, всяка от които може да се използва поотделно, е пример за отговарящ на условията актив, за който всяка една част може да се използва докато продължава строителството на другите части. Пример за отговарящ на условията актив, който е необходимо да бъде приключен преди да може да се използва някоя част от него, е завод, включващ няколко процеса, които се извършват последователно в различни части на завода в рамките на една площадка, като например един стоманодобивен завод.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

26 Предприятието оповестява:

(а) сумата на разходите по заеми, която е капитализирана през периода; както и

(б) процента на капитализация, който е използван за определяне на размера на разходите по заемите, които са допустими за капитализиране.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

27 Когато прилагането на настоящия стандарт представлява промяна в счетоводните методи, едно предприятие прилага стандарта към разходите по заеми, свързани с отговарящи на условията активи, чиято начална дата на капитализация съвпада или следва датата на влизането му в сила.

28 Предприятието обаче може да определи която и да било дата преди датата на влизане в сила на стандарта и да го прилага по отношение на разходите по заеми, свързани с всички отговарящи на условията активи, чиято начална дата на капитализацията съвпада или следва тази дата.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

29 Предприятието следва да прилага настоящия стандарт за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. По-ранно прилагане е позволено. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт считано от дата предхождаща 1 януари 2009 г., то оповестява този факт.

▼M8

29А Параграф 6 е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M53

29Б С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 6. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.

▼M1

ОТМЕНЯНЕ НА МСС 23 (ПРЕРАБОТЕН 1993 Г.)

30 Този стандарт заменя МСС 23 *Разходи по заеми*, преработен през 1993 г

▼M26

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 24

Оповестяване на свързани лица

ЦЕЛ

1 Целта на настоящия стандарт е да се осигури оповестяването във финансовите отчети на предприятието на информацията, необходима за насочване на вниманието към възможността финансовото състояние и резултатите от дейността да са повлияни от съществуването на свързани лица и от сделки и неуредени салда, включително задължения с такива лица.

ОБХВАТ

2 **Настоящият стандарт се прилага за**

а) идентифициране на взаимоотношения и сделки на свързани лица;

б) идентифициране на неуредени салда, включително задължения между предприятието и свързаните с него лица;

в) идентифициране на обстоятелства, при които се изисква оповестяване на информацията от букви а) и б); както и

г) определяне на оповестяванията, които ще бъдат направени за тази информация.

▼M32

3 Настоящият стандарт изисква оповестяване на сделки и неуредени салда на свързани лица, включително задължения, в консолидираните и индивидуалните финансови отчети на предприятието майка или инвеститора, притежаващ съвместен контрол или значително влияние върху предприятието, в което е инвестирано, представени в съответствие с МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* или МСС 27 *Индивидуални финансови отчети*. Настоящият стандарт се прилага така също по отношение на индивидуалните финансови отчети.

▼M38

4 Сделки и неуредени салда на свързани лица с други предприятия в групата се оповестяват във финансовите отчети на предприятието. При изготвяне на консолидираните финансови отчети на групата вътрешногруповите сделки и неуредени салда между свързани лица се изключват, с изключение на тези, които са между инвестиционно предприятие и негови дъщерни предприятия, които са оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата.

▼M26

ЦЕЛ НА ОПОВЕСТЯВАНИЯТА НА СВЪРЗАНИ ЛИЦА

5 Взаимоотношенията между свързани лица са нещо нормално в търговията и стопанската дейност. Така например предприятията често осъществяват отделни части от дейността си посредством дъщерни, съвместни и асоциирани предприятия. В тези случаи предприятието може да влияе върху финансовата или оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано, като упражнява контрол, съвместен контрол или значително влияние.

6 Взаимоотношението между свързаните лица може да повлияе върху финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието. Свързаните лица могат да сключват сделки, каквито не биха сключили несвързани лица. Например предприятие, което продава стоки на своето предприятие майка по себестойност, може да не ги продава при същите условия на друг клиент. Сделките между свързани лица могат да се извършват също така по цени, различни от тези при несвързани лица.

▼M26

7 Резултатите от дейността на предприятието и неговото финансово състояние могат да бъдат повлияни от взаимоотношение на свързаните лица, дори и без наличие на сделки между свързаните лица. Самото наличие на взаимоотношение може да се окаже достатъчно, за да повлияе на сделките на предприятието с други лица. Например едно дъщерно предприятие може да прекрати взаимоотношенията си с търговски партньор, в случай че предприятието майка придобие друго дъщерно предприятие, упражняващо същата дейност както бившия партньор. Или пък една от страните може да се въздържи от действие поради значителното влияние на друга — например предприятието майка може да разпореди на свое дъщерно предприятие да не се включва в научноизследователска и развойна дейност.

8 По тези причини информацията за сделки на предприятието, неуредени салда, включително задължения и взаимоотношения със свързаните лица може да повлияе на оценките на неговите дейности от страна на ползвателите на финансови отчети, включително оценката на рисковете и възможностите, които има предприятието.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

▼M43

9 **В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение:**

Свързано лице **е лице или предприятие, което е свързано с предприятието, което изготвя финансовите си отчети (наричано в настоящия стандарт„отчитащо се предприятие“)**

▼M26

а) Лице или близък член на семейството на това лице е свързано с отчитащото се предприятие, ако лицето:

i) упражнява контрол или упражнява ►M32 съвместен контрол върху ◄ отчитащото се предприятие;

ii) упражнява значително влияние върху отчитащото се предприятие; или

iii) е член на ключов ръководен персонал на отчитащото се предприятие или на предприятието майка на отчитащото се предприятие.

▼M43

б) Предприятие е свързано с отчитащо се предприятие, ако е изпълнено някое от следните условия:

▼M26

i) Предприятието и отчитащото се предприятие са членове на една и съща група (което означава, че всяко предприятие майка, дъщерно предприятие и друго дъщерно предприятие е свързано с останалите).

ii) Едно предприятие е асоциирано или съвместно предприятие на другото предприятие (или асоциирано, или съвместно предприятие на член от група, на която другото предприятие е член).

iii) И двете предприятия са съвместни предприятия на едно и също трето лице.

iv) Дадено предприятие е съвместно предприятие на трето предприятие и другото предприятие е асоциирано предприятие на третото предприятие.

v) Предприятието представлява план за доходи след напускане на работа в полза на наетите лица на отчитащото се предприятие или на предприятие, свързано с отчитащото се предприятие. Ако отчитащото се предприятие само по себе си представлява такъв план, финансиращите работодатели също са свързани с отчитащото се предприятие.

▼M26

vi) Предприятието е контролирано или контролирано съвместно от лице, определено в буква а).

vii) Лице, определено в буква а), точка i), упражнява значително влияние върху предприятието или е член на ключов ръководен персонал на предприятието (или на предприятието майка).

▼M43

viii) Предприятието или член на групата, на която то е член, предоставя на отчитащото се предприятие или на предприятието майка на отчитащото се предприятие услуги, свързани с ключовия ръководен персонал.

▼M26

***Сделка между свързани лица* — прехвърляне на ресурси, услуги или задължения между отчитащо се предприятие и свързано лице, без значение дали се начислява някаква цена.**

***Близки членове на семейството на дадено лице* — онези членове на семейството, за които може да се очаква да повлияят или да бъдат повлияни от това лице във взаимоотношенията им с предприятието, и те включват:**

а) деца и съпруг/а или партньор на семейни начала на това лице;

б) деца на съпруг/а или на семеен партньор на това лице; и

в) лица, които са на издръжка на това лице или на съпруг/а или на партньора на семейни начала на това лице.

***Доходите* включват всички доходи на наети лица (съгласно определението в МСС 19 *Доходи на наети лица*), включително доходи на наети лица, за които се прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*. Доходите на наети лица са всички форми на възнаграждения, платени, изискуеми или предоставени от предприятието или от негово име за предоставените му услуги. Те включват и възнаграждения, платени от името на предприятието майка в полза на предприятието. Доходите включват:**

а) краткосрочни доходи на наети лица като надници, заплати и социални осигуровки, платен годишен отпуск и платен отпуск по болест, разпределение на печалбата и премии (ако са платими до дванадесет месеца след края на периода) и непарични възнаграждения (като медицинско обслужване, жилищно настаняване, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за наетите в момента лица;

б) доходи след напускане на работа като пенсии, други пенсионни доходи, застраховка живот и медицинско обслужване след напускане на работа;

в) други дългосрочни доходи на наети лица, в т.ч. допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или творчески отпуск, отпуск за юбилеи или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж, обезщетения за дългосрочна нетрудоспособност (инвалидност) и, ако не са платими изцяло дванадесет месеца след края на периода, разпределение на печалбата, премии и отсрочени доходи;

г) доходи при напускане; както и

д) плащания на базата на акции.

▼M32

_____

▼**M26**

***Ключов ръководен персонал* — лицата, които имат правомощия и отговорност за планирането, управлението и контрола върху дейността на предприятието, пряко или непряко, в т.ч. всеки директор (изпълнителен или друг) на това предприятие.**

▼**M32**

_____

▼**M26**

***Държава* — правителството, държавните агенции и подобни органи, които могат да бъдат местни, национални или международни.**

***Предприятие, свързано с държавата* — предприятие, което е контролирано, съвместно контролирано или значителното повлияно от държавата**

10 При разглеждането на всяко вероятно взаимоотношение между свързани лица вниманието трябва да бъде насочено към същността на взаимоотношението, а не само към правната му форма.

11 В контекста на настоящия стандарт за свързани лица не се считат следните:

а) две предприятия, само защото имат един и същ директор или друг член на ключов ръководен персонал или защото член на ключов ръководен персонал на едно предприятие упражнява значително влияние върху другото предприятие;

б) двама ►**M32** съвместни контролиращи съдружници ◄, само защото упражняват ►**M32** съвместен контрол върху ◄ съвместно предприятие;

в) (i) предоставящи финансиране организации;

(ii) професионални съюзи;

(iii) предприятия за обществени услуги; и

(iv) държавни ведомства и агенции, които не контролират, контролират съвместно или влияят значително върху отчитащото се предприятие;

в процеса на нормалните им взаимоотношения с предприятието (въпреки че те могат да ограничат свободата на действие на предприятието или да участват в процеса на вземане на решения);

г) отделен клиент, доставчик, притежател на франчайзни права, дистрибутор или генерален представител, с когото предприятието извършва значителен обем от стопанската си дейност, просто по силата на възникналата вследствие на това икономическа зависимост.

12 В определението за свързана страна — асоциираното предприятие включва дъщерни предприятия на асоциираното предприятие, а съвместното предприятие включва дъщерни предприятия на съвместното предприятие. Поради това, например, дъщерното предприятие на асоциираното предприятие и инвеститорът, който упражнява значително влияние върху асоциираното предприятие, са свързани един с друг.

▼M26

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Всички предприятия

13 **Взаимоотношенията между предприятие майка и неговите дъщерни предприятия се оповестяват независимо от наличието или отсъствието на сделки между тях. Предприятието оповестява името на неговото предприятие майка и на контролиращото лице, ако е различно от предприятието майка. Ако нито предприятието майка, нито контролиращото лице представят консолидирани финансови отчети за публично ползване, се оповестява името на следващото по степен на контрол предприятие майка, което представя финансови отчети.**

14 За да може потребителят на финансови отчети да получи представа за влиянието на взаимоотношенията между свързаните лица върху предприятието, редно е да се оповестява взаимоотношението между свързани лица при наличие на контрол, независимо от наличието или отсъствието на сделки между свързаните лица.

▼M32

15 Изискването да се оповестяват взаимоотношенията между предприятието майка и неговите дъщерни предприятия е в допълнение към изискванията за оповестяване в МСС 27 и МСФО 12 „*Оповестяване на дялови участия в други предприятия*“.

▼M26

16 Параграф 13 се отнася до следващото по степен на контрол предприятие майка. Това е първото предприятие майка в групата над непосредственото предприятие майка, което представя консолидирани финансови отчети за публично ползване.

17 **Предприятието оповестява доходите на ключовия ръководен персонал общо и за всяка от следните категории:**

а) краткосрочни доходи на наети лица;

б) доходи след прекратяване на трудовото правоотношение;

в) други дългосрочни доходи;

г) доходи при напускане; и

д) плащания на базата на акции.

▼M43

17А Ако предприятието получава услуги, свързани с ключов ръководен персонал, от друго предприятие („управляващо предприятие“), то не е длъжно да прилага изискванията на параграф 17 по отношение на възнаграждението, което управляващото предприятие е платило или дължи на служителите или директорите на управляващото предприятие.

▼M26

18 **Ако дадено предприятие е осъществявало сделки между свързани лица през периодите, обхванати от финансовите отчети, то оповестява естеството на взаимоотношенията между свързаните лица, както и информация за сделки и неуредени салда, включително задължения, необходима за разбирането от потребителите на потенциалния ефект на взаимоотношението върху финансовите отчети. Тези изисквания за оповестяване са в допълнение към изискванията в параграф 17. Оповестяването включва най-малко следното:**

а) сумата на сделките;

б) сумата на неуредените салда, включително задължения, и

(i) техните срокове и условия, включително дали са обезпечени, както и естеството на обезщетението, което ще бъде дадено при уреждането; и

(ii) подробности за дадени или получени гаранции;

▼M26

в) провизии за съмнителни вземания, свързани със сумата на неуредените салда; и

г) разходите, признати през периода по отношение на лоши или съмнителни вземания, дължими от свързани лица.

▼M43

18А Оповестяват се разходи, извършени от предприятието, за услуги, свързани с ключов ръководен персонал, предоставяни от отделно управляващо предприятие.

▼M32

19 Оповестяванията, изисквани по параграф 18, се правят поотделно за всяка от следните категории:

а) предприятието майка;

б) предприятия със съвместен контрол или значително влияние върху отчитащото се предприятие;

в) дъщерни предприятия;

▼M26

г) асоциирани предприятия;

д) съвместни предприятия, в които предприятието е ►M32 съвместен контролиращ съдружник ◄;

е) ключов ръководен персонал на предприятието или неговото предприятие майка; както и

ж) други свързани лица.

20 Класификацията на дължими суми към и вземания от свързани лица според различните категории от параграф 19 е в допълнение към предвиденото в МСС 1 *Представяне на финансови отчети* задължение за оповестяване на информация, която трябва да се представи в отчетите за финансовото състояние или в пояснителните приложения. Категориите се увеличават с цел осигуряване на по-задълбочен анализ на салдата на свързани лица и се прилагат към сделки между свързани лица.

21 Следните случаи са пример за сделки, които се оповестяват, ако са сключени със свързани лица:

а) покупко-продажба на стоки (готова или незавършена продукция);

б) покупко-продажба на имоти и други активи;

в) предоставяне или ползване на услуги;

г) лизингови споразумения;

д) трансфер на изследователска и развойна дейност;

е) трансфер по лицензионни споразумения;

ж) трансфер по споразумения за финансиране (включително заеми и капиталови вноски в парични средства или в апортни вноски);

з) предоставяне на гаранции или обезпечение;

и) задължение да се предприеме действие, ако определено събитие се случи или не се случи в бъдеще, включително подлежащи на изпълнение договори (*) (признати и непризнати); и

(*) В МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* подлежащите на изпълнение договори са определени като договори, по които никоя от страните не е изпълнила нито едно от своите задължения или и двете страни са изпълнили своите задължения частично в еднаква степен.

▼M26

й) уреждане на задължения от името на предприятието или от самото предприятие, действащо от името на това свързано лице.

▼M31

22 Участието на предприятие майка или дъщерно предприятие в план с дефинирани доходи, при който рисковете се разпределят между предприятията в групата, е сделка между свързани лица (вж. параграф 42 от МСС 19 (изменен през 2011 г.)

▼M26

23 Оповестявания за това, че сделки между свързани лица са осъществени при същите условия, като преобладаващите в сделки при справедливи пазарни условия между независими, осведомени и желаещи страни, се извършват само когато тези условия могат да бъдат доказани.

24 **Позициите от сходно естество могат да се оповестяват като съвкупност, освен в случаите когато се изисква те да се оповестяват отделно с цел да се разберат последствията за финансовите отчети на предприятието от сделки между свързани лица.**

Предприятия, свързани с държавата

▼M32

25 Отчитащото се предприятие е освободено от изискванията за оповестяване в параграф 18 по отношение на сделки и неуредени салда между свързани лица, включително задължения, с:

а) държава, която упражнява контрол <u>или</u> съвместен контрол или значително влияние върху отчитащото се предприятие; и

б) друго предприятие, което е свързано лице, тъй като тази държава упражнява контрол <u>или</u> съвместен контрол или значително влияние както <u>върху</u> отчитащото се предприятие, така и върху другото предприятие.

▼M26

26 **Ако отчитащо се предприятие прилага освобождаването по параграф 25, то оповестява следното за сделките и свързаните неуредени салда, посочени в параграф 25:**

а) името на държавата и естеството на взаимоотношения с отчитащото се предприятие (т.е. контрол, съвместен контрол или значително влияние);

б) следната информация с достатъчно подробности, за да позволи на ползвателите на финансовите отчети на предприятието да разберат ефекта от сделките между свързаните лица върху неговите финансови отчети:

(i) естеството и стойността на всяка индивидуално значима сделка;

(ii) за други сделки, които са съвкупно, но не поотделно значими — количествени или качествени показатели относно техния размер. Видовете сделки включват тези, изброени в параграф 21.

27 Като използва своята преценка за определяне на степента на подробност при оповестяване в съответствие с изискванията в параграф 26, буква б), отчитащото се предприятие взема предвид близостта на взаимоотношенията на свързаните лица, както и други фактори, уместни за установяване на нивото на значимост на сделката, например дали тя е:

а) значима по отношение на размера;

б) осъществена при непазарни условия;

▼M26

в) извън обичайните ежедневни икономически дейности, например покупката и продажбата на предприятия;

г) оповестена на регулаторни или надзорни органи;

д) докладвана на висшето ръководство;

е) подлежи на одобрение от акционерите.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДЕН ПЕРИОД

28 Предприятието прилага настоящия стандарт със задна дата за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2011 г. По-ранното прилагане на целия стандарт или на частичното освобождаване, предвидено в параграфи 25—27, е позволено за предприятия, свързани с държавата. Ако предприятието прилага целия стандарт или това частично освобождаване за период, започващ преди 1 януари 2011 г., то оповестява този факт.

▼M32

28А МСФО 10, МСФО 11 *Съвместни предприятия* и МСФО 12, издадени през май 2011 г., измениха параграфи 3, 9, 11, буква б), 15, 19, букви б) и д) и 25. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10, МСФО 11 и МСФО 12.

▼M38

28Б С *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., бяха изменени параграф 4 и параграф 9. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешено е по-ранното прилагане на *Инвестиционни предприятия*. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то прилага по едно и също време всички изменения, включени в *Инвестиционни предприятия*.

▼M43

28В С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.*, издадени през декември 2013 г., беше изменен параграф 9 и бяха добавени параграфи 17А и 18А. Предприятието прилага това изменение за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2014 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M26

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 24 (2003)

29 Настоящият стандарт заменя МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* (преработен през 2003 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 26

Счетоводство и отчитане на планове за пенсионно осигуряване

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт се прилага при финансови отчети на планове за пенсионно осигуряване, ако се изготвят такива отчети.

2. Понякога плановете за пенсионно осигуряване се наричат „пенсионни схеми“, „суперанюитетни схеми“ или „схеми за пенсионно осигуряване“. Настоящият стандарт разглежда плана за пенсионно осигуряване като отчитащо се предприятие, което е различно от това на работодателите на участниците в него. Всички останали стандарти се прилагат за финансовите отчети на планове за пенсионно осигуряване в степента, в която не са заменени от настоящия стандарт.

3. Настоящият стандарт разглежда счетоводството и отчитането на плановете за всички участници в него като група. Той не се занимава с отчети до отделни участници върху техните права за пенсионни доходи.

4. МСС 19 *Доходи на наети лица* третира определянето на разходите за пенсионно осигуряване във финансовите отчети на работодателите, които имат създадени пенсионни планове. Следователно настоящият стандарт допълва МСС 19.

5. Плановете за пенсионно осигуряване могат да бъдат планове за дефинирани вноски или планове за дефинирани доходи. Много от тях изискват създаването на отделни фондове, в които се правят вноските и от които се изплащат доходите, като тези фондове могат да бъдат или да не бъдат отделни юридически лица и да имат или да нямат попечители. Настоящият стандарт се прилага независимо от това, дали е създаден такъв фонд и наличието или отсъствието на попечители.

6. Плановете за пенсионно осигуряване с активи, инвестирани в застрахователни дружества, са предмет на същите изисквания за счетоводно отчитане и финансиране като частните инвестиционни схеми. Следователно те попадат в обхвата на настоящия стандарт, освен ако договорът със застрахователното дружество не е на името на конкретен участник или група участници, а задължението за пенсионни доходи е отговорност единствено на застрахователното дружество.

7. Настоящият стандарт не разглежда други форми на трудови доходи, като например обезщетения при прекратяване на трудово правоотношение, договорености за отсрочени компенсации, отпуск за дългогодишен трудов стаж, специални планове за ранно пенсиониране или съкращения, планове за здравни и социални осигуровки или планове за бонуси/премии. От обхвата на стандарта са изключени също схемите от типа на държавното социално осигуряване.

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Планове за пенсионно осигуряване — договорености, при които предприятието предоставя доходи на служители при или след прекратяване на трудовия им стаж (или под формата на годишен доход, или като еднократна сума), когато такива доходи или вноските, направени за тях, могат да бъдат определени точно или приблизително преди пенсионирането по силата на представен документ или на утвърдената в предприятието практика.

Планове с дефинирани вноски — планове за пенсионно осигуряване, при които сумите за изплащане като пенсионни доходи са определени от вноските във фонд плюс инвестиционните доходи върху тях.

Планове с дефинирани доходи — планове за пенсионно осигуряване, при които сумите за изплащане като пенсионни доходи са определени по формула, която обикновено се основава на трудовото възнаграждение и/или стажа на служителите.

Финансиране — прехвърляне на активи към дадена стопанска единица *(фонд)*, отделна от предприятието на работодателя, с цел покриване на бъдещи задължения за изплащане на пенсионни доходи.

За целите на настоящия стандарт са използвани също следните термини:

Участници — членовете на плана за пенсионно осигуряване и други лица, които имат право на доходи по силата на този план.

Налични нетни активи за изплащане на доходи — активите на даден план минус пасивите, с изключение на настоящата стойност на обещаните пенсионни доходи.

Актюерска настояща стойност на обещаните пенсионни доходи — настоящата стойност на очакваните плащания от план за пенсионно осигуряване към сегашни и бивши служители, съответстваща на вече прослужено време.

Безусловно придобити доходи — доходи, правата върху които съгласно условията на плана за пенсионно осигуряване не зависят от продължаването на трудовия стаж.

9. Някои планове за пенсионно осигуряване имат други спонсори, освен работодателите. Настоящият стандарт се прилага и при финансовите отчети за такива планове.

10. Повечето планове за пенсионно осигуряване се основават на официални споразумения. Някои планове са неофициални, но са добили определена степен на задължителност в резултат на утвърдила се практика на работодателите. Въпреки че някои планове позволяват на работодателя да ограничи задълженията си по тях, обикновено е трудно за работодателя да отмени плана, ако трябва да задържи служителите си. При неофициалния план се прилага същата база на счетоводство и отчетност, както и при официалния план.

▼B

11. Много планове за пенсионно осигуряване предвиждат създаването на отделни фондове, в които се правят вноски и от които се изплащат доходи. Такива фондове могат да се ръководят от лица, които действат независимо при управлението на активите на фонда. В някои страни тези лица се наричат попечители. Терминът „попечител“ се използва в настоящия стандарт за обозначаването на такива лица, независимо от това дали е образувано попечителство.

12. Обикновено плановете за пенсионно осигуряване се описват или като планове с дефинирани вноски, или като планове с дефинирани доходи като всеки от тях има своите отличителни особености. Понякога съществуват планове, притежаващи характерни белези и на двата типа. За целите на настоящия стандарт такива хибридни планове се разглеждат като планове с дефинирани доходи.

ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ

13. Финансовите отчети на план с дефинирани вноски съдържат отчет за наличните нетни активи за изплащане на доходи и описание на политиката за финансиране.

14. При план с дефинирани вноски размерът на бъдещия доход на всеки участник се определя от вноските, плащани от работодателя, от участника или от двамата, както и от ефективността на дейността и инвестиционните доходи на фонда. Задължението на работодателя обикновено се изпълнява чрез вноски във фонда. Обикновено не се изисква съвет от актюер, въпреки че понякога такъв съвет се използва за оценяване на бъдещите доходи, които могат да бъдат постигнати на базата на настоящите вноски и променящите се нива на бъдещите вноски и инвестиционни доходи.

15. Участниците се интересуват от дейностите на плана, които пряко влияят върху нивото на техните бъдещи доходи. Участниците имат интерес да знаят дали са получени вноски и дали се упражнява подходящ контрол за защита правата на бенефициерите. Работодателят е заинтересован планът да действа ефективно и справедливо.

16. Целта на отчитането на план с дефинирани вноски е периодично да се предоставя информация за плана и за резултатите от неговите инвестиции. Тази цел обикновено се постига чрез предоставяне на финансови отчети, включващи:

а) описание на значимите дейности за периода и влиянието на промени, свързани с плана, неговите членове, срокове и условия;

б) отчети за резултатите от сделките и инвестициите за периода, както и за финансовото състояние на плана в края на периода; и

в) описание на инвестиционната политика.

ПЛАНОВЕ С ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ

17. Финансовите отчети на план с дефинирани доходи съдържат или:

а) отчет, показващ:

i) наличните нетни активи за изплащане на доходи;

▼B

ii) актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, като се разграничават безусловно придобитите доходи от небезусловно придобитите; и

iii) получения излишък или дефицит; или

б) отчет за наличните нетни активи за изплащане на доходи, който да включва или:

i) обяснителна бележка, оповестяваща актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, като се разграничават безусловно придобитите доходи от небезусловно придобитите; или

ii) позоваване на тази информация в приложен актюерски отчет.

Ако няма изготвена актюерска оценка към датата на финансовия отчет, за база се използва последната направена оценка и се оповестява датата ѝ.

18. За целите на параграф 17 актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи се определя на базата на доходите, обещани съгласно условията на плана, за натрупан до момента стаж като се използват или настоящите, или прогнозирани нива на трудово възнаграждение и се оповести използваната база. Оповестява се също влиянието на всякакви промени в актюерските предположения, които са оказали значително въздействие върху актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи.

19. Финансовите отчети разясняват връзката между актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи и наличните нетни активи за изплащане на доходи, както и политиката за финансирането на обещаните пенсионни доходи.

20. При плановете с дефинирани доходи, изплащането на обещаните пенсионни доходи зависи от финансовото състояние на плана и способността на вносителите да правят вноски по плана в бъдеще, както и от резултата от инвестициите и ефективността на плана.

21. Планът с дефинирани доходи се нуждае от периодични консултации с актюер, който да оценява финансовото състояние на плана, да преразглежда възприетите предположения и да прави препоръки относно нивото на бъдещите вноски.

22. Целта на отчитането на план с дефинирани доходи е периодично да се предоставя информация относно финансовите ресурси и дейности на плана, която е от полза при оценяването на съотношенията между натрупването на средства и пенсионните доходи във времето. Тази цел обикновено се постига чрез предоставяне на финансови отчети, включващи:

а) описание на значимите дейности за периода и влиянието на промени, свързани с плана, неговите членове, срокове и условия;

б) отчети за резултатите от сделките и инвестициите за периода, както и за финансовото състояние на плана в края на периода;

в) актюерска информация или като част от отчетите, или като отделен доклад; и

г) описание на инвестиционната политика.

▼B

Актюерска настояща стойност на обещаните пенсионни доходи

23. Настоящата стойност на очакваните плащания от даден план за пенсионни доходи може да бъде изчислена и отчетена като се използват или текущите, или прогнозни нива на заплатите до момента на пенсиониране на участниците.

24. Представените причини за възприемане на подхода на текущо заплащане включват:

а) актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, която представлява сбор от сумите, които в момента могат да се припишат на всеки участник в плана, може да се изчисли по-обективно, отколкото с прогнозни нива на заплати, тъй като включва по-малко предположения;

б) увеличенията на пенсионните доходи, дължащи се на увеличаване на заплатите, стават задължение на плана в момента на увеличаването на заплатите; и

в) сумата на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, определени на базата на текущите нива за заплатите, обикновено е по-тясно свързана със сумата на задължението, платимо в случай на приключване или преустановяване на плана.

25. Представените причини за възприемане на подхода на прогнозни нива на заплати включват:

а) финансовата информация се изготвя на базата на действащо предприятие, независимо от предположенията и приблизителните оценки, които трябва да се направят;

б) при плановете, обвързани с последното трудово възнаграждение, пенсионните доходи се определят на базата на заплатите към датата на пенсиониране или близка до нея дата. По тази причина заплатите, нивата на вноските и нормите на възвръщаемост трябва да бъдат прогнозни; и

в) пропуск да се включат прогнозни заплати, когато в поголямата си част финансирането се базира на тях, може да доведе до отчитане на свръхфинансиране, когато всъщност не съществува такова или до отчитане на достатъчно финансиране, когато всъщност планът не се финансира в нужната степен.

26. Актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, определена на базата на текущите заплати, се оповестява във финансовите отчети на плана с цел да се посочи задължението за изплащане на пенсионни доходи, заработено до датата на финансовите отчети. Актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, определена на базата на прогнозни заплати, се оповестява с цел да се посочи величината на потенциалното задължение на база действащо предприятие, която обикновено представлява базата за финансиране. В допълнение към оповестяването на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи, може да се наложи включване на достатъчно обяснения, за да се посочи ясно контекстът, в който трябва да се възприема актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи. Тези обяснения могат да са под формата на информация за адекватността на планираното бъдещо финансиране и на политиката за финансиране, основаваща се на прогнозни заплати. Тази информация може да се включи във финансовите отчети или в актюерския отчет.

▼B

Честота на актюерските оценки

27. В много страни актюерските оценки не се правят по-често от веднъж на три години. Ако няма изготвена актюерска оценка към датата на финансовите отчети, за база се използва последната направена оценка и се оповестява датата ѝ.

Съдържание на финансовия отчет

28. При плановете с дефинирани доходи информацията се представя в един от следните формати, които отразяват различията във възприетите практики на оповестяване и представяне на актюерската информация:

а) във финансовите отчети се включва отчет, посочващ наличните нетни активи за изплащане на доходи, актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи и произтичащия излишък или недостиг. Финансовите отчети на плана съдържат също отчети за промените в наличните нетни активи за изплащане на доходи и в актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи. Финансовите отчети могат да бъдат придружавани от отделен актюерски отчет, обосноваващ актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи;

б) финансови отчети, включващи отчет за наличните нетни активи за изплащане на доходи и отчет за промените в тях. Актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи се оповестява в обяснителна бележка към отчетите. Финансовите отчети могат също да бъдат придружавани от актюерски доклад, обосноваващ актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи; и

в) финансови отчети, включващи отчет за наличните нетни активи за изплащане на доходи и отчет за промените в тях, като актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи се съдържа в отделен актюерски отчет.

При всеки от тези формати финансовите отчети могат да бъдат придружени също от доклад на попечителите, който има характер на управленски или директорски доклад, и от доклад за инвестициите.

29. Поддръжниците на форматите, описани в параграф 28, букви а) и б), считат, че количественият израз на обещаните пенсионни доходи, както и другата информация, предоставяна при тези подходи, помагат на ползвателите да оценят текущото състояние на плана и вероятността той да изпълни задълженията си. Те са убедени също, че самите финансови отчети трябва да бъдат пълни, а да не се разчита на придружаващи отчети. Други обаче считат, че форматът, описан в параграф 28, буква а), може да създаде впечатление за съществуването на задължение, докато според тях актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи няма всички характеристики на задължение.

▼B

30. Поддръжниците на формата, описан в параграф 28, буква в), считат, че актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи не следва да се включва в отчета за нетните активи в наличност за доходи, както при формата, описан в параграф 28, буква а), нито дори да се оповестява в обяснителна бележка съгласно параграф 28, буква б), тъй като тя ще се сравнява пряко с активите на плана, а такова сравнение може да е невалидно. Те твърдят, че актюерите не сравняват непременно настоящата актюерска стойност на обещаните пенсионни доходи с пазарните стойности на инвестициите, а вместо това може да оценят настоящата стойност на паричните потоци, очаквани от инвестиции. Ето защо поддръжниците на този формат смятат, че е малко вероятно подобно сравнение да отразява общата оценка на плана от актюера и че то може да бъде разбрано погрешно. Освен това някои са на мнение, че независимо дали е количествено изразена, информацията за обещаните пенсионни доходи трябва да се съдържа единствено в отделния актюерски отчет, където може да се даде подходящо разяснение.

31. Настоящият стандарт приема мненията за позволяване оповестяването на информация, отнасяща се до обещаните пенсионни доходи, в отделен актюерски доклад. Той отхвърля аргументите срещу количественото изразяване на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи. Следователно описаните в параграф 28, букви а) и б) формати се считат за приемливи съгласно настоящия стандарт, както и описаният в параграф 28, буква в) формат, доколкото финансовите отчети съдържат препратка и са придружени от актюерски отчет, включващ актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи.

ВСИЧКИ ПЛАНОВЕ

Оценка на активите на плановете

32. Инвестициите на плановете за пенсионно осигуряване се отчитат по справедлива стойност. В случаите на продаваеми ценни книжа, справедливата стойност е пазарната стойност. Когато планът притежава инвестиции, за които не е възможно да се направи приблизителна оценка на справедливата стойност, се оповестява причината, поради която не се използва справедлива стойност.

33. В случая на продаваеми ценни книжа, справедливата стойност обикновено е пазарната стойност, тъй като тя се счита за най-подходящата оценка на ценните книжа към датата на отчета и на резултата от инвестицията за периода. Ценни книжа, които имат фиксирана цена на изплащане на падежа и които са придобити с цел да съответстват на задълженията на плана или на конкретна част от тях, могат да се отчитат на базата на окончателната им цена на изплащане, като се приема постоянна норма на възвръщаемост до падежа им. Когато планът притежава инвестиции, за които не е възможно да се направи приблизителна оценка на справедливата стойност, като например пълна собственост върху предприятие, се оповестява причината, поради която не се използва справедлива стойност. Доколкото инвестициите се отчитат по стойности, различни от пазарната или справедливата стойност, обикновено се оповестява и справедливата стойност. Използваните в дейността на фонда активи се осчетоводяват в съответствие с приложимите стандарти.

Оповестяване

34. Финансовите отчети на план за пенсионно осигуряване, независимо дали е с дефинирани доходи или с дефинирани вноски, съдържа също и следната информация:

а) отчет за промените в наличните нетни активи за изплащане на доходи;

▼B

б) обобщение на значимите аспекти на счетоводната политика;

в) описание на плана и на влиянието на настъпилите през периода промени в него.

35. Ако е приложимо, финансовите отчети, представени от план за пенсионно осигуряване, включват следното:

а) отчет за наличните нетни активи за изплащане на доходи, оповестяващ:

i) активите в края на периода, класифицирани по подходящ начин

ii) базата, на която са оценени активите;

iii) подробности за всяка отделна инвестиция, надхвърляща 5 % от наличните нетни активи за изплащане на доходи или 5 % от отделен клас или вид ценни книжа;

iv) подробности за всяка една инвестиция в предприятието на работодателя; и

v) пасиви, различни от актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи;

б) отчет за промени на наличните нетни активи за изплащане на доходи, представящ следното;

i) вноските на работодателя;

ii) вноските на служителя;

iii) доход от инвестиции, като лихви и дивиденти;

iv) други доходи;

v) изплатени или платими доходи (анализирани, например като доходи при пенсиониране, при смърт или инвалидност и изплащане на еднократни суми);

vi) административни разходи;

vii) други разходи;

viii) данъци върху дохода;

ix) печалби и загуби при освобождаване от инвестиции и промени в стойността на инвестициите; и

x) трансфери от или към други планове;

в) описание на политиката на финансиране;

г) при планове с дефинирани доходи, актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи (при която могат да се разграничат безусловно придобитите и небезусловно придобитите доходи) на базата на обещаните доходи, съгласно условията на плана, за отработения до момента стаж и като се използват нивата на текущите заплати или тези на прогнозни заплати. Тази информация може да се включи в придружаващ актюерски доклад, който да се чете съвместно със съответните финансови отчети; и

д) при планове с дефинирани доходи, описание на направените значими актюерски предположения и на метода, използван при изчисляването на актюерската настояща стойност на обещаните пенсионни доходи.

36. Отчетът на план за пенсионно осигуряване съдържа описание на плана като част от финансовите отчети или в отделен доклад. То може да съдържа следното:

а) имената на работодателите и на групите служители, включени в плана;

▼B

б) броя на получаващите доходи участници и броя на останалите участници, класифицирани по подходящ начин;

в) вида на плана — с дефинирани вноски или с дефинирани доходи;

г) бележка за това дали участниците правят вноски в плана;

д) описание на пенсионните доходи, обещани на участниците;

е) описание на всички условия за прекратяване на плана; и

ж) промени в информацията по букви от а) до е), настъпили през периода, покрит от отчета.

Не е необичайно да се препраща към други леснодостъпни за ползвателите документи, в които е описан планът, и да се включва единствено информация за последващи промени.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

37. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети на планове за пенсионно осигуряване, които покриват периоди, започващи на или след 1 януари 1988 г.

▼M32

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 27

Индивидуални финансови отчети

ЦЕЛ

1 Целта на настоящия стандарт е да определи изискванията за отчитане и оповестяване на инвестиции в дъщерни предприятия, съвместни предприятия и асоциирани предприятия, когато предприятието изготвя индивидуални финансови отчети.

ОБХВАТ

2 Настоящият стандарт се прилага при отчитане на инвестиции в дъщерни предприятия, съвместни предприятия и асоциирани предприятия, когато предприятието избере или е задължено по силата на местни нормативни разпоредби да представи индивидуални финансови отчети.

3 Настоящият стандарт не определя кои предприятия следва да изготвят индивидуални финансови отчети. Той се прилага, когато предприятието изготвя индивидуални финансови отчети, които съответстват на Международните стандарти за финансово отчитане.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

▼M50

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

▼M32

Консолидирани финансови отчети **представляват финансовите отчети на група, в които активите, пасивите, собственият капитал, приходите, разходите и паричните потоци на компанията майка и нейните дъщерни предприятия са представени като такива на една стопанска единица.**

▼M50

Индивидуални финансови отчети **са отчетите, които се представят от предприятие, в което предприятието може да избере, при спазване на изискванията в настоящия стандарт, да отчита инвестициите си в дъщерни предприятия, съвместни предприятия или асоциирани предприятия или по цената на придобиване в съответствие с МСФО 9 *Финансови инструменти*, или като използва метода на собствения капитал така, както е описано в МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*.**

5 Следните термини са определени в допълнение А към МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, допълнение А към МСФО 11 *Съвместни предприятия* и параграф 3 от МСС 28:

— асоциирано предприятие,

— метод на собствения капитал,

▼M38

— група,

— инвестиционно предприятие,

— съвместен контрол,

▼M32

— контролиращ съдружник,

— компания майка,

— значително влияние,

— дъщерно предприятие.

▼M50

6 Индивидуалните финансови отчети са отчетите, които се представят в допълнение към консолидираните финансови отчети или в допълнение към финансовите отчети на инвеститор, който няма инвестиции в дъщерни предприятия, но има инвестиции в асоциирани предприятия или съвместни предприятия, които инвестиции в асоциирани предприятия или съвместни предприятия трябва съгласно МСС 28 да се отчитат по метода на собствения капитал, освен при предвидените в параграфи 8 — 8А обстоятелства.

▼M50

7 Финансовите отчети на дадено предприятие, което няма дъщерно предприятие, асоциирано предприятие или дял на контролиращ съдружник в съвместно предприятие, не са индивидуални финансови отчети.

▼M32

8 Предприятието, което в съответствие с параграф 4, буква а) от МСФО 10 е освободено от изискването за консолидация или в съответствие с параграф 17 от МСС 28 (изменен през 2011 г.) — от прилагане на метода на собствения капитал, може да представя индивидуални финансови отчети като единствените си финансови отчети.

▼M38

8А Инвестиционно предприятие, от което се изисква през текущия период и всички представени сравнителни периоди да прилага изключение от изискването за консолидация за всички негови дъщерни предприятия в съответствие с изискванията на параграф 31 от МСФО 10, представя индивидуални финансови отчети като единствени свои финансови отчети.

▼M32

ИЗГОТВЯНЕ НА ИНДИВИДУАЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

9 Индивидуалните финансови отчети се изготвят в съответствие с всички приложими МСФО, освен предвиденото в параграф 10.

▼M50

10 Когато предприятието изготвя индивидуални финансови отчети, то отчита инвестициите в дъщерни предприятия, съвместни предприятия или асоциирани предприятия или:

а) по цена на придобиване (себестойност);

б) в съответствие с МСФО 9; или

в) като използват метода на собствения капитал, както е описан в МСС 28.

Предприятието прилага същото счетоводно отчитане за всяка категория инвестиции. Инвестиции, отчетени по цена на придобиване или по метода на собствения капитал, се отчитат в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, когато те са класифицирани като държани за продажба или за разпределяне (или са включени в група за изваждане от употреба, която е класифицирана като държана за продажба или за разпределяне). Оценяването на отчитаните в съответствие с МСФО 9 инвестиции не се променя при тези условия.

▼M32

11 Ако предприятието избере, в съответствие с параграф 18 от МСС 28 (изменен през 2011 г.), да оцени по справедлива стойност своите инвестиции в асоциирани предприятия или съвместни предприятия посредством печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9, то също така следва да отчете тези инвестиции по същия начин в своите индивидуални финансови отчети.

▼M38

11А Ако от предприятието майка се изисква в съответствие с изискванията на параграф 31 от МСФО 10 да оцени своята инвестиция в дъщерно предприятие по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9, то също така отчита своята инвестиция в дъщерно предприятие по същия начин в своите индивидуални финансови отчети.

▼M50

11Б Когато предприятието майка престава да бъде инвестиционно предприятие или става инвестиционно предприятие, то отчита промяната от датата, на която е настъпила промяната на статута, както следва:

а) когато предприятието престава да бъде инвестиционно предприятие, то отчита инвестициите в дъщерно предприятие в съответствие с параграф 10. Датата на придобиване се приема за датата на промяна на статута. Справедливата стойност на дъщерното предприятие към приетата дата на придобиване представлява прехвърленото прието възнаграждение при отчитането на инвестицията в съответствие с параграф 10.

▼**M50**

i) [заличен]

ii) [заличен]

б) когато предприятието става инвестиционно, то отчита инвестициите в дъщерно предприятие по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9. Разликата между предишната балансова стойност на дъщерното предприятие и неговата справедлива стойност към датата на промяната на статута на инвеститора се признава като нетен резултат в печалбата или загубата. Кумулативната сума на всяка печалба или загуба, които преди са били признати в друг всеобхватен доход по отношение на тези дъщерни дружества, се разглежда все едно инвестиционното предприятие се е освободило от тези дъщерни предприятия на датата на промяната в статута.

12 Дивидентите от дъщерно предприятие, съвместно предприятие или асоциирано предприятие се признават в индивидуалните финансови отчети на предприятието, когато правото на предприятието да получи дивидент е установено. Дивидентът се признава в печалбата или загубата, освен ако предприятието избере да използва метода на собствения капитал, в който случай дивидентът се признава като намаление на балансовата сума на инвестицията.

▼**M32**

13 Когато компанията майка реорганизира груповата си структура, като създава ново предприятие в качеството му на компания майка при съблюдаване на следните критерии:

а) новата компания майка придобива контрол над първоначалната компания майка чрез издаването на инструменти на собствения капитал в замяна на съществуващите инструменти на собствения капитал на първоначалната компания майка;

б) непосредствено преди и след реорганизацията активите и пасивите на новата група и първоначалната група са едни и същи; както и

в) непосредствено преди и след реорганизацията собствениците на първоначалната компания майка преди реорганизацията имат същите абсолютни и относителни дялови участия в нетните активи на първоначалната група и новата група,

а новата компания майка отчита инвестицията си в първоначалната компания майка в съответствие с параграф 10, буква а) в своите индивидуални финансови отчети, новата компания майка оценява стойността по балансовата стойност на дела си в позициите на собствения капитал, посочени в индивидуалните финансови отчети на първоначалната компания майка на датата на реорганизацията.

14 Аналогично, предприятие, което не е компания майка, може да създаде ново предприятие в качеството му на компания майка при съблюдаване на критериите, посочени в параграф 13. Изискванията на параграф 13 се прилагат и за такива реорганизации. В тези случаи позоваването на „първоначалната компания майка“ и „първоначалната група“ се счита като позоваване на „първоначалното предприятие“.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

15 Предприятието прилага всички приложими МСФО, когато прави оповестявания в своите индивидуални финансови отчети, включително изискванията на параграфи 16 и 17.

▼M32

16 **Когато компанията майка, в съответствие с параграф 4, буква а) от МСФО 10, избере да не изготвя консолидирани финансови отчети, като вместо това изготвя индивидуални финансови отчети, в тези индивидуални финансови отчети се оповестява:**

а) **фактът, че финансовите отчети са индивидуални финансови отчети; че е използвано освобождаването от изискването за консолидация; наименованието и седалището на централата (и страната на учредяване, ако е различна) на предприятието, чиито консолидирани финансови отчети, изготвени в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, са представени за обществено ползване; както и адресът, на който тези консолидирани финансови отчети могат да се получат;**

б) **списък на съществените инвестиции в дъщерни предприятия, съвместни предприятия и асоциирани предприятия, включително:**

i) **наименованието на тези предприятия, в които е инвестирано;**

ii) **седалището на централата (и държавата на учредяване, ако е различна) на тези предприятия, в които е инвестирано;**

iii) **дела на притежаваното участие (и дела на притежаваните права на глас, ако е различен), притежаван в тези предприятия, в които е инвестирано.**

в) **описание на използвания метод за отчитане на инвестициите, изброени в буква б).**

▼M38

16А **Когато инвестиционно предприятие, което е предприятие майка (различно от предприятието майка, обхванато в параграф 16) подготвя в съответствие с параграф 8А индивидуални финансови отчети като единствени свои финансови отчети, то оповестява този факт. Инвестиционното предприятие също така представя оповестяванията, свързани с инвестиционни предприятия, изисквани от МСФО 12 *Оповестяване на дялове в други предприятия*.**

17 **Когато предприятие майка (различно от предприятието майка, обхванато в параграфи 16 – 16А) или инвеститор със съвместен контрол или значително влияние върху предприятието, в което е инвестирано, изготвя индивидуални финансови отчети, предприятието майка или инвеститорът идентифицира финансовите отчети, изготвени в съответствие с МСФО 10, МСФО 11 или МСС 28 (изменен през 2011 г.), за които те се отнасят. В своите индивидуални финансови отчети предприятието майка или инвеститорът оповестява също така:**

▼M32

а) **фактът, че отчетите представляват индивидуални финансови отчети и причините, поради които те са изготвени, ако това не се изисква по закон;**

б) **списък на съществените инвестиции в дъщерни предприятия, съвместни предприятия и асоциирани предприятия, включително:**

i) **наименованието на тези предприятия, в които е инвестирано;**

ii) **седалището на централата (и държавата на учредяване, ако е различна) на тези предприятия, в които е инвестирано;**

▼M32

iii) **дела на притежаваното участие (и дела на притежаваните права на глас, ако е различен), притежаван в тези предприятия, в които е инвестирано;**

в) **описание на използвания метод за отчитане на инвестициите, изброени в буква б).**

Компанията майка или инвеститорът също така идентифицира финансовите отчети, изготвени в съответствие с МСФО 10, МСФО 11 или МСС 28 (изменен през 2011 г.), за които се отнасят.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

18 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 година. Разрешено е по-ранното прилагане. ►M38 … Ако предприятието прилага настоящия стандарт по-рано, то оповестява този факт и едновременно прилага МСФО 10, МСФО 11, МСФО 12 и МСС 28 (изменен през 2011 г.). ◄

▼M38

18А С *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., бяха изменени параграфи 5, 6, 17 и 18 и бяха добавени параграфи 8А, 11А—11Б, 16А и 18Б — 18И. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешава се ранно прилагане. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то оповестява този факт и прилага по едно и също време всички изменения, включени в *Инвестиционни предприятия*.

18Б Ако към датата на първоначалното прилагане на измененията *Инвестиционни предприятия* (която за целите на настоящия МСФО е началото на годишния отчетен период, за който тези изменения се прилагат за първи път) предприятието майка стигне до заключението, че представлява инвестиционно предприятие, то прилага параграфи 18В – 18И за своите инвестиции в дъщерно предприятие.

18В Към датата на първоначалното прилагане инвестиционното предприятие, което преди това е оценявало своята инвестиция в дъщерно предприятие по себестойност, оценява тази инвестиция по справедлива стойност в печалбата или загубата, все едно изискванията на настоящия МСФО винаги са били в сила. Инвестиционното предприятие коригира със задна дата годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане, и коригира неразпределената печалба в началото на непосредствено предхождащия годишен период за всяка разлика между:

а) … предишната балансова стойност на инвестицията; и

б) … справедливата стойност на инвестицията на инвеститора в дъщерното предприятие.

18Г Към датата на първоначалното прилагане инвестиционното предприятие, което преди това е оценявало своята инвестиция в дъщерно предприятие по справедлива стойност чрез друг всеобхватен доход, продължава да оценява тази инвестиция по справедлива стойност. Кумулативната сума на всички корекции на справедливата стойност, които преди са били признати в друг всеобхватен доход, се прехвърлят към неразпределената печалба в началото на годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане.

18Д Към датата на първоначалното прилагане инвестиционното предприятие не прави корекции в предходното отчитане на дял в дъщерно предприятие, който преди това е избрало да оцени по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9, както е разрешено в параграф 10.

▼M38

18Е Преди датата на приемането на МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* инвестиционното предприятие използва справедливите стойности, които преди това са отчитани пред инвеститорите или пред ръководството, ако тези стойности представляват стойността, за която инвестицията е можело да бъде разменена между информирани и желаещи страни в сделка при справедливи пазарни условия на датата на оценката.

18Ж Ако оценката на инвестицията в дъщерното предприятие в съответствие с параграфи 18В – 18Е е практически неприложима (както е определено в МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*), инвестиционното предприятие прилага изискванията на настоящия МСФО в началото на най-ранния период, за който прилагането на параграфи 18В – 18Е е възможно, който може да бъде и текущият период. Инвеститорът коригира със задна дата годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане, освен ако началото на най-ранния период, за който прилагането на настоящия параграф е практически осъществимо, е текущият период. Когато датата, на която е практически приложимо инвестиционното предприятие да оцени справедливата стойност на дъщерното предприятие, е по-рано от началото на непосредствено предхождащия период, инвеститорът коригира собствения капитал в началото на непосредствено предхождащия период — за всяка разлика между:

а) предишната балансова стойност на инвестицията; и

б) … справедливата стойност на инвестицията на инвеститора в дъщерното предприятие.

Ако най-ранният период, за който прилагането на настоящия параграф е практически осъществимо, е текущият период, корекцията на собствения капитал се признава към началото на текущия период.

18З Ако инвестиционното предприятие се е освободило от инвестицията в дъщерно предприятие или е изгубило контрол над нея преди датата на първоначалното прилагане на измененията *Инвестиционни предприятия*, от инвестиционното предприятие не се изисква да направи корекции в предходното отчитане на тази инвестиция.

18И Без да се засягат позоваванията в параграфи 18В—18Ж на годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане („непосредствено предхождащия период“), предприятието може също, но не е задължено, да представи коригирана сравнителна информация за представени по-ранни периоди. Ако предприятието не представи коригирана сравнителна информация за представени по-ранни периоди, всички позовавания на „непосредствено предхождащия период“ в параграфи 18В—18Ж се четат като „най-ранния представен коригиран сравнителен период“. Ако дадено предприятие представи некоригирана сравнителна информация за по-ранни периоди, то ясно обозначава информацията, която не е коригирана, декларира, че тя е изготвена въз основа на други критерии и обяснява тези критерии.

▼M50

18Й С *Метод на собствения капитал в индивидуалните финансови* отчети (изменения на МСС 27), издаден през август 2014 г., бяха изменени параграфи 4—7, 10, 11Б и 12. Предприятието прилага тези изменения със задна дата за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 г., в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието ги прилага за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M32

Позовавания на МСФО 9

19 Ако предприятието приложи настоящия стандарт, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 27 (2008)

20 Настоящият стандарт се издава едновременно с МСФО 10. Заедно двата МСФО отменят МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* (изменен през 2008 г.).

▼M32

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 28

Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия

ЦЕЛ

1 **Целта на настоящия стандарт е да определи отчитането на инвестициите в асоциирани предприятия и да установи изискванията за прилагането на метода на собствения капитал при отчитане на инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия.**

ОБХВАТ

2 **Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия, които са инвеститори, притежаващи съвместен контрол или значително влияние върху предприятие, в което е инвестирано.**

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Асоциирано предприятие **е предприятие, в което инвеститорът упражнява значително влияние.**

Консолидирани финансови отчети **са финансовите отчети на групата, в които активите, пасивите, собственият капитал, приходите, разходите и паричните потоци на компанията майка и нейните дъщерни дружества са представени като такива на една стопанска единица.**

Методът на собствения капитал **е метод на отчитане, според който инвестицията първоначално се признава по себестойност, а след това се преизчислява в съответствие с настъпилите след придобиването промени в дела на инвеститора в нетните активи на предприятието, в което е инвестирано. Печалбата или загубата на инвеститора включва неговия дял в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано, а другият всеобхватен доход на инвеститора включва неговия дял в другия всеобхватен доход на предприятието, в което е инвестирано.**

Съвместна дейност **е дейност, върху която две или повече страни притежават съвместен контрол.**

Съвместен контрол **е предвидено в договор споделяне на контрол върху дадена дейност и съществува, само когато вземането на решения, свързани със съответните дейности, изисква единодушното съгласие на страните, които споделят контрола.**

Съвместно предприятие **е съвместна дейност, при която страните, които притежават съвместен контрол върху дейността, имат права върху нетните активи на дейността.**

Контролиращият съдружник **е страна по съвместно предприятие, която притежава съвместен контрол върху това съвместно предприятие.**

Значително влияние **е правото на участие при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано, но не е контрол или съвместен контрол върху тази политика.**

▼**M32**

4 Следните термини са определени в параграф 4 от МСС 27 *Индивидуални финансови отчети* и в приложение А към МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* и се използват в настоящия стандарт със значенията, посочени в МСФО, в които са определени:

— контрол върху предприятие, в което е инвестирано,

— група,

— компания майка,

— индивидуални финансови отчети,

— дъщерно предприятие.

ЗНАЧИТЕЛНО ВЛИЯНИЕ

5 Ако дадено предприятие притежава пряко или косвено (например чрез дъщерни предприятия) 20 процента или повече от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, се приема, че това предприятие има значително влияние, освен когато категорично може да бъде доказано противното. Обратно, ако предприятието притежава пряко или косвено (например чрез дъщерни предприятия) по-малко от 20 процента от гласовете в предприятието, в което е инвестирано, се приема, че това предприятие не притежава значително влияние, освен когато такова влияние може да бъде категорично доказано. Притежаването на значителен брой или на мнозинството от гласовете от друг инвеститор не означава задължително, че даденото предприятие не притежава значително влияние.

6 Наличието на значително влияние от страна на дадено предприятие обикновено се доказва по един или повече от следните начини:

а) представителство в съвета на директорите или в равностоен управленски орган на предприятието, в което е инвестирано;

б) участие в процеса на вземане на решения, свързани с политиката, включително при вземане на решения за разпределение на дивиденти или други подобни;

в) значими сделки между предприятието и предприятието, в което е инвестирано;

г) взаимен обмен на управленски персонал; или

д) осигуряване на съществена техническа информация.

7 Предприятието може да притежава варанти за акции, акционни опции на поискване, дългови или капиталови инструменти, които могат да се конвертират в обикновени акции, или други подобни инструменти, които имат потенциала, ако се използват или конвертират, да дадат на предприятието допълнително право на глас или да ограничат правото на глас на трета страна при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието (т. е. потенциалното право на глас). Съществуването и влиянието на потенциалните права на глас, които се упражняват в момента или се конвертират в такива, включително потенциалните права на глас, държани от други предприятия, се вземат под внимание, когато се оценява дали предприятието има значително влияние. Потенциалните права на глас не се упражняват в момента или не се конвертират в такива, когато например не могат да бъдат упражнени или конвертирани в такива до определена бъдеща дата или до възникване на бъдещо събитие.

8 С цел да се определи дали потенциалните права на глас водят до значително влияние, предприятието проучва всички факти и обстоятелства (включително условията за упражняване на потенциалните права на глас и всички други договорни споразумения, независимо дали се разглеждат поотделно или заедно), които оказват влияние върху потенциалните права на глас, с изключение на намеренията на ръководството и финансова възможност да упражни тези права или да ги конвертира.

▼M32

9 Дадено предприятие губи значителното влияние в предприятието, в което е инвестирано, когато загуби властта да участва в процеса на вземане на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано. Загубата на значително влияние може да се прояви със или без промяна в абсолютните или относителни нива на собственост. Тя може да се прояви например, когато асоцииранoто предприятие стане предмет на контрол от страна на правителството, съда, административен или регулаторен орган. Тя може да се прояви и като резултат от договорно споразумение.

МЕТОД НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

10 Съгласно метода на собствения капитал инвестицията в асоциирано предприятие или съвместно предприятие първоначално се признава по себестойност, а балансовата стойност се увеличава или намалява, за да се признае делът на инвеститора в печалбите или в загубите на предприятието, в което е инвестирано, след датата на придобиването му. Делът на инвеститора в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано, се признава в печалбата или загубата на инвеститора. Доходите, получени чрез разпределение от предприятието, в което е инвестирано, намаляват балансовата стойност на инвестицията. Може да са необходими корекции на балансовата стойност също така вследствие на промени в пропорционалния дял на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано, възникващи от промени в друг всеобхватен доход на предприятието, в което е инвестирано. Подобни промени включват тези, които възникват в резултат от преоценка на имоти, машини и съоръжения и от курсови разлики. Делът на инвеститора в тези промени се признава в друг всеобхватен доход на инвеститора (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети*).

11 Признаването на приход въз основа на получените доходи от разпределения може да не бъде подходяща мярка на придобития от инвеститора доход от определена инвестиция в асоциирано предприятие или в съвместно предприятие, тъй като получените доходи от разпределение може да не съответстват в достатъчна степен на резултатите на асоциираното предприятие или съвместното предприятие. Поради факта, че инвеститорът притежава съвместен контрол или значително влияние върху предприятието, в което е инвестирано, инвеститорът притежава дял в резултатите на асоциираното предприятие или съвместно предприятие и като резултат това оказва влияние върху възвръщаемостта на неговата инвестиция. Инвеститорът отчита този дял чрез разширяване на обхвата на неговите финансови отчети, като включва своя дял в печалбата и загубата на предприятието, в което е инвестирано. В резултат на това прилагането на метода на собствения капитал осигурява по-информативно отчитане на нетните активи и печалбата и загубата на инвеститора.

12 При наличието на потенциални права на глас или други деривативни инструменти, съдържащи потенциални права на глас, делът на предприятието в дадено асоциирано предприятие или съвместно предприятие се определя единствено въз основа на настоящия дял в собствеността и не отразява възможното упражняване или конвертиране на потенциалните права на глас и други деривативни инструменти, освен ако се прилага параграф 13.

13 При определени обстоятелства предприятието по същество притежава съществуваща собственост в резултат на сделка, която понастоящем му дава право на достъп до възвръщаемостта, свързана с участие в собствеността. При тези обстоятелства делът, който се разпределя на предприятието, се определя, като се вземе предвид евентуалното упражняване на тези потенциални права на глас и други деривативни инструменти, които понастоящем предоставят на предприятието право на достъп до възвръщаемостта.

▼M32

14 МСФО 9 *Финансови инструменти* не се прилага за дяловете в асоциирани предприятия и съвместни предприятия, които се отчитат по метода на собствения капитал. Когато инструменти, съдържащи потенциални права на глас по същество предоставят понастоящем право на достъп до възвръщаемостта, свързана с участието в собствеността на асоциирано предприятие или съвместно предприятие, МСФО 9 не се прилага за инструментите. Във всички останали случаи инструментите, съдържащи потенциални права на глас в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, се отчитат в съответствие с МСФО 9.

15 Освен ако дадена инвестиция или част от инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие е класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*, инвестицията или всеки задържан дял в инвестицията, който не е класифициран като държан за продажба, се класифицира като нетекущ актив.

ПРИЛАГАНЕ НА МЕТОДА НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

16 Предприятието със съвместен контрол или значително влияние върху предприятие, в което е инвестирано, отчита своята инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие по метода на собствения капитал, освен в случая, когато тази инвестиция отговаря на условията за освобождаване в съответствие с параграфи 17—19.

Освобождавания от прилагане на метода на собствения капитал

▼M51

17 Не е задължително предприятието да прилага метода на собствения капитал към своята инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, ако то е предприятие майка, което е освободено от изискването за изготвяне на консолидирани финансови отчети по силата на изключението на обхвата, предвидено в параграф 4, буква а) от МСФО 10, или ако се прилагат всички следващи условия:

а) предприятието е изцяло притежавано дъщерно предприятие или е частично притежавано дъщерно предприятие на друго предприятие и неговите собственици, включително онези, които в друг случай нямат право на глас, са уведомени, че предприятието няма да прилага метода на собствения капитал и не възразяват на това;

б) дълговите или капиталовите инструменти на предприятието не се търгуват на публичен пазар (местна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари);

в) предприятието не е представило, нито е в процес на представяне на своите финансови отчети пред комисия по ценните книжа или друга регулаторна организация за целите на емитиране на какъвто и да било клас инструменти на публичен пазар; и

г) Крайната или което и да било междинно предприятие майка на предприятието изготвя финансови отчети, които са на разположение за публично ползване, отговарят на изискванията на МСФО и в които дъщерните предприятия са консолидирани или са оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с МСФО 10.

▼M58

18 Когато дадена инвестиция в асоциирано предприятие или в съвместно предприятие се притежава от предприятие или се притежава непряко чрез предприятие, което представлява организация за рисков капитал или взаимен фонд, дялов тръст и подобни предприятия, включително застрахователни фондове, свързани с инвестицията, предприятието може да избере да оценява тази инвестиция по справедлива стойност чрез печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9. Предприятието прави този избор поотделно за всяко асоциирано предприятие или съвместно предприятие при първоначалното признаване на асоциираното предприятие или съвместното предприятие.

▼M32

19 Когато дадено предприятие притежава инвестиция в асоциирано предприятие, част от която се притежава непряко чрез организация за рисков капитал или взаимен фонд, дялов тръст или подобни предприятия, включително застрахователни фондове, свързани с инвестицията, предприятието може да избере да оценява тази част от инвестицията в асоциираното предприятие по справедлива стойност чрез печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9 без оглед на това дали организацията за рисков капитал или взаимният фонд, дяловият тръст и подобните предприятия, включително застрахователните фондове, свързани с инвестицията, притежават значително влияние върху тази част от инвестицията. Ако предприятието направи такъв избор, предприятието прилага метода на собствения капитал към всяка останала част от своята инвестиция в асоциирано предприятие, която не се притежава чрез организация за рисков капитал или взаимен фонд, дялов тръст или подобни предприятия, включително застрахователни фондове, свързани с инвестицията.

Класификация като държано за продажба

20 Предприятието прилага МСФО 5 към дадена инвестиция или част от инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, което отговаря на изискванията за класифициране като държано за продажба. Всяка задържана част от дадена инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, която не е била класифицирана като държана за продажба, се отчита по метода на собствения капитал до осъществяване на освобождаването от частта, която е класифицирана като държана за продажба. След освобождаването предприятието отчита всеки задържан дял в асоциираното предприятие или съвместното предприятие в съответствие с МСФО 9, освен ако задържаният дял продължава да представлява асоциирано предприятие или съвместно предприятие, в който случай предприятието използва метода на собствения капитал.

21 Когато една инвестиция или част от инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, която преди това е била класифицирана като държана за продажба, повече не отговаря на критериите за такава класификация, тя се отчита по метода на собствения капитал със задна дата, считано от датата на нейната класификация като държана за продажба. Финансовите отчети за периодите след класифицирането като държани за продажба се изменят в съответствие с това.

Прекратяване на използването на метода на собствения капитал

22 Предприятието прекратява използването на метода на собствения капитал от датата, на която неговата инвестиция повече не представлява асоциирано предприятие или съвместно предприятие, както следва:

а) **ако инвестицията стане дъщерно предприятие, предприятието отчита своята инвестиция в съответствие с МСФО 3 *Бизнес комбинации* и МСФО 10;**

б) **ако задържаният дял в бившето асоциирано предприятие или съвместно предприятие представлява финансов актив, предприятието оценява задържания дял по справедлива стойност. Справедливата стойност на задържания дял се счита за негова справедлива стойност при първоначалното му признаване като финансов актив в съответствие с МСФО 9. Предприятието признава в печалбата или загубата всяка разлика между:**

i) **справедливата стойност на всеки задържан дял и всички постъпления от освобождаването от част от дял в асоциирано предприятие или съвместно предприятие; и**

ii) **балансовата стойност на инвестицията към датата на прекратяване използването на метода на собствения капитал.**

▼M32

в) **Когато едно предприятие прекрати използването на метода на собствения капитал, предприятието отчита всички суми, предварително признати в друг всеобхватен доход по отношение на въпросната инвестиция, на същата база, както би било необходимо, ако предприятието, в което е инвестирано, пряко се е освободило от свързаните активи или пасиви.**

23 Следователно, ако печалба или загуба, която преди това е била призната в друг всеобхватен доход от предприятието, в което е инвестирано, би била прекласифицирана като печалба или загуба от освобождаването от свързаните активи или пасиви, предприятието прекласифицира печалбата или загубата от собствен капитал към печалба или загуба (като корекция от прекласификация), когато бъде прекратено прилагането на метода на собствения капитал. Ако например асоциирано предприятие или съвместно предприятие има кумулативни курсови разлики, свързани с чуждестранна дейност, и предприятието прекрати използването на метода на собствения капитал, предприятието прекласифицира към печалба или загуба печалбата или загубата, която преди това е била призната в друг всеобхватен доход по отношение на чуждестранната дейност.

24 Ако инвестицията в асоциирано предприятие бъде преобразувана в инвестиция в съвместно предприятие или инвестицията в съвместно предприятие бъде преобразувана в инвестиция в асоциирано предприятие, предприятието продължава да прилага метода на собствения капитал и не преоценява задържания дял.

Промени в дела от собствеността

▼M50

25 Ако делът от собствеността на едно предприятие в асоциирано предприятие или съвместно предприятие бъде намален, но инвестицията продължава да бъде класифицирана съответно като инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, предприятието прекласифицира към печалба или загуба частта от печалбата или загубата, която преди това е била призната в друг всеобхватен доход по отношение на въпросното намаление на дела от собствеността, ако би било необходимо тази печалба или загуба да се прекласифицира към печалба или загуба при освобождаване от свързаните активи или пасиви.

▼M32

Процедури при метода на собствения капитал

26 Голяма част от процедурите, които са подходящи за прилагане на метода на собствения капитал, наподобяват консолидационните процедури, предвидени в МСФО 10. Нещо повече, самите концепции, заложени в процедурите във връзка с придобиването на дъщерни предприятия, се възприемат и при придобиването на инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие.

▼M51

27 Делът на дадена група в асоциирано предприятие или съвместно предприятие е сумата от дяловете на компанията майка и нейните дъщерни предприятия в него. За настоящите цели дяловете на други асоциирани предприятия или съвместни предприятия на групата не се взимат под внимание. Когато асоциирано предприятие или съвместното предприятие има дъщерни предприятия, асоциирани предприятия или съвместни предприятия, печалбите или загубите, другият всеобхватен доход и нетните активи, които се взимат под внимание при прилагането на метода на собствения капитал, са тези, признати във финансовите отчети на асоциираното предприятие или съвместното предприятие (включително делът на асоциираното предприятие или съвместното предприятие от печалбите или загубите, другия всеобхватен доход и нетните активи на неговите асоциирани предприятия и съвместни предприятия), след извършване на необходимите преизчисления, за да се спази прилагането на единни счетоводни политики (вж. параграфи 35—36А).

▼**M32**

28 Печалби и загуби, резултат от „възходящи“ и „низходящи“ сделки между предприятие (включително неговите консолидирани дъщерни предприятия) и негово асоциирано предприятие или съвместно предприятие, се признават във финансовите отчети на предприятието само до степента на несвързаното участие на инвеститорите в асоциираното предприятие или съвместно предприятие. „Възходящи“ сделки са, например, продажба на активи от асоциираното предприятие или съвместно предприятие на инвеститора. „Низходящи“ сделки са, например, продажба на активи от инвеститора на неговото асоциирано предприятие или съвместно предприятие. Делът на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното предприятие или съвместното предприятие, резултат от такива сделки, се елиминира.

29 Когато низходящите сделки предоставят доказателства за намаление на нетната реализируема стойност на активите, които предстои да бъдат продадени или вложени, или за загуба от обезценка на тези активи, въпросните загуби се признават изцяло от инвеститора. Когато възходящите сделки предоставят доказателства за намаление на нетната реализируема стойност на активите, които предстои да бъдат закупени, или за загуба от обезценка на въпросните активи, инвеститорът признава своя дял в споменатите загуби.

30 Внасянето на непаричен актив в асоциирано предприятие или съвместно предприятие в замяна на дял в собствения капитал на асоциираното предприятие или съвместно предприятие се отчита в съответствие с параграф 28, освен когато вноската няма търговско съдържание в съответствие с определението на този термин в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*. Ако дадена такава вноска няма търговско съдържание, печалбата или загубата се счита за нереализирана и не се признава, освен ако се прилага също така параграф 31. Такива нереализирани печалби и загуби се отписват срещу инвестицията, отчетена по метода на собствения капитал, и не се представят като отсрочени печалби или загуби в консолидирания отчет на предприятието за неговото финансово състояние или в отчета на предприятието за неговото финансово състояние, в който инвестициите се отчитат по метода на собствения капитал.

31 Ако в допълнение към получаването на дял в собствения капитал на асоциирано предприятие или съвместно предприятие, предприятието получи парични или непарични активи, предприятието признава изцяло в печалбата или загубата частта от печалбата или загубата по непаричната вноска, свързана с получените парични или непарични активи.

32 Инвестицията се отчита по метода на собствения капитал, считано от датата, на която тя се превърне в асоциирано предприятие или съвместно предприятие. При придобиване на инвестицията всяка разлика между себестойността на инвестицията и дела на предприятието в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви на предприятието, в което е инвестирано, се отчита, както следва:

а) репутацията, свързана с асоциирано предприятие или съвместно предприятие, се включва в балансовата стойност на инвестицията. Не се разрешава амортизация на въпросната репутация;

б) всяко превишение на дела на предприятието в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви на предприятието, в което е инвестирано, над себестойността на инвестицията се включва като доход при определянето на дела на предприятието в печалбата или загубата на асоциираното предприятие или съвместното предприятие през периода, през който е придобита инвестицията.

Извършват се подходящи преизчисления на дела на предприятието в печалбата или загубата на асоциираното предприятие или съвместното предприятие след придобиването, за да се отчете например амортизацията на амортизируемите активи въз основа на справедливата им стойност към датата на придобиване. Аналогично се извършват подходящи преизчисления на дела на предприятието в печалбата или загубата на асоциираното предприятие или съвместното предприятие след придобиването, за да се отчетат загубите от обезценка, признати като репутация или имоти, машини и съоръжения.

▼M32

33 **При прилагането на метода на собствения капитал предприятието използва последните налични финансови отчети на асоциираното предприятие или съвместно предприятие. Когато краят на отчетния период на предприятието е различен от този на асоциираното предприятие или съвместното предприятие, асоциираното предприятие или съвместното предприятия изготвя за нуждите на предприятието финансови отчети към датата на финансовите отчети на предприятието, освен когато това практически е невъзможно.**

34 **Когато в съответствие с параграф 33 при прилагането на метода на собствения капитал асоциираното предприятие или съвместното предприятие използва финансови отчети, изготвени към различна отчетна дата от тази на предприятието, се налага да се извършват преизчисления, които да отразяват ефектите от евентуални значими сделки или събития, настъпили между въпросната дата и датата на финансовите отчети на предприятието. При всички случаи разликата между края на отчетния период на асоциираното предприятие или съвместното предприятие и този на предприятието не може да е повече от три месеца. Продължителността на отчетните периоди и всяка разлика между края на отчетните периоди следва да са едни и същи в различните периоди.**

35 **При изготвянето на финансовите отчети на предприятието се прилага единна счетоводна политика спрямо сходни сделки или събития при сходни обстоятелства.**

▼M51

36 С изключение на посоченото в параграф 36А, когато асоциираното предприятие или съвместно предприятие прилага счетоводна политика, която се различава от тази на предприятието във връзка със сходни сделки и събития, станали при сходни обстоятелства, се правят съответните корекции по отношение на счетоводната политика на асоциираното предприятие или съвместното предприятие с цел привеждането ѝ в съответствие с политиката на предприятието, когато финансовите отчети на асоциираното предприятие или съвместното предприятие се използват от предприятието при прилагане на метода на собствения капитал.

▼M58

36А Независимо от изискването в параграф 36, ако предприятие, което само по себе си не е инвестиционно предприятие, има дял в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, което е инвестиционно предприятие, то може, при прилагане на метода на собствения капитал, да избере да запази оценяването по справедлива стойност, което това негово асоциирано предприятие или съвместно предприятие прилага към своите дялове в дъщерни предприятия. Този избор се прави отделно за всяко инвестиционно предприятие — асоциирано предприятие или съвместно предприятие — на покъсната от следните дати: а) датата, на която инвестиционното предприятие — асоциирано предприятие или съвместно предприятие — първоначално се признава; б) датата, на която асоциираното предприятие или съвместното предприятие става инвестиционно предприятие; и в) датата, на която инвестиционното предприятие — асоциирано предприятие или съвместно предприятие — става за първи път предприятие майка.

▼M32

37 При наличието на кумулативни привилегировани акции на асоциираното предприятие или съвместното предприятие, които са притежавани от страни, различни от предприятието, и са класифицирани като собствен капитал, предприятието изчислява своя дял в печалбата или загубата, след като са извършени преизчисления по отношение на привилегированите дивиденти по тези акции, независимо дали дивидентите са били обявени или не.

38 Когато делът на предприятието в загубите на асоциираното предприятие или съвместното предприятие възлиза на или превишава участието му в асоциираното предприятие или съвместното предприятие, предприятието прекратява признаването на своя дял в по-нататъшните загуби. Делът в асоциираното предприятие или съвместното предприятие е балансовата стойност на инвестицията в асоциираното предприятие или съвместното предприятие, когато се прилага методът на собствения капитал, заедно с всякакви други дългосрочни участия, които по същество формират част от нетната инвестиция

▼M32

на предприятието в асоциираното предприятие или съвместното предприятие. Например позиция, за която не се планира и не се очаква да бъде уредена в близко бъдеще, е по същество допълнение на инвестицията на предприятието в асоциираното предприятие или съвместно предприятие. Такива позиции могат да бъдат привилегировани акции и дългосрочни вземания или заеми, с изключение на търговски вземания, търговски задължения или други дългосрочни вземания, които са достатъчно обезпечени, каквито са обезпечените кредити. Загубите, отчетени по метода на собствения капитал, които надвишават инвестицията в обикновени акции, се отчитат в другите компоненти от участието на предприятието в асоциираното предприятие или съвместното предприятие в обратен ред по важност (т.е. приоритет при ликвидация).

39 След като участието на предприятието е намалено до нула, допълнителните загуби се отчитат и пасивът се признава само до размера, до който предприятието има поети правни или конструктивни задължения или е извършило плащания от името на асоциираното предприятие или съвместното предприятие. В случай че асоциираното предприятие или съвместното предприятие впоследствие отчете печалба, предприятието възобновява признаването на своя дял от тази печалба, едва след като делът му от печалбата се изравни с този от непризнатите загуби.

Загуби от обезценка

▼M53

40 След прилагане на метода на собствения капитал, включително след признаване на загубите на асоциираното предприятие или съвместното предприятие съгласно параграф 38, предприятието прилага параграфи 41А—41В, за да определи дали има обективни доказателства, че нетната му инвестиция в асоциираното предприятие или съвместното предприятие е обезценена.

41 Предприятието прилага изискванията за обезценка по МСФО 9 спрямо другите си участия в асоциираното предприятие или съвместното предприятие, които са в обхвата на МСФО 9 и не съставляват част от нетната инвестиция.

41А Нетна инвестиция в асоциирано или съвместно предприятие се счита за обезценена и са възникнали загуби от обезценка, когато и само когато са налице обективни доказателства за обезценка, произхождащи от едно или повече събития, които са настъпили след първоначалното признаване на нетната инвестиция (събитие „загуба“) и когато това събитие загуба (или събития) има ефект върху приблизително оценените бъдещи парични потоци от нетната инвестиция, които могат да се оценят приблизително по надежден начин. Може да не е възможно да се идентифицира единично, самостоятелно събитие, което е причинило обезценката. По-скоро обезценката може да е причинена от комбинирания ефект на няколко събития. Загубите, които се очакват в резултат на бъдещите събития, независимо от тяхната вероятност, не се признават. Обективните доказателства за обезценката на нетната инвестиция включват наблюдаеми данни, които са предоставени на вниманието на предприятието и касаят следните събития загуба:

а) значително финансово затруднение на асоциираното предприятие или съвместното предприятие;

б) нарушаване на договор като неизпълнение на условия или просрочие в плащанията от страна на асоциираното предприятие или съвместното предприятие;

в) когато предприятието по икономически или правни причини, свързани с финансовото затруднение на асоциираното предприятие или съвместното предприятие, прави отстъпка на асоциираното предприятие или съвместното предприятие, каквато предприятието не би направило при други обстоятелства;

г) става вероятно, че асоциираното предприятие или съвместното предприятие ще бъде обявено в несъстоятелност или ще подлежи на друго финансово оздравяване; или

д) изчезване на активен пазар за тази нетна инвестиция заради финансови затруднения на асоциираното предприятие или съвместното предприятие.

▼M53

41Б Изчезването на активен пазар, заради това, че акциите или финансовите инструменти на асоциираното предприятие или съвместното предприятие вече не се търгуват публично, не е доказателство за обезценка. Понижаването на кредитния рейтинг на асоциираното предприятие или съвместното предприятие или спадът в справедливата стойност на асоциираното предприятие или съвместното предприятие само по себе си не е доказателство за обезценка, въпреки че може да бъде доказателство за обезценка, когато се разглежда заедно с друга налична информация.

41В Освен видовете събития по параграф 41А, обективно доказателство за обезценка на нетна инвестиция в капиталови инструменти на асоциираното предприятие или съвместното предприятие включва информация за значителни промени с неблагоприятен ефект, които са настъпили в технологичната, пазарната, икономическата или правната среда, в която функционира на асоциираното предприятие или съвместното предприятие, и показват, че цената на придобиване на инвестицията в капиталовия инструмент не може да се възстанови. Значителен или продължителен спад в справедливата стойност на инвестиция в капиталов инструмент под нейната цена на придобиване също е обективно доказателство за обезценка.

42 Положителната репутация, включена в балансовата стойност на нетната инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие, не се отчита самостоятелно и поради това тя не се проверява отделно за обезценка чрез прилагане на изискванията за проверка на обезценката на репутацията съгласно МСС 36 *Обезценка на активи*. Вместо това цялата балансова стойност на инвестицията се проверява за обезценка съгласно МСС 36 като един актив, като се сравнява нейната възстановима стойност (по-високата от стойността в употреба и справедливата стойност минус разходите за продажба) с балансовата ѝ стойност в случаите, когато прилагането на параграфи 41А—41В показва, че инвестицията може да се е обезценила. Признатата при тези обстоятелства загуба от обезценка не се разпределя на никой актив, включително репутацията, който е част от балансовата стойност на нетната инвестиция в асоциираното предприятие или съвместното предприятие. Следователно всяко обратно проявление на тази загуба от обезценка се признава в съответствие с МСС 36 до степента, в която възстановимата стойност на нетната инвестиция впоследствие се увеличава. При определянето на стойността в употреба на нетната инвестиция предприятието оценява приблизително:

а) своя дял от настоящата стойност на приблизително изчислените бъдещи парични потоци, които се очаква да бъдат генерирани от асоциираното предприятие или съвместното предприятие, включително паричните потоци от дейността на асоциираното предприятие или съвместното предприятие и постъпленията при окончателното освобождаване от инвестицията; или

б) настоящата стойност на приблизително изчислените бъдещи парични потоци, които се очаква да възникнат от разпределяне на дивидентите от инвестицията и от окончателното освобождаване от инвестицията.

При верни допускания и двата метода дават един и същ резултат.

▼M32

43 Възстановимата стойност на инвестицията в асоциирано предприятие или съвместно предприятие се оценява за всяко асоциирано предприятие или съвместно предприятие поотделно, освен в случаите, когато асоциираното предприятие или съвместното предприятие не генерира парични постъпления при продължителна употреба, които да са в значителна степен независими от тези, генерирани от други активи на предприятието.

ИНДИВИДУАЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

44 Инвестицията в асоциирано предприятие или съвместно предприятие се отчита в индивидуалните финансови отчети на предприятието в съответствие с параграф 10 от МСС 27 (изменен през 2011 г.).

▼M32

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

45 Предприятията прилагат настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Разрешава се по-ранното му прилагане. Ако настоящият стандарт се прилага по-рано, предприятието следва да оповести този факт и едновременно с него да приложи МСФО 10, МСФО 11 *Съвместни дейности*, МСФО 12 *Оповестяване на дялове в други предприятия* и МСС 27 (изменен през 2011 г.).

▼M53

45А С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграф 40—42 и се добавят параграфи 41А—41В. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼M50

45Б С *Метод на собствения капитал в индивидуалните финансови* отчети (изменения на МСС 27), издаден през август 2014 г., беше изменен параграф 25. Предприятието прилага това изменение със задна дата за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 г., в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M51

45Г С „Инвестиционни предприятия: прилагане на изключението от изискването за консолидация“ (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 28), издадено през декември 2014 г., бяха изменени параграфи 17, 27 и 36 и добавен параграф 36А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието ги прилага за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M58

45Д С „Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2014—2016 г.“, издадени през декември 2016 г., бяха изменени параграфи 18 и 36А. Предприятието прилага тези изменения със задна дата в съответствие с МСС 8 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2018 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M32

Позоваванията на МСФО 9

46 Ако дадено предприятие приложи настоящия стандарт, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39.

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 28 (2003)

47 Настоящият стандарт отменя МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* (преработен през 2003 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 29

Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики

ОБХВАТ ►M8 [1] ◄

1. Настоящият стандарт следва да се прилага към финансовите отчети, включително консолидираните финансови отчети, на всяко предприятие, чиято функционална валута е валута на свръхинфлационна икономика.

2. В една свръхинфлационна икономика отчитането на оперативните резултати и финансовото състояние в местната валута без извършване на преизчисление не е полезно. Парите губят покупателната си сила с такива темпове, че сравнението на сумите от сделки и други събития, които са настъпили в различно време, дори в рамките на един и същ счетоводен период, е подвеждащо.

3. Настоящият стандарт не определя абсолютен процент, при който се счита, че възниква свръхинфлация. Въпрос на преценка е кога става необходимо преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт. За свръхинфлация свидетелстват, наред с други, следните характеристики на икономическата среда на една страна:

   а) населението предпочита да държи състоянието си в непарични активи или в относително стабилна чуждестранна валута; притежаваните суми в местна валута незабавно се инвестират, за да запазят покупателната си сила;

   б) населението разглежда паричните суми не от гледна точка на местната валута, а от гледна точка на една относително стабилна чуждестранна валута; цените могат да се определят в тази валута;

   в) покупко-продажбите на кредит се извършват по цени, които компенсират очакваната загуба на покупателна сила през кредитния период дори ако периодът е кратък;

   г) лихвените проценти, заплатите и цените са обвързани към ценови индекс; и

   д) кумулативният процент на инфлация в течение на три години се приближава до или надхвърля 100 %.

4. За предпочитане е всички предприятия, които се отчитат във валутата на същата свръхинфлационна икономика, да прилагат настоящия стандарт от една и съща дата. Независимо от това настоящият стандарт се прилага към финансовите отчети на всяко предприятие от началото на отчетния период, през който то установи наличието на свръхинфлация в страната, в чиято валута се отчита.

ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

5. Цените се променят с течение на времето в резултат на различни специфични или общи политически, икономически и социални сили. Специфичните сили, като промени в търсенето и предлагането и технологични промени, могат да предизвикат значително повишаване или понижаване на отделните цени, независимо едни от други. Освен това общите сили могат да доведат до промени на общото равнище на цените, а следователно и на общата покупателна сила на парите.

[1] Като част от *Подобренията на МСФО*, издадени през май 2008 г., Бордът измени терминологията, използвана в МСС 29, за да бъде последователна с другите МСФО, както следва: а) „пазарна стойност“ се изменя на „справедлива стойност“ и б) „резултати от дейности“ и „нетен доход“ се изменя на „печалбата или загубата“.

▼M8

6. Предприятия, които изготвят финансови отчети на база историческа стойност правят това без оглед както на промените в общото равнище на цените, така и на увеличенията на определени цени на признати активи или пасиви. Изключение са онези активи и пасиви, които предприятието е длъжно или избира да оценява по справедлива стойност. Например имоти, машини и съоръжения могат да се преоценяват към справедлива стойност, а биологическите активи по принцип се изисква да се оценяват по справедлива стойност. Някои предприятия обаче представят финансови отчети, основани на подхода на текущата стойност, който отразява влиянията на промените в конкретните цени на притежаваните активи.

▼B

7. В свръхинфлационна икономика финансовите отчети, независимо от това дали се основават на историческата стойност, или на текущата стойност, са полезни само ако са изразени в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄. В резултат на това настоящият стандарт се прилага към финансовите отчети на предприятията, отчитащи се във валута на свръхинфлационна икономика. Не се разрешава представяне на изискваната в настоящия стандарт информация като приложение към непреизчислените финансови отчети. Освен това не се насърчава отделно представяне на финансовите отчети преди преизчисляването.

▼M8

8. Финансовите отчети на предприятие, което се отчита в паричната единица на свръхинфлационна икономика, независимо от това дали са основани на подхода на историческата стойност или на подхода на текущата стойност, се представят в мерните единици, които са валидни към края на отчетния период. Сравнителните данни за предходния период, изисквани от МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен 2007 г.) и всяка информация относно по-ранни периоди следва също да бъдат представени в мерни единици, валидни към края на отчетния период. С цел представяне на сравнителните стойности в друга валута на представяне, се прилагат параграфи 42, б) и 43 от МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*.

▼B

9. Печалбата или загубата от нетна парична позиция следва да се включи в приходите или разходите и да бъде оповестена отделно.

10. Преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт изисква прилагане на определени процедури и преценки. Последователното прилагане на тези процедури и преценки в различните периоди е по-важно от съвършената точност на получените суми, включени в преизчислените финансови отчети.

Финансови отчети, съставени по исторически стойности

▼M5

Отчет за финансовото състояние

▼B

11. Сумите в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, които все още не са изразени в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄, се преизчисляват чрез прилагането на общ ценови индекс.

12. Паричните позиции не се преизчисляват, тъй като те вече са изразени в парични единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄. Паричните позиции са налични парични средства и позиции, които следва да се получат или платят в парични средства.

▼B

13. Активите и пасивите, обвързани със споразумение към промените на цените като индексируеми облигации и заеми, се коригират в съответствие със споразумението, за да се установят салдата им към ►M5 края на отчетния период ◄. Тези позиции се отчитат по тази коригирана сума в преизчисления ►M5 отчет за финансовото състояние ◄.

▼M8

14. Всички други активи и пасиви са непарични. Някои непарични позиции се отчитат по текущи стойности към края на отчетния период, като нетна реализируема стойност и справедлива стойност, поради което не се преизчисляват. Всички други непарични активи и пасиви се преизчисляват.

15. Повечето непарични позиции се отчитат по себестойност или по себестойност, намалена с амортизация. оттук следва, че те се представят по стойности, валидни към датата на тяхното придобиване. Преизчислената себестойност или себестойността, намалена с амортизацията, на всяка една позиция се определя, като към нейната историческа стойност и натрупана амортизация се приложи изменението на общия ценови индекс от датата на придобиването до края на отчетния период. Например имотите, машините и съоръженията, инвестициите, материалните запаси от суровини и материали, положителната репутация, патентите, търговските марки и подобни активи се преизчисляват от датите на тяхната покупка. Материалните запаси от полуготова и готова продукция се преизчисляват от датите, на които са били извършени разходите за покупката и преработката.

▼B

16. Подробни данни за датите на придобиване на имоти, машини и съоръжения може да не са налице или да не е възможно да се установят посредством преценка. В тези редки случаи може да е необходимо през първия период на прилагане на настоящия стандарт да се използва независима професионална оценка на стойността на позициите като база за тяхното преизчисляване.

17. Може да няма информация за общия ценови индекс за периодите, за които настоящия стандарт изисква преизчисляване на стойността на имотите, машините и съоръженията. При тези обстоятелства може да е необходимо да се използва преценка, основана например на движенията на курса между функционалната валута и една относително стабилна чуждестранна валута.

18. Някои непарични позиции се отчитат по текущи стойности към дати, различни от датата на придобиването или ►M5 края на отчетния период ◄, например имоти, машини и съоръжения, които са били преоценени на някоя по-ранна дата. В тези случаи балансовите суми се преизчисляват от датата на преоценката.

▼M8

19. Преизчислената стойност на непарична статия се намалява, съгласно съответния МСФО, когато тя надвишава възстановимата ѝ стойност. Например, преизчислени стойности на имоти, машини и съоръжения, положителна репутация, патенти и търговски марки се намаляват до възстановимата стойност, а преизчислените стойности на материалните запаси се намаляват до нетна реализуема стойност.

20. Предприятие, в което е инвестирано и участието в което се отчита съгласно метода на собствения капитал, може да изготвя отчети във валута на свръхинфлационна икономика. Отчетът за финансовото състояние и отчетът за всеобхватния доход на такова предприятие се преизчисляват в съответствие с настоящия стандарт, за да се изчисли дела на инвеститора в нетните активи и печалбата или загубата. Когато преизчислените финансови отчети на предприятието, в което е инвестирано, са изразени в чуждестранна валута, те се превалутират по заключителните курсове на съответната валута.

▼B

21. Влиянието на инфлацията обикновено е включено в разходите по заемите. Не е уместно да се прави и преизчисление на капиталовите разходи, финансирани със заемни средства, и капитализиране на тази част от разходите по кредити, която компенсира инфлацията през същия период. Тази част от разходите по заеми се признава като разход през периода, през който са извършени разходите.

22. Едно предприятие може да придобие активи съгласно споразумение, което му позволява да отложи плащането, без да понася изрични разходи за лихви. Когато е невъзможно да се установи сумата на лихвите, такива активи се преизчисляват от датата на плащането, а не от датата на покупката.

23. [Заличен]

24. В началото на първия период на прилагане на настоящия стандарт компонентите на собствения капитал, с изключение на неразпределената печалба и всички преоценъчни резерви, се преизчисляват посредством прилагане на общ ценови индекс от датите, на които компонентите са били внесени или възникнали по друг начин. Преоценъчен резерв, който е възникнал в предходни периоди, се елиминира. Преизчислената неразпределена печалба се получава от всички други суми в преизчисления ►M5 отчет за финансовото състояние ◄.

25. В края на първия период и в следващите периоди всички компоненти на собствения капитал се преизчисляват посредством прилагането на общ ценови индекс от началото на периода или от датата на внасянето им, ако същата е по-късна. Движенията в собствения капитал за периода се оповестяват в съответствие с МСС 1.

▼M5

Отчет за всеобхватния доход

▼B

26. Настоящият стандарт изисква всички позиции в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ да се изразят в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄. Поради това всички суми следва да се преизчислят, като се приложи изменението на общия ценови индекс от датите, на които сумите на приходите и разходите са били първоначално записани във финансовите отчети.

Печалба или загуба от нетна парична позиция

27. През период на инфлация едно предприятие, при което паричните активи превишават паричните пасиви, губи покупателна сила, а предприятие, при което паричните пасиви превишават паричните активи, придобива покупателна сила, когато активите и пасивите не са обвързани към дадено ценово равнище. Тази печалба или загуба от нетната парична позиция може да се установи като разлика, получена от преизчисляването на стойността на непаричните активи, собствения капитал, ►M5 статиите в отчета за всеобхватния доход ◄ и корекцията на стойността на активите и пасивите, обвързани към даден индекс. Печалбата или загубата може да се оцени приблизително и посредством прилагане на изменението на общия ценови индекс към среднопретеглената величина на разликата между паричните активи и паричните пасиви за съответния период.

▼M8

28. Печалбата или загубата от нетната парична позиция се включва в печалбата или загубата. Корекцията на тези активи и пасиви, които са обвързани посредством споразумение към промените на цените, извършена в съответствие с параграф 13, се компенсира с печалбата или загубата от нетната парична позиция. Други приходни и разходни позиции, като приходи от лихви и разходи за лихви и валутни курсови разлики във връзка с инвестирани или заети средства, също са свързвани с нетната парична позиция. Въпреки че такива позиции се оповестяват отделно, може да е полезно те да се представят в отчета всеобхватния доход заедно с печалбата или загубата от нетна паричната позиция.

▼B

Финансови отчети, съставени по текуща стойност

▼M5

Отчет за финансовото състояние

▼B

29. Статиите, отчетени по текуща стойност, не се преизчисляват, тъй като вече са изразени в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄. Другите статии в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ се преизчисляват в съответствие с параграфи от 11 до 25.

▼M5

Отчет за всеобхватния доход

▼B

30. ►M5 Отчетът за всеобхватния доход ◄, съставен по текуща стойност преди преизчисляването, обикновено съдържа стойности, валидни към момента, в който са настъпили залегналите в основата им сделки или събития. Себестойността на продажбите и амортизацията се записват по текущите им стойности в момента на потреблението; продажбите и другите разходи се записват при настъпването им по техните парични стойности. Следователно всички суми следва да се преизчислят в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄, чрез прилагането на общ ценови индекс.

Печалба или загуба от нетна парична позиция

31. Печалбата или загубата от нетната парична позиция се отчита в съответствие с параграфи 27 и 28.

Данъци

32. Преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт може да породи разлики между балансовата стойност на отделните активи и пасиви и тяхната данъчна основа. Тези разлики се отчитат в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

Отчет за паричните потоци

33. Настоящият стандарт изисква всички позиции в отчета за паричните потоци да бъдат изразени в мерни единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄.

▼B

Сравнителни данни за предходен период

▼M8

34. Сравнителните данни за предходния отчетен период, независимо от това, дали са били основани на историческата стойност или на текущата стойност, се преизчисляват посредством прилагане на общ ценови индекс така, че сравнителните финансови отчети да се представят в мерните единици, валидни към края на отчетния период. Информацията, оповестена за по-ранни периоди, също се изразява в мерните единици, валидни към края на отчетния период. С цел представяне на сравнителните стойности в друга валута на представяне, се прилагат параграфи 42б) и 43 от МСС 21.

▼B

Консолидирани финансови отчети

35. Предприятието майка, което се отчита във валута на свръхинфлационна икономика, може да има дъщерни предприятия, които също се отчитат във валути на свръхинфлационни икономики. Финансовите отчети на всяко такова дъщерно предприятие е необходимо да се преизчисляват посредством прилагане на общ ценови индекс на страната, в чиято валута то се отчита, преди същите да бъдат включени в консолидираните финансови отчети, изготвяни от неговото предприятие майка. Когато такова дъщерно предприятие е чуждестранно дъщерно предприятие, неговите преизчислени финансови отчети се превалутират по заключителните курсове на съответната валута. Финансовите отчети на дъщерните предприятия, които не се отчитат във валути на свръхинфлационни икономики, се изготвят в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*.

36. Ако се консолидират финансови отчети с различни ►M5 края на отчетния период ◄, всички позиции, независимо от това дали са непарични или парични, е необходимо да се преизчислят в мерни единици, валидни към датата на консолидираните финансови отчети.

Избор и използване на общия ценови индекс

37. Преизчисляването на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт изисква използването на общ ценови индекс, който отразява промените в общата покупателна сила. За предпочитане е всички предприятия, които се отчитат във валутата на една и съща икономика, да използват един и същ индекс.

ИКОНОМИКИ, КОИТО ПРЕСТАВАТ ДА БЪДАТ СВРЪХИНФЛАЦИОННИ

38. Когато една икономика престане да бъде свръхинфлационна и предприятието преустанови изготвянето и представянето на финансови отчети, изготвяни в съответствие с настоящия стандарт, то следва да третира сумите, изразени в мерните единици, валидни в края на предходния отчетен период, като база за балансовите суми за следващите си финансови отчети.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

39. Следва да се извършат следните оповестявания:

а) фактът, че финансовите отчети и съответните данни за предходни периоди са били преизчислени с оглед отразяване на промените в общата покупателна сила на функционалната валута и в резултат на това са изразени в мерните единици, валидни към ►M5 края на отчетния период ◄;

▼B

б) дали финансовите отчети са основани на подхода на историческата стойност или на подхода на текущата стойност; и

в) естеството и равнището на ценовия индекс към ►M5 края на отчетния период ◄ и движението на индекса през текущия и предходния отчетен период.

40. Оповестяванията, изисквани в настоящия стандарт, са необходими, за да уточни базата за отразяване на влиянието на инфлацията във финансовите отчети. Те също имат за цел да се осигури друга информация, необходима за разбиране на тази база и на произтичащите от това суми.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

41. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 1 януари 1990 г.

▼M32

_____

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 32

Финансови инструменти: представяне

ЦЕЛ

1. [Заличен]

2. Целта на настоящия стандарт е да създаде принципи за представянето на финансовите инструменти като пасиви и инструменти на собствения капитал и за компенсирането на финансовите активи и финансовите пасиви. Той се прилага по отношение на класификацията на финансовите инструменти от гледна точка на емитента като финансови активи, финансови пасиви и инструменти на собствения капитал; класификацията на свързаните с тях лихви, дивиденти, загуби и печалби и обстоятелствата, при които финансовите активи и финансовите пасиви следва да бъдат компенсирани.

▼M53

3. Принципите в настоящия стандарт допълват принципите за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви в МСФО 9 *Финансови инструменти*, и за оповестяване на информация за тях в МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*.

▼B

ОБХВАТ

▼M53

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

а) тези дялове в дъщерни предприятия, асоциирани предприятия или съвместни предприятия, които се отчитат счетоводно съгласно МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, МСС 27 *Индивидуални финансови отчети* или МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*. В някои случаи обаче МСФО 10, МСС 27 или МСС 28 изискват или разрешават предприятието да отчете дял в дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие, като използва МСФО 9; в тези случаи предприятията прилагат изискванията на настоящия стандарт. Предприятията прилагат настоящия стандарт и по отношение на всички деривативни инструменти за дялове в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия;

▼B

б) права и задължения на работодатели по планове за доходи на наети лица, към които се прилага МСС 19 *Доходи на наети лица;*

▼M12

_____

▼M53

г) застрахователните договори, както са дефинирани в МСФО 4 *Застрахователни договори*. Настоящият стандарт обаче се прилага по отношение на деривативи, които са внедрени в застрахователни договори, ако МСФО 9 изисква от предприятието да ги отчита отделно. Освен това емитентът прилага настоящия стандарт за договорите за финансова гаранция, ако той прилага МСФО 9 при признаването и оценяването на договорите, но прилага МСФО 4, ако избира в съответствие с параграф 4, буква г) от МСФО 4, да прилага МСФО 4 при признаването и оценяването им;

▼M53

д) финансови инструменти, които са в рамките на обхвата на МСФО 4, тъй като съдържат допълнителен негарантиран доход. Емитентът на тези инструменти е освободен от прилагането на параграфи 15—32 и НП25—НП35 от настоящия стандарт към тези характеристики относно разграничението между финансови пасиви и инструменти на собствения капитал. Тези инструменти обаче са предмет на всички останали изисквания на настоящия стандарт. Нещо повече, настоящият стандарт се прилага по отношение на деривативи, които са внедрени в тези инструменти (вж. МСФО 9);

▼B

е) финансови инструменти, договори и задължения по сделки с плащане на базата на акции, по отношение на които се прилага МСФО 2 *Плащания на базата на акции,* с изключение на:

i) договори в обхвата на параграфи 8—10 от настоящия стандарт, по отношение на които се прилага настоящият стандарт;

ii) параграфи 33 и 34 от настоящия стандарт, които се прилагат по отношение на обратно изкупени акции, които са закупени, продадени, емитирани или обезсилени във връзка с планове за предоставяне на опции за акции на наети лица, планове за покупка на акции от наети лица и всякакви ангажименти за компенсации под формата на дялове в собствения капитал.

5—7. [Заличени]

▼M53

8. Настоящият стандарт се прилага към тези договори за покупка или продажба на нефинансова позиция, които могат да бъдат уредени нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, все едно че договорите са финансови инструменти, с изключение на договорите, които са сключени и продължават да бъдат държани за целите на получаване или предоставяне на нефинансова позиция в съответствие с очаквани потребности на предприятието от покупка, продажба или използване. Настоящият стандарт се прилага обаче към тези договори, които предприятието определя като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 2.5 от МСФО 9 *Финансови инструменти*.

▼B

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

а) когато условията на договора позволяват на всяка една от страните да го уреди нетно, в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти;

б) когато възможността да се извърши нетно уреждане в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, не е изрично посочена в условията на договора, но предприятието има практика да урежда сходни договори нетно в парични средства или в друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти (независимо дали с контрагент, чрез компенсационни договори или чрез продажба на договора преди неговото изпълнение или изтичане);

в) когато за сходни договори предприятието обикновено поема доставката на основния обект и продажбата му в рамките на кратък период от време след доставката с оглед генериране на печалба от краткосрочни колебания в цената или дилърския марж; и

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

▼B

Договор, по отношение на който се прилага буква б) или в), не е сключен за целите на получаването или доставката на нефинансов обект във връзка с очаквана покупка, продажба или изисквания за ползване от предприятието и, съответно, е в обхвата на настоящия стандарт. Други договори, към които се прилага параграф 8, се оценяват, за да се определи дали те са сключени и продължават да се държат за целите на получаването или доставката на нефинансов обект във връзка с очаквани изисквания пред предприятието при покупка, продажба или използване и съответно дали са в обхвата на настоящия стандарт.

10. Издадена опция за покупка или продажба на нефинансов обект, който може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, в съответствие с параграф 9, буква а) или г), попада в обхвата на настоящия стандарт. Такъв договор не може да се сключи за целите на получаването или доставката на нефинансов обект във връзка с очаквани изисквания пред предприятието при покупка, продажба или използване.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ (ВЖ. СЪЩО ПАРАГРАФИ НП3—НП23)

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

Финансов инструмент — всеки договор, който поражда финансов актив за дадено предприятие и финансов пасив или инструмент на собствения капитал за друго предприятие.

Финансов актив — всеки актив, който е:

а) парични средства;

б) инструмент на собствения капитал на друго предприятие;

в) договорно право:

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

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

г) договор, който ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента и е:

i) недериватив, за който предприятието е или може да бъде задължено да получи променлив брой инструменти на собствения капитал на предприятието; или

▼M6

ii) дериватив, който ще бъде или може да бъде уреден чрез размяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив за фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието. За тази цел инструментите на собствения капитал на предприятието не включват упражняеми финансови инструменти, класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б, инструменти, които налагат на предприятието задължението да предостави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация и са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16В и 16Г, или инструменти, които са договори за бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието.

▼M6

Финансов пасив — всеки пасив, който е:

(а) договорно задължение:

(i) да се предоставят парични средства или друг финансов актив на друго предприятие; или

(ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за предприятието; или

(б) договор, който ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента и е:

(i) договор, който ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента и е:

(ii) ►M21 деривати, който ще бъде или може да бъде уреден по начин, различен от размяна на фиксирана парична сума или друг финансов актив за фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието. За тази цел правата, опциите или варантите за придобиване на фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието за фиксирана сума в каквато и да било валута представляват инструменти на собствения капитал, ако предприятието предлага тези права, опции или варанти пропорционално на всички съществуващи държатели на същия клас от неговите собствени недеривативни капиталови инструменти. Също така за тази цел инструментите на собствения капитал на предприятието ◄ не включват възвръщаеми финансови инструменти, класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б, инструменти, които налагат на предприятието задължението да предостави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация и са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16В и 16Г, или инструменти, които са договори за бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието.

Като изключение, инструмент, който отговаря на дефиницията на финансов пасив, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички характеристики и отговаря на условията на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

▼B

Инструмент на собствения капитал — всеки договор, който доказва остатъчен дял от активите на дадено предприятие, след приспадането на всички негови пасиви.

▼M33

Справедлива стойност е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“).

▼M6

Упражняем инструмент е финансов инструмент, който дава на държателя право да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив, или който автоматично се връща обратно на емитента при настъпване на несигурно бъдещо събитие или смърт, или оттегляне на държателя на инструмента.

▼M53

12. Следните термини са определени в допълнение А към МСФО 9 или параграф 9 от МСС 39 *Финансови инструменти*: *признаване и оценяване* и се използват в настоящия стандарт със значението, посочено в МСС 39 и МСФО 9.

— амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив

— отписване

— дериватив

— метод на ефективната лихва

— договор за финансова гаранция

— финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата

— неотменим ангажимент

— прогнозна операция

— ефективност на хеджирането

— хеджирана позиция

— хеджиращ инструмент

— държан за търгуване

— обичайна покупка или продажба

— разходи по операцията.

▼B

13. В настоящия стандарт „договор“ и „договорен“ се отнасят до споразумение между две или повече страни, което е с ясни икономически последици, които страните имат малка, ако имат изобщо някаква възможност да избегнат, тъй като обикновено споразумението подлежи на юридическо изпълнение. Договорите, а следователно и финансовите инструменти, могат да приемат различни форми и не е задължително да бъдат в писмен вид.

14. В настоящия стандарт „предприятие“ включва физически лица, търговски дружества, юридически лица, фондове и правителствени агенции.

ПРЕДСТАВЯНЕ

▼M6

Пасиви и собствен капитал (вж. също параграфи НП13—НП14Й и НП25—НП29)

▼B

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

16. Когато емитент прилага определенията в параграф 11, за да определи дали финансов инструмент е инструмент на собствения капитал, а не финансов пасив, инструментът е инструмент на собствения капитал само ако са изпълнени и двете условия по букви а) и б) по-долу:

а) Инструментът не включва договорно задължение:

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

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

▼M21

б) Ако инструментът ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента, той е:

i) недериватив, който не включва договорно задължение за емитента да предостави променлив брой свои инструменти на собствения капитал; или

ii) деривати, който ще бъде уреден от емитента само чрез размяна на фиксирана парична сума или друг финансов актив за фиксиран брой от неговите инструменти на собствения капитал. За тази цел правата, опциите или варантите за придобиване на фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието за фиксирана сума в каквато и да било валута представляват инструменти на собствения капитал, ако предприятието предлага тези права, опции или варанти пропорционално на всички съществуващи държатели на същия клас от неговите собствени недеривативни капиталови инструменти. Също така за тази цел инструментите на собствения капитал на емитента не включват инструменти, които имат всички характеристики и отговарят на всички условия, посочени в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, или инструменти, които сами по себе си са договори за бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на емитента.

▼M6

Договорно задължение, включително възникващо от деривативен финансов инструмент, който ще или може да доведе до бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на емитента, но не отговаря на условия (а) и (б) по-горе, не е инструмент на собствения капитал. Като изключение, инструмент, който отговаря на дефиницията на финансов пасив, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички характеристики и отговаря на условията на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

Упражняеми инструменти

16А. Упражняем финансов инструмент включва договорно задължение за емитента да изкупи обратно този инструмент срещу парични средства или друг финансов актив при упражняване на правото. Като изключение от дефиницията на финансов пасив, инструмент, който включва такова задължение, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички от следните характеристики:

(а) Той дава право на държателя на пропорционален дял от нетните активи на предприятието в случай на ликвидация на предприятието. Нетните активи на предприятието са тези, които остават след приспадане на всички други искове към неговите активи. Пропорционалният дял се определя като:

(i) нетните активи на предприятието при ликвидация се разделят на единици с еднаква сума; и

(ii) сумата се умножи по броя на единиците, държани от държателя на финансовия инструмент.

(б) Инструментът е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти. За да бъде в такъв клас, инструментът:

(i) няма предимство пред други искове към активите на предприятието в ликвидация и

(ii) не е необходимо да се преобразува в друг инструмент, преди да влезе в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструмент.

▼**M6**

(в) Всички финансови инструменти, в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти, притежават идентични характеристики. Например всички те трябва да бъдат упражняеми и формулата или друг метод, използвани за изчисляване на цената на обратно изкупуване, са едни и същи за всички инструменти в този клас.

(г) Освен договорното задължение на емитента за обратно изкупуване на инструмента срещу парични средства или друг финансов актив, инструментът не включва друго договорно задължение за предоставяне на парични средства или други финансови активи на друго предприятие или за размяна на финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за предприятието, и не представлява договор, който ще бъде или може да бъде уреден с инструменти на собствения капитал на самото предприятие, както е посочено в буква (б) на дефиницията на финансов пасив.

(д) Общият размер на очакваните парични потоци, отнасяни към този инструмент, през целия живот на инструмента се основават в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието през целия живот на инструмента (с изключение на всякакви ефекти на инструмента).

16Б. За да бъде класифициран един инструмент като инструмент на собствения капитал, освен че инструментът трябва да притежава всички горни характеристики, емитентът не трябва да има друг финансов инструмент или договор, който има:

(а) общ размер на паричните потоци, основан в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието (с изключение на всякакви ефекти на този инструмент или договор) и

(б) ефекта от съществено ограничаване или фиксиране на остатъчната възвращаемост за държателите на упражняемия инструмент.

За целите на прилагането на това условие, предприятието не взема предвид нефинансови договори с държател на инструмент, описан в параграф 16А, който притежава договорни срокове и условия, които са сходни на договорните срокове и условия на еквивалентен договор, който може да възникне между недържател на инструмент и емитиращото предприятие. Ако предприятието не може да определи, че това условие е спазено, то не класифицира упражняемия инструмент като инструмент на собствения капитал.

Инструменти или компоненти на инструменти, които налагат на предприятието задължение за предоставяне на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация

16В. Някои финансови инструменти включват договорно задължение за емитиращото предприятие да предостави на друго предприятие пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация. Задължението възниква, тъй като или е сигурно, че ликвидацията ще настъпи и е извън контрола на предприятието (например предприятие, създадено за ограничен период от време), или не е сигурно, че ще настъпи, но е по избор на държателя на инструмента. Като изключение от дефиницията на финансов пасив, инструмент, който включва такова задължение, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички от следните характеристики:

▼**M6**

(а) Той дава право на държателя на пропорционален дял от нетните активи на предприятието в случай на ликвидация на предприятието. Нетните активи на предприятието са тези, които остават след приспадане на всички други искове към неговите активи. Пропорционалният дял се определя като:

(i) нетните активи на предприятието при ликвидация се разделят на единици с еднаква сума; и

(ii) сумата се умножи по броя на единиците, държани от държателя на финансовия инструмент.

(б) Инструментът е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти. За да бъде в такъв клас, инструментът:

(i) няма предимство пред други искове към активите на предприятието в ликвидация и

(ii) не е необходимо да се преобразува в друг инструмент, преди да влезе в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструмент.

(в) Всички финансови инструменти, в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти, трябва да притежават идентично договорно задължение за емитиращото предприятие да предостави пропорционален дял от нетните си активи при ликвидация.

16Г. За да бъде класифициран един инструмент като инструмент на собствения капитал, освен че инструментът трябва да притежава всички горни характеристики, емитентът не трябва да има друг финансов инструмент или договор, който има:

(а) общ размер на паричните потоци, основан в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието (с изключение на всякакви ефекти на този инструмент или договор) и

(б) ефекта от съществено ограничаване или фиксиране на остатъчната възвращаемост за държателите на инструмента.

За целите на прилагането на това условие, предприятието не взема предвид нефинансови договори с държател на инструмент, описан в параграф 16В, който притежава договорни срокове и условия, които са сходни на договорните срокове и условия на еквивалентен договор, който може да възникне между недържател на инструмент и емитиращото предприятие. Ако предприятието не може да определи, че това условие е спазено, то не класифицира инструмента като инструмент на собствения капитал.

▼M6

Прекласификация на упражняеми инструменти и инструменти, които налагат на предприятието задължение за предоставяне на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация

16Д. Предприятието класифицира финансов инструмент като инструмент на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г от датата, на която инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията, изложени в тези параграфи. Предприятието следва да прекласифицира финансов инструмент от датата, на която инструментът престане да притежава всички характеристики и да отговаря на всички условия, изложени в тези параграфи. Например, ако предприятие изкупи обратно всички свои неупражняеми инструменти и всички упражняеми инструменти, които останат в обръщение, притежават всички характеристики и отговарят на всички условия в параграфи 16А и 16Б, предприятието следва да прекласифицира упражняемите инструменти като инструменти на собствения капитал от датата, на която изкупи обратно неупражняемите инструменти.

16Е. Предприятието отчита прекласификацията на инструмент в съответствие с параграф 16Е, както следва:

(а) То прекласифицира инструмент на собствения капитал като финансов пасив от датата, на която инструментът престане да притежава всички характеристики и да отговаря на всички условия в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият пасив се оценява по справедлива стойност на инструмента към датата на прекласификация. Предприятието признава в собствения капитал всяка разлика между балансовата стойност на инструмента на собствения капитал и справедливата стойност на финансовия пасив към датата на прекласификацията.

(б) То прекласифицира финансовия пасив в собствен капитал на датата, на която инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията, изложени в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Инструмент на собствения капитал се оценява по балансовата стойност на финансовия пасив към датата на прекласификацията.

▼B

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

►M6 17. С изключение на обстоятелствата, описани в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, изключително важна особеност при разграничаването на финансов пасив от инструмент на собствения капитал е съществуването на договорно задължение на едната страна по финансовия инструмент (емитента) да предостави парични средства или друг финансов актив на другата страна (държателя) или да размени финансови активи или финансови пасиви с държателя при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента. ◄ Въпреки че притежателят на инструмент на собствения капитал може да има право да получи пропорционален дял от всички дивиденти или други разпределения от капитала, емитентът няма договорно задължение да направи такива разпределения, тъй като от него не може да се изисква да предостави парични средства или друг финансов актив на другата страна.

▼M6

18. Същността на финансов инструмент, а не неговата правна форма, ръководи класификацията му в баланса на предприятието. Същността и правната форма обичайно си съответстват, но не винаги. Някои финансови инструменти приемат правната форма на собствен капитал, но по своята същност са пасиви, а други могат да съчетават в себе си характеристики, свързани с инструментите на собствения капитал, и характеристики, свързани с финансови пасиви. Например:

▼B

(а) привилегирована акция, която подлежи на задължително обратно изкупуване от страна на емитента срещу фиксирана или определяема сума или на фиксирана или определяема бъдеща дата, или пък дава правото на притежателя да изиска от емитента да изкупи инструмента на или след определена дата срещу фиксирана или определяема сума, е финансов пасив;

▼M6

(б) финансов инструмент, който дава на притежателя правото да го върне обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив („упражняем инструмент“) е финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият инструмент е финансов пасив, дори когато сумата на паричните средства или други финансови активи е определена въз основа на индекс или друга позиция, които имат потенциала да се повишават или намаляват. Наличието на възможност за притежателя да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че упражняемият инструмент отговаря на дефиницията на финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Например, отворени взаимни фондове, тръстове с инвестиционни дялове, събирателни дружества и някои кооперативни предприятия може да предоставят на своите притежатели на инвестиционни дялове или членове право да изкупят обратно своите участия в емитента по всяко време срещу парични средства, в резултат на което участията на притежателите на инвестиционни дялове или членовете се класифицират като финансови пасиви, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Такава класификация като финансов пасив обаче не изключва използването на описания, като например „стойност на нетния актив, отнасяща се за притежателите на инвестиционни дялове“ и „промяна в нетната стойност на актив, отнасяща се за притежателите на инвестиционни дялове“, във финансовите отчети на предприятие, което няма внесен капитал (като например някои взаимни фондове и тръстове с инвестиционни дялове, вж. Пример за илюстрация 7), или използването на допълнително оповестяване, при което да се посочи, че общият размер на дялове на членовете включва позиции като например резерви, които отговарят на дефиницията за собствен капитал, както и упражняеми инструменти, които не отговарят (вж. Пример за илюстрация 8).

19. Ако дадено предприятие няма безусловно право да избегне предоставянето на парични средства или друг финансов актив за уреждане на договорно задължение, задължението отговаря на дефиницията на финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Например:

▼B

а) ограничение на способността на предприятието да удовлетвори договорно задължение, като например липса на достъп до чуждестранна валута или необходимост от получаване на одобрение за плащане от регулаторен орган, не обезсилва договорното задължение на предприятието или договорното право на притежателя по инструмента;

б) договорно задължение, което се обуславя от упражняването на правото на контрагента на обратно изкупуване, е финансов пасив, тъй като предприятието няма безусловното право да избегне предоставянето на парични средства или друг финансов актив.

▼B

20. Финансов инструмент, който не установява изрично договорно задължение за предоставянето на парични средства или друг финансов актив, може да установи задължение косвено посредством своите срокове и условия. Например:

а) финансов инструмент може да съдържа нефинансово задължение, което се урежда единствено и само ако предприятието не направи разпределения или не изплати инструмента. Ако предприятието може да избегне прехвърляне на парични средства или на друг финансов актив само чрез уреждането на нефинансовото задължение, финансовият инструмент е финансов пасив;

б) финансов инструмент е финансов пасив, ако се предвижда, че при уреждането предприятието ще предостави или:

i) парични средства или друг финансов актив, или

ii) свои собствени акции, чиято стойност е определена като значително превишаваща стойността на паричните средства или друг финансов актив.

Въпреки че предприятието няма изрично договорно задължение да предостави парични средства или друг финансов актив, стойността на алтернативата за уреждане с акции е такава, че предприятието ще извърши уреждането в парични средства. Във всички случаи на притежателя по същество се гарантира получаването на сума, която е най-малкото равна на опцията за уреждане в парични средства (вж. параграф 21).

Уреждане в инструменти на собствения капитал на предприятието (параграф 16, буква б)

21. Даден договор не е инструмент на собствения капитал единствено защото може да води до получаването или предоставянето на определен брой инструменти на собствения капитал на предприятието. Предприятието може да има договорно право или задължение да получи или предостави определен брой от своите собствени акции или други инструменти на собствения капитал, което се променя така че справедливата стойност на инструментите на собствения капитал на предприятието, която ще бъде получена или предоставена, да е равна на сумата на договорното право или задължение. Такова договорно право или задължение може да бъде за фиксирана сума или сума, която се променя отчасти или изцяло в отговор на измененията в променлива, различна от пазарната цена на инструментите на собствения капитал на предприятието (напр. лихвен процент, цена на стока или цена на финансов инструмент). Два примера са: а) договор за предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието в размер на равностойността на 100 ВЕ ([1]), и б) договор за предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието в размер на равностойността на 100 унции злато. Такъв договор е финансов пасив за предприятието, въпреки че то трябва или може да го уреди чрез предоставянето на свои инструменти на собствения капитал. Той не е инструмент на собствения капитал, тъй като предприятието използва променлив брой от своите инструменти на собствения капитал като средство за уреждане на договора. Съответно договорът не доказва остатъчен дял от активите на предприятието след приспадане на всички негови пасиви.

([1]) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ)

▼B

►M6 22. С изключение на посоченото в параграф 22А, договор, който ще бъде уреден от предприятието, (получаващо или) предоставящо фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал в размяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал. Например ◄ издадена опция за акции, която осигурява на контрагента право на покупка на фиксиран брой акции на предприятието на фиксирана цена или на посочена фиксирана сума на главница на облигация, е инструмент на собствения капитал. Промените в справедливата стойност на договор, възникващи в резултат на колебания в пазарните лихвени проценти, които не се отразяват върху сумата от парични средства или други финансови активи, която ще бъде платена или получена, или върху броя на инструментите на собствения капитал, които ще бъдат получени или предоставени, при уреждането на договора, не изключват възможността договорът да е инструмент на собствения капитал. Всяко получено възнаграждение (като премия, получена за издадена опция или варант за собствени акции на предприятието), се прибавя директно към собствения капитал. Всяко платено възнаграждение (като премия, изплатена за закупена опция) се приспада директно от собствения капитал. Промените в справедливата стойност на инструмент на собствения капитал не се признават във финансовите отчети.

▼M6

22А. Ако инструментите на собствения капитал на предприятието, които ще бъдат получени или предоставени от предприятието при уреждане на договор, са упражняеми финансови инструменти с всички характеристики и отговарящи на условията, описани в параграфи 16А и 16Б, или са инструменти, които налагат на предприятието задължението да предоставят на друга страна пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация с всички характеристики и отговарящи на условията, описани в параграфи 16В и 16Г, договорът е финансов актив или финансов пасив. Това включва договор, който ще бъде уреден от предприятието, получаващо или предоставящо фиксиран брой от такива инструменти в размяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив.

▼M53

23. С изключение на обстоятелствата, описани в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, договор, който съдържа задължение на предприятието да закупи свои инструменти на собствения капитал срещу парични средства или друг финансов актив, води до финансов пасив за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване (например в размер на настоящата стойност на форуърдната цена на обратно изкупуване, цената на упражняване на опция или друга сума на обратното изкупуване). Това е така дори и ако договорът сам по себе си е инструмент на собствения капитал. Един пример е задължението на предприятието по форуърден договор да закупи свои инструменти на собствения капитал срещу парични средства. Финансовият пасив се признава първоначално по настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване и се прекласифицира от собствения капитал. Впоследствие финансовият пасив се оценява в съответствие с МСФО 9. Ако договорът изтече без предоставяне на актив, балансовата стойност на финансовия пасив се прекласифицира към собствения капитал. Договорно задължение на предприятието да закупи свои инструменти на собствения капитал води до финансов пасив в размер на настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване дори ако задължението за покупка е в зависимост от упражняването на правото на обратно изкупуване от контрагента (напр. издадена пут опция, която дава на контрагента правото да продаде инструменти на собствения капитал на предприятието на фиксирана цена).

▼B

24. Договор, който ще бъде уреден от предприятието, предоставящо или получаващо фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал срещу променлив размер парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал. Пример за това е договор на предприятието да предостави 100 от своите инструменти на собствения капитал срещу парични средства в размер на равностойността на 100 унции злато.

▼B

Клаузи за уреждане под условие

▼M6

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

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

(б) от емитента може да се изиска да уреди задължението в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин да го уреди така, че той би бил финансов пасив) само в случай на ликвидация на емитента; или

(в) инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията в параграфи 16А и 16Б.

▼B

Варианти за уреждане

26. Когато деривативен финансов инструмент осигурява на едната страна избор за това, как да бъде уреден (напр. емитентът или притежателят може да избере нетно уреждане в парични средства или чрез размяна на акции срещу парични средства), той е финансов актив или финансов пасив, освен ако всички алтернативи за уреждане не водят до това той да е инструмент на собствения капитал.

27. Пример за деривативен финансов инструмент с избор между варианти за уреждане, който е финансов пасив, е опция върху акции, при която емитентът избира дали да уреди нетно в парични средства или като размени свои собствени акции срещу парични средства. По подобен начин някои договори за покупка или продажба на нефинансов обект в размяна срещу инструменти на собствения капитал на предприятието попадат в обхвата на настоящия стандарт, тъй като те могат да бъдат уредени или в парични средства, или чрез предоставяне на нефинансов обект, или нетно в парични средства, или друг финансов инструмент (вж. параграфи 8—10). Такива договори са финансови активи или финансови пасиви, а не са инструменти на собствения капитал.

▼B

Съставни финансови инструменти (вж. също параграфи НП30—НП35 и примери 9—12)

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

29. Предприятието признава отделно компонентите на финансов инструмент, който: а) създава финансов пасив за предприятието, и б) предоставя опция на притежателя на инструмента да го конвертира в инструмент на собствения капитал на предприятието. Например облигация или сходен инструмент, конвертируем от притежателя във фиксиран брой обикновени акции на предприятието, е съставен финансов инструмент. От гледна точка на предприятието такъв инструмент се състои от два компонента: финансов пасив (договорен ангажимент за предоставяне на парични средства или друг финансов актив) и инструмент на собствения капитал (кол-опция, предоставяща право на притежателя за определен период от време да я конвертира във фиксиран брой обикновени акции на предприятието). Икономическият ефект от емитирането на такъв инструмент е по същество същият като едновременното емитиране на дългов инструмент с клауза за по-ранно уреждане и варанти за покупка на обикновени акции или емитирането на дългов инструмент с прикрепени варанти за покупка на акции. Съответно във всички случаи предприятието представя пасивния и капиталовия компонент отделно в своя ►M5 отчет за финансовото състояние ◄.

30. Класификацията на компонентите пасив и собствен капитал на даден конвертируем инструмент не се коригира при промени във вероятността опцията за конвертиране да бъде упражнена дори когато нейното упражняване може да изглежда икономически изгодно за някои притежатели. Понякога притежателите може да не действат по начина, който би могъл да се очаква, тъй като например данъчните последици от конвертирането могат да са различни за различните притежатели. Нещо повече, вероятността за конверсия се променя с времето. Договорното задължение на предприятието да направи бъдещи плащания остава неуредено, докато не бъде погасено чрез конверсия, настъпване на падежа на инструмента или друга операция.

▼M53

31. МСФО 9 разглежда оценяването на финансови активи и финансови пасиви. Инструменти на собствения капитал са инструментите, които доказват остатъчен дял от активите на дадено предприятие след приспадане на всички негови пасиви. Следователно, когато първоначалната балансова стойност на съставен финансов инструмент се разпределя към неговите компоненти на собствен капитал и пасив, към капиталовия компонент се отнася остатъчната стойност след приспадане на сумата, определена отделно за компонента пасив, от справедливата стойност на инструмента като цяло. Стойността на всеки дериватив (например кол-опция), внедрен в съставен финансов инструмент, различен от компонент собствен капитал (например опция за конвертиране в собствен капитал), се включва в компонента пасив. Сумата на балансовите стойности, разпределени към компонентите пасив и собствен капитал при първоначалното признаване, е винаги равна на справедливата стойност, която би била определена за инструмента като цяло. От първоначалното признаване на компонентите на инструмента поотделно не възниква нито печалба, нито загуба.

▼B

32. Съгласно подхода, описан в параграф 31, емитентът на облигация, конвертируема в обикновени акции, определя първо балансовата стойност на компонента пасив, като оценява справедливата стойност на сходен пасив (включително всяка характеристика на внедрен некапиталов дериватив), който няма свързан компонент собствен капитал. След това балансовата стойност на инструмента на собствения капитал, представен от опция за конверсия на инструмента в обикновени акции, се определя чрез приспадане на справедливата стойност на финансовия пасив от справедливата стойност на съставния финансов инструмент като цяло.

Обратно изкупени акции (вж. също параграф НП36)

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

34. Стойността на държаните обратно изкупени акции се оповестява отделно или в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, или в приложенията в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети.* Предприятието прави оповестяване в съответствие с МСС 24 *Оповестяване на свързани лица*, ако придобие обратно свои инструменти на собствения капитал от свързани лица.

Лихви, дивиденти, загуби и печалби (вж. също параграф НП37)

▼M36

35. Лихви, дивиденти, загуби и печалби, свързани с финансов инструмент или компонент, който е финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Разпределенията за притежателите на инструменти на собствения капитал се признават от предприятието директно в собствения капитал. Разходите по операцията за капиталова сделка се отразяват счетоводно като намаление на собствения капитал.

35А. Данъкът върху дохода, отнасящ се до разпределенията за притежателите на инструменти на собствения капитал и до разходите по капиталови сделки, се отразяват счетоводно в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

▼B

36. Класификацията на финансов инструмент като финансов пасив или инструмент на собствения капитал определя дали лихвите, дивидентите, загубите и печалбите, свързани с този инструмент, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Следователно плащанията на дивиденти за акции, изцяло признати като пасиви, се признават като разходи по същия начин както лихви по облигация. По подобен начин печалбата и загубата, свързана с обратни изкупувания или рефинансиране на финансови пасиви, се признава в печалбата или загубата, докато обратните изкупувания или рефинансирането на инструменти на собствения капитал се признават като промени в собствения капитал. Промените в справедливата стойност на инструмента на собствения капитал не се признават във финансовите отчети.

▼M36

37. При издаването или придобиването на свои инструменти на собствения капитал предприятието обикновено прави различни разходи. Тези разходи биха могли да включват регистрация и други законови такси, изплатени суми на правни, счетоводни и други професионални консултанти, разходи за отпечатване и гербови марки. При капиталова сделка разходите по сделката се отчитат счетоводно като намаление на собствения капитал, доколкото те представляват допълнителни разходи, пряко свързани с капиталова сделка, които в противен случай биха били избегнати. Разходите по капиталова сделка, която е изоставена, се признават като разход.

▼B

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

▼M36

39. Сумата на разходите по сделката, отчетени счетоводно като намаление на собствения капитал през периода, се оповестява отделно съгласно МСС 1.

▼M31

40. Дивидентите, класифицирани като разход, могат да бъдат представени в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход заедно с лихвите върху другите пасиви или като отделна статия. В допълнение към изискванията на настоящия стандарт, оповестяването на лихвите и дивидентите е обхванато от изискванията на МСС 1 и МСФО 7. При някои обстоятелства, поради разликата между лихвите и дивидентите във връзка с въпроси като признаването за целите на приспадането от облагаемата данъчна основа, е желателно те да бъдат оповестявани поотделно в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход. Оповестяванията на данъчните ефекти се правят в съответствие с МСС 12.

▼B

41. Печалбите и загубите, свързани с промени в балансовата стойност на финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата дори когато се отнасят до инструмент, който включва право на остатъчен дял от активите на предприятието в замяна срещу парични средства или друг финансов актив (вж. параграф 18, буква б). Съгласно МСС 1 предприятието представя всяка печалба или загуба, произтичаща от повторната оценка на такъв инструмент, отделно в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, когато това е уместно за обяснение на ефективността на предприятието.

Компенсиране на финансов актив и финансов пасив (вж. също параграфи НП38 и НП39)

▼M53

42. Финансовите активи и финансовите пасиви се компенсират и нетната сума се представя в отчета за финансовото състояние, когато и само когато предприятието:

▼B

а) понастоящем има юридически упражняемо право да компенсира признатите суми; и

б) има намерение или да уреди на нетна база, или да реализира актив и едновременно с това да уреди пасив.

▼M53

При счетоводното отчитане на прехвърлянето на финансов актив, който не отговаря на изискванията за отписване, предприятието не компенсира прехвърления актив и свързания пасив (вж. МСФО 9, параграф 3.2.22).

▼M34

43. Стандартът изисква представянето на финансовите активи и финансовите пасиви на нетна база, когато това отразява очакваните от предприятието бъдещи парични потоци от уреждането на два или повече отделни финансови инструмента. Когато предприятието има право да получи или плати единична нетна сума и има намерението да направи това, то разполага в действителност само с един финансов актив или финансов пасив.

▼M34

При други обстоятелства финансовите активи и финансовите пасиви се представят отделно едни от други в съответствие с техните характеристики като ресурси или задължения на предприятието. Предприятието извършва изискваните в параграфи 13Б—13Д от МСФО 7 за признатите финансови инструменти, които попадат в обхвата на параграф 13А от МСФО 7.

▼B

44. Компенсирането на признат финансов актив и признат финансов пасив и представянето на нетната стойност се различават от отписването на финансов актив или финансов пасив. Въпреки че компенсирането не води до признаване на печалба или загуба, отписването на финансов инструмент не само води до елиминирането на преди това призната позиция от ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, но може да доведе и до признаването на печалба или загуба.

45. Правото на компенсиране е юридическо право на длъжник по договор да уреди или по друг начин да елиминира цялата или част от сумата, дължима на кредитор, чрез приспадането от тази сума на сума, дължима от кредитора. При необичайни обстоятелства длъжникът може да има юридическо право да приспадне сума, дължима от трето лице, от сумата, дължима на кредитора, при условие че между трите страни съществува споразумение, в което ясно е установено правото на длъжника да извърши компенсирането. Тъй като правото на компенсиране е юридическо право, условията, подкрепящи правото могат да се различават в различните юрисдикции, като се вземат под внимание и законите, приложими по отношение на взаимоотношенията между страните.

46. Съществуването на упражняемо право на компенсиране на финансов актив и финансов пасив се отразява върху правата и задълженията, свързани с финансов актив и финансов пасив, и може да окаже влияние върху изложеността на предприятието на кредитен и ликвиден риск. Съществуването на правото обаче само по себе си не е достатъчно основание за компенсиране. Сумата и времето на възникване на бъдещите парични потоци на предприятието не се повлияват при отсъствието на намерение да се упражни правото или да се уреди едновременно. Когато дадено предприятие възнамерява да упражни правото или да го уреди едновременно, представянето на актива и пасива на нетна база отразява по по-подходящ начин сумата и времето на възникване на очакваните бъдещи парични потоци, както и рисковете, на които са изложени тези парични потоци. Намерението на едно или повече лица за уреждане на нетна база без юридическо право да направят това не е достатъчно, за да оправдае компенсирането, тъй като правата и задълженията, свързани с отделен финансов актив и финансов пасив, остават непроменени.

47. Намеренията на дадено предприятие във връзка с уреждането на конкретни активи и пасиви могат да бъдат повлияни от неговата нормална стопанска практика, изискванията на финансовите пазари и други обстоятелства, които могат да ограничат способността за нетно уреждане или едновременно уреждане. Когато дадено предприятие има право на компенсиране, но няма намерение да урежда нетно или да реализира актива и да уреди пасива едновременно, влиянието на правото върху изложеността на предприятието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 36 от МСФО 7.

▼B

48. Едновременното уреждане на два финансови инструмента може да възникне например при работата на клирингова къща на организиран финансов пазар или при размяна от вида „лице в лице“. При тези обстоятелства паричните потоци са в действителност еквивалентни на една нетна сума и не е налице изложеност на кредитен или ликвиден риск. При други обстоятелства предприятието може да уреди два инструмента чрез получаването и плащането на отделни суми, като по този начин се излага на кредитен риск за пълната стойност на актива или на ликвиден риск за пълната стойност на пасива. Излагането на такива рискове може да е съществено, макар и относително кратко. Съответно реализацията на финансов актив и уреждането на финансов пасив се третират като едновременни само когато сделките възникват в един и същ момент.

49. Условията, изложени в параграф 42, обикновено не са изпълнени и компенсирането обикновено е неподходящо, когато:

а) няколко различни финансови инструмента се използват за наподобяване на характеристиките на един финансов инструмент („синтетичен инструмент“);

б) финансовите активи и финансовите пасиви възникват от финансови инструменти със същата основна рискова експозиция (например активи и пасиви в портфейл от форуърдни договори или други деривативни инструменти), но включват различни контрагенти;

в) финансовите или другите активи са заложени като обезпечение за финансови пасиви без право на регресен иск;

г) заделени са финансови активи на доверително управление от длъжник за целите на погасяване на задължение, без тези активи да са били приети от кредитора за уреждане на задължението (например ангажимент за погасителен фонд); или

д) задължения, възникнали в резултат на събития, водещи до загуби, се очаква да бъдат възстановени от трето лице по силата на иск, направен по реда на застрахователен договор.

50. Предприятие, което поема редица сделки с финансови инструменти с един контрагент, може да встъпи в „договореност за глобално нетиране“ с този контрагент. Тази договореност предвижда еднократно нетно уреждане на всички финансови инструменти, включени в споразумението в случай на неизпълнение или прекратяване на даден договор. Тези договорености се използват широко от финансовите институции, за осигуряване на защита срещу загуба при фалит или други обстоятелства, поради които контрагентът не е в състояние да изпълни своите задължения. Договореността за глобално нетиране обичайно поражда право за компенсиране, което става упражнимо и оказва влияние върху реализацията или уреждането на отделни финансови активи и финансови пасиви, само след настъпване на конкретно определено събитие на неизпълнение или други обстоятелства, които не се очаква да възникнат в нормалния ход на дейността. Договореността за глобално нетиране не осигурява основание за компенсиране, освен ако не са изпълнени и двата критерия в параграф 42. Когато финансови активи и финансови пасиви, предмет на договореност за глобално нетиране, не бъдат компенсирани, ефектът от договореността върху изложеността на предприятието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 36 от МСФО 7.

▼B

ОПОВЕСТЯВАНЕ

51—95. [Заличени]

▼M8

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

▼B

96. Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане е позволено. Предприятието не прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., освен ако то не прилага и МСС 39 (издаден през декември 2003 г.), включително и измененията, направени през март 2004 г. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼M6

96А. *Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация* (Изменения на МСС 32 и МСС 1), издадени през февруари 2008 г., изискват финансовите инструменти, които съдържат всички характеристики и отговарят на условията на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16Ви 16Г да бъдат класифицирани като инструменти на собствения капитал, изменят параграфи 11, 16, 17—19, 22, 23, 25, НП13, НП14 и НП27 и въвеждат параграфи 16А—16Е, 22А, 96Б, 96В, 97В, НП14А—НП14Й и НП29А. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага същевременно свързаните изменения на МСС 1, МСС 39, МСФО 7 и КРМФСО 2.

96Б. *Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация* въведоха изключение с ограничен обхват; следователно предприятието не трябва да прилага изключението по аналогия.

▼M53

96В. Класифицирането на инструменти по силата на това изключение се ограничава само до отчитането на такъв инструмент съгласно МСС 1, МСС 32, МСС 39, МСФО 7 и МСФО 9. Инструментът не се смята за инструмент на собствения капитал съгласно други насоки, например МСФО 2.

▼B

97. Настоящият стандарт се прилага с обратна сила.

▼M5

97А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 40. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M29

97Б. С МСФО 3 (преработен през 2008 г.) се заличава параграф 4, буква в). Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен през 2008 г.) за по-ранен период, това изменение също се прилага за този по-ранен период. Изменението обаче не се прилага по отношение на стойностите на условни възнаграждения, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване преди прилагането на МСФО 3 (преработен 2008 г). Предприятието отчита такова възнаграждение в съответствие с параграфи 65А — 65Д на МСФО 3 (изменен през 2010 г.)

▼M6

97В. Когато прилага измененията, описани в параграф 96А, от предприятието се изисква да раздели съставния финансов инструмент със задължение за предоставяне на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация на отделни компоненти на пасива и собствения капитал. Ако съставният компонент по пасива вече е уредена, прилагането със задна дата на МСС 32 би изисквало да се отделят два компонента на собствения капитал. Първият компонент се намира в неразпределената печалба и предста¬влява кумулативната лихва, натрупана по съставния компонент към пасива. Другият компонент представлява първоначалния компонент в собствения капитал. Следователно предприятието не е необходимо да разделя тези два компонента, ако компонентът на пасива вече не е в обръщение към датата на прилагане на измененията.

▼M8

97Г. Параграф 4 е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага за този по-ранен период измененията на параграф 3 от МСФО 7, параграф 1 от МСС 28 и параграф 1 от МСС 31, издадени през май 2008 г. Разрешава се предприятието да прилага измененията за бъдещи периоди.

▼M21

97Д. Параграфи 11 и 16 бяха изменени с издадената през октомври 2009 г. *Класификация на емисиите на права*. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 февруари 2010 година По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M29

97Ж. Параграф 97Б беше изменен с издадените през май 2010 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава.

▼M32

97И. МСФО 10 и МСФО 11, издадени през май 2011 г., измениха параграфи 4, буква а) и НП29. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

▼M33

97Й. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедлива стойност в параграф 11 и се изменят параграфи 23 и НП31. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼M31

97К. С издадения през юни 2011 г. документ „Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход“ (изменения на МСС 1) се изменя параграф 40. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

▼M34

97Л. С „Компенсиране на финансови активи и финансови пасиви“ (изменения на МСФО 32), публикувани през декември 2011 г., се заличава параграф НП38 и се добавят параграфи НП38А—НП38Е. Предприятието прилага тези изменения ретроспективно за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага измененията на по-ранна дата, то оповестява този факт и извършва оповестяванията, изисквани в „Оповестявания — компенсиране на финансови активи и финансови пасиви“ (изменения на МСФО 32), публикувани през декември 2011 г.

▼**M36**

97М. С *Цикъла на годишни подобрения 2009—2011 г.*, издаден през май 2012 г., бяха изменени параграфи 35, 37 и 39 и добавен параграф 35А. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M38**

97Н. С *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., беше изменен параграф 4. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 година. Разрешено е по-ранното прилагане на *Инвестиционни предприятия*. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то прилага по едно и също време всички изменения, включени в *Инвестиционни предприятия*.

▼**M52**

97Р. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф НП21. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.

▼**M53**

97С. С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., се изменят параграфи 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96В, НП2 и НП30 и се заличават параграфи 97Е, 97З и 97П. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼**B**

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

98. Настоящият стандарт заменя МСС 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне*, преработен през 2000 г. ([1]).

99. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:

а) ПКР-5 *Класификация на финансови инструменти — клаузи за уреждане под условие*;

б) ПКР-16 *Акционерен капитал — обратно придобити инструменти на собствения капитал (съкровищни акции)*;

в) ПКР-17 *Собствен капитал — разходи за операции със собствен капитал*.

100. С настоящия стандарт се оттегля проектът на ПКР–П34 *Финансови инструменти — инструменти или права, подлежащи на обратно изкупуване от притежателя.*

([1]) През август 2005 г. СМСС прехвърли всички оповестявания, свързани с финансови инструменти, в МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване.*

▼B

Допълнение

НАСОКИ ЗА ПРИЛАГАНЕ

МСС 32 Финансови инструменти: представяне

Настоящото допълнение представлява неразделна част от стандарта.

НП1. Настоящите насоки за прилагане обясняват прилагането на конкретни аспекти от стандарта.

▼M53

НП2. Стандартът не разглежда признаването или оценяването на финансови инструменти. Изискванията за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви са изложени в МСФО 9.

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ (ПАРАГРАФИ 11—14)

Финансови активи и финансови пасиви

НП3. Валутата (паричните средства) е финансов актив, защото тя представлява средство за размяна и следователно е базата, според която всички сделки се измерват и се признават във финансовите отчети. Депозит на парични средства в банка или сходна финансова институция е финансов актив, защото представлява договорно право на вложителя да получи парични средства от институцията или да издаде чек или сходен инструмент срещу салдото в полза на кредитор при плащането на финансов пасив.

НП4. Често срещани примери за финансови активи, представляващи договорно право за получаване на парични средства в бъдеще и съответно за финансови пасиви, представляващи договорно задължение за предоставяне на парични средства в бъдеще, са:

а) търговски вземания и задължения;

б) вземания и задължения по полици;

в) вземания и задължения по заеми; и

г) вземания и задължения по облигации.

Във всеки случай договорното право на едната страна да получи (или задължението да плати) парични средства се съпоставя със съответстващото задължение на другата страна да плати (или право да получи).

НП5. Друг вид финансов инструмент е този, за който икономическата полза, която ще бъде получена или предоставена, е финансов актив, различен от парични средства. Например полица, платима в държавни облигации, дава на притежателя договорното право да получи, а на емитента договорното задължение да предостави, държавни облигации, а не парични средства. Облигациите са финансови активи, тъй като представляват задължения на емитиращото правителство да плати парични средства. Полицата е следователно финансов актив за притежателя си и финансов пасив за емитента.

НП6. „Безсрочните“ дългови инструменти (като „безсрочни“ облигации, необезпечени облигации и капиталови полици) обикновено предоставят на притежателя си договорното право да получи плащания на лихви по сметка на фиксирани дати, продължаващи в необозримо бъдеще, или без право да получи погашение на главницата, или с право на погасяване на главницата при условия, които правят това малко вероятно или твърде отдалечено в бъдещето. Например дадено предприятие може да издаде финансов инструмент, който изисква от него да прави непрекъснато

▼B

годишни плащания, равни на посочен лихвен процент от 8 %, прилаган към посочен номинал или стойност на главницата в размер на 1 000 ВЕ ([1]). Приемайки, че 8 % е пазарният лихвен процент за инструмента при емитирането му, емитентът поема договорно задължение да направи поток от бъдещи плащания на лихви със справедлива стойност (настояща стойност) от 1 000 ВЕ при първоначалното признаване. Притежателят и емитентът на инструмента имат финансов актив и съответно — финансов пасив.

НП7. Договорното право или договорното задължение за получаване, предоставяне или размяна на финансови инструменти само по себе си представлява финансов инструмент. Веригата от договорни права или договорни задължения отговаря на определението на финансов инструмент, ако тя в крайна сметка ще доведе до получаването или плащането на парични средства или до придобиването или издаването на инструмент на собствения капитал.

НП8. Способността да се упражни договорно право или изискването да се удовлетвори договорно задължение може да бъде абсолютна или може да е под условие в зависимост от настъпването на бъдещо събитие. Например финансовата гаранция е договорно право на кредитора да получи парични средства от гаранта и съответно договорно задължение на гаранта да плати на кредитора, ако кредитополучателят изпадне в неизпълнение. Договорното право и задължение съществуват благодарение на минала сделка или събитие (приемането на гаранцията), въпреки че способността на кредитора да упражни своето право и изискването за гаранта да изпълни своето задължение зависят от бъдещ акт на неизпълнение от страна на кредитополучателя. Условното право и задължение отговарят на определението за финансов актив и финансов пасив, въпреки че тези активи и пасиви невинаги се признават във финансовите отчети. Някои от тези условни права и задължения могат да бъдат застрахователни договори, попадащи в обхвата на МСФО 4.

НП9. Съгласно МСС 17 *Лизинг* финансовият лизинг се счита основно за право на лизингодателя да получи, и задължение на лизингодателя да даде, поток от плащания, които са по същество същите, както комбинираните плащания на главница и лихва при договора за заем. Лизингодателят отразява счетоводно своята инвестиция чрез сумата на вземането по лизинговия договор, а не самия даден на лизинг актив. Оперативният лизинг, от друга страна, се счита основно за незавършен договор, ангажиращ лизингодателя да предостави ползването на актив през бъдещи периоди срещу възнаграждение, сходно на възнаграждение за услуга. Лизингодателят продължава да отчита самия отдаден на лизинг актив, а не вземанията, които ще получи в бъдеще съгласно договора. Съответно, финансовият лизинг се счита за финансов инструмент, а оперативният лизинг не се счита за финансов инструмент (освен във връзка с отделните плащания, дължими и изискуеми в настоящия момент).

НП10. Материални активи (като материални запаси, имоти, машини и съоръжения, отдадени на лизинг активи и нематериални активи (като патенти и търговски марки), не са финансови активи. Контролът върху такива материални и нематериални активи създава възможност за генериране на входящ поток от парични средства или друг финансов актив, но не води до настоящо право на получаване на парични средства или друг финансов актив.

НП11. Активи (като предплатени разходи), за които бъдещата икономическа изгода е получаването на стоки или услуги вместо правото да се получат парични средства или друг финансов актив, не са финансови активи. Съответно обекти като отсрочени приходи и повечето гаранционни задължения не са финансови пасиви, тъй като изходящият поток от икономически ползи, свързан с тях, е предоставянето на стоки и услуги, а не договорно задължение за изплащане на парични средства или друг финансов актив.

([1]) В настоящите насоки паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ).

▼B

НП12. Пасиви или активи, които не са договорни (като данъци върху доходите, които възникват в резултат от законови изисквания, наложени от правителството), не са финансови пасиви или финансови активи. Счетоводното отчитане на данъците върху доходите е разгледано в МСС 12 *Данъци върху доходите.* По подобен начин конструктивните задължения, както са дефинирани в МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, не възникват от договори и не са финансови пасиви.

Инструменти на собствения капитал

▼M6

НП13. Примерите за инструменти на собствения капитал включват неупражняеми обикновени акции, някои упражняеми инструменти (вж. параграфи 16А и 16Б), някои инструменти, които налагат върху предприятието задължение да предоставят на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация (вж. параграфи 16В и 16Г), някои видове преференциални акции (вж. параграфи НП25 и НП26) и варианти или издадени кол опции, които позволяват на притежателя да запише или да закупи фиксиран брой неупражняеми обикновени акции в емитиращото предприятие в размяна срещу фиксирана сума парични средства или друг финансов актив. Задължението на предприятието да емитира или закупи фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал в замяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал за предприятието (с изключение на посоченото в параграф 22А). Ако такъв договор обаче съдържа задължение за предприятието да плати парични средства или друг финансов актив (различен от договор, класифициран като собствен капитал съгласно параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г), той поражда също и задължение за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване (вж. параграф НП27(а)). Емитент на неупражняеми обикновени акции поема пасив, когато официално действа за извършване на разпространението и става право задължен пред акционерите да направи това. Такъв може да е случаят след обявяването на дивиденти или когато предприятието се ликвидира и всякакви активи, оставащи след удовлетворяване на пасивите, станат разпределими на акционерите.

НП14. Закупена кол опция или друг сходен договор, придобит от предприятието, който му дава правото да придобие обратно фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал срещу предоставянето на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, не е финансов актив за предприятието (с изключение на посоченото в параграф 22А). Вместо това всяко възнаграждение, платено за такъв договор, се приспада от собствения капитал.

Класът инструменти, който е подчинен на всички други класове (параграфи 16А(б) и 16В(б))

НП14А. Една от характеристиките на параграфи 16А и 16В е, че финансовият инструмент е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове.

НП14Б. Когато определя дали даден инструмент е в подчинения клас, предприятието оценява претенциите на инструмента при ликвидация, все едно ликвидацията настъпва на датата, когато то класифицира инструмента. Предприятието следва да преоцени класификацията, ако настъпи промяна в значимите обстоятелства. Например, ако предприятието емитира или изкупи обратно финансов инструмент, това може да се отрази на факта дали въпросният инструмент е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове.

▼**M6**

НП14В. Инструмент, който има преференциално право при ликвидация на предприятието, не е инструмент с право на пропорционален дял от нетните активи на предприятието. Например, инструмент има преференциално право при ликвидация, ако дава право на притежателя на фиксирани дивиденти при ликвидация в допълнение към дела от нетните активи на предприятието, когато други инструменти в подчинения клас с право на пропорционален дял от нетните активи на предприятието не притежават същото право при ликвидация.

НП14Г. Ако предприятието има само един клас финансови инструменти, този клас се третира като подчинен на всички други класове.

Общ размер на очакваните парични потоци, отнасящи се до инструмента, за целия живот на инструмента (параграф 16А (д))

НП14Д. Общият размер на очакваните парични потоци през целия живот на инструмента трябва да се основават в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието през целия живот на инструмента Печалбата или загубата и промяната в признатите нетни активи се оценяват в съгласно съответните МСФО.

Сделки, сключени от притежателя на инструмент, в различно качество от собственик на предприятието (параграфи 16А и 16В)

НП14Е. Притежателят на упражняем финансов инструмент или на инструмент, който налага на предприятието задължението да предостави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация може да сключи сделка с предприятието в качество, различно от това на собственик. Например, притежател на инструмент може да е също нает лице в предприятието. Когато се преценява дали инструментът следва да се класифицира като собствен капитал по силата на параграфи 16А и 16В, се взимат предвид само паричните потоци и договорните срокове и условия на инструмента, които се отнасят до притежателя на инструмента в качеството му на собственик на предприятието.

НП14Ж. Пример за това е командитно дружество, което има съдружници с ограничена отговорност и такива с неограничена отговорност. Някои съдружници с неограничена отговорност могат да дадат гаранция на предприятието и да получат възнаграждение за тази гаранция. В такива ситуации получателят на гаранцията и свързаните парични потоци се отнасят към притежателите на инструмента в тяхното качество на гаранти, а не в ролята им на собственици на предприятието. Следователно такава гаранция и свързаните парични потоци не биха довели до положение съдружниците с неограничена отговорност да се считат за подчинени на съдружниците с ограничена отговорност и няма да се вземат предвид при оценката дали договорните срокове и условия на инструментите на съдружието с ограничена отговорност и инструментите на съдружието с неограничена отговорност са идентични.

НП14З. Друг пример е договореност за подялба на печалбата или загубата, което разпределя печалбата или загубата на притежателите на инструменти на базата на предоставените услуги или генерирания бизнес по време на текущата и предходни години. Такива договорености са сделки с притежателите на инструменти не в качеството им на собственици и не следва да се вземат предвид, когато се оценяват характеристиките, описани в параграфи 16А и 16В. Договорености за подялба на печалбата или загубата обаче, които разпределят печалбата или загубата на притежателите на инструменти на базата на номиналната сума на техните инструменти по отношение на другите в класа, представляват сделки с притежателите на инструменти в качеството им на собственици и следва да се вземат предвид, когато се оценяват характеристиките, описани в параграф 16А и параграф 16В.

▼**M6**

НП14И. Паричните потоци и договорните срокове и условия на сделка между притежател на инструмент (не в качеството му на собственик) и емитиращото предприятие трябва да са сходни на еквивалентна сделка, която може да възникне между непритежател на инструмент и емитиращото предприятие.

Отсъствие на друг финансов инструмент или договор с общ размер на паричните потоци, който в значителна степен фиксира или ограничава остатъчната възвращаемост за притежателя на инструмента (параграфи 16Б и 16Г)

НП14Й. Условие за класификация като собствен капитал на финансов инструмент, който в противен случай отговаря на критериите на параграф 16А или параграф 16Г е предприятието да не притежава друг финансов инструмент или договор, който има (а) общ размер на паричните потоци, основан в значителна степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието и (б) ефекта от съществено ограничаване или фиксиране на остатъчната възвращаемост. Следните инструменти,когато са сключени при нормални търговски условия с несвързани страни, не е вероятно да попречат на инструменти, които в противен случай отговарят на критериите на параграф 16А или параграф 16В да бъдат класифицирани като собствен капитал:

(а) инструменти с общ размер на паричните потоци, основан в значителна степен на печалбата или загубата от конкретен актив на предприятието;

(б) инструменти с общ размер на паричните потоци, основан на процент от приходите;

(в) договори, предназначени да възнаградят наети лица за услуги, предоставени на предприятието;

(г) договори, изискващи плащане на незначителен процент от печалбата за предоставени услуги или стоки.

▼**B**

Деривативни финансови инструменти

НП15. Финансовите инструменти включват основни инструменти (като вземания, задължения и инструменти на собствения капитал) и деривативни финансови инструменти (като финансови опции, фючърси и форуърди, лихвени и валутни суапове). Деривативните финансови инструменти отговарят на определението за финансов инструмент и съответно попадат в обхвата на настоящия стандарт.

НП16. Деривативните финансови инструменти създават права и задължения, които оказват влияние върху прехвърлянето между страните по инструмента на един или повече финансови рискове, присъщи на стоящия в основата финансов инструмент. При възникването деривативните финансови инструменти дават на едната страна договорното право да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално благоприятни, или договорното задължение да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално неблагоприятни. Като цяло обаче ([1]) те не водят до прехвърляне на стоящия в основата финансов инструмент в началото на договора, нито такова прехвърляне възниква задължително на падежа на договора. Някои инструменти съдържат както право, така и задължение да се извърши размяна. Тъй като условията на размяната се определят в началото на деривативния инструмент, с промяната на цените на финансовите пазари тези условия могат да станат или благоприятни, или неблагоприятни.

([1]) Това е валидно за повечето, но не за всички деривативи, напр. в някои междувалутни лихвени суапове главницата се обменя при получаването (и се обменя повторно при падежа).

▼B

НП17. Пут- или кол-опция за размяна на финансови активи или финансови пасиви (т.е. финансови инструменти, различни от инструменти на собствения капитал на предприятието) дава на притежателя си право да получи потенциални бъдещи икономически изгоди, свързани с промени в справедливата стойност на стоящия в основата на договора финансов инструмент. И обратно, емитентът на опция поема задължение да се откаже от потенциални бъдещи икономически ползи или да понесе потенциални загуби на икономически ползи, свързани с промените в справедливата стойност на стоящия в основата финансов инструмент. Договорното право на притежателя и задължението на емитента на опцията отговарят на определението за финансов актив и съответно на финансов пасив. Стоящият в основата финансов инструмент по опционен договор може да бъде всякакъв финансов актив, включително акции в други предприятия и лихвоносни инструменти. Опцията може да изисква от емитента си да емитира дългов инструмент, а не да прехвърли финансов актив, но стоящият в основата инструмент по опцията би представлявал финансов актив за притежателя, ако упражни опцията. Правото на притежателя на опцията да размени финансовия актив при потенциално благоприятни условия и задължението на емитента на опцията да размени финансов актив при потенциално неблагоприятни условия, са различни от стоящия в основата финансов актив, който трябва да бъде разменен при упражняването на опцията. Характерът на правото на притежателя и на задължението на емитента на опцията не се влияят от вероятността за упражняване на опцията.

НП18. Друг пример на деривативен финансов инструмент е форуърден договор, който ще бъде уреден за период от шест месеца, при който едната страна (купувачът) обещава да предостави парични средства от 1 000 000 ВЕ срещу държавни облигации с фиксиран процент с номинална стойност от 1 000 000 ВЕ, а другата страна (продавачът) обещава да предостави държавни облигации с фиксиран процент с номинална стойност от 1 000 000 ВЕ срещу парични средства от 1 000 000 ВЕ. През шестте месеца двете страни имат договорно право и договорно задължение да разменят финансовите инструменти. Ако пазарната цена на държавните облигации нарасне над 1 000 000 ВЕ, условията ще бъдат благоприятни за купувача и неблагоприятни за продавача; ако пазарната цена падне под 1 000 000 ВЕ, ефектът ще бъде противоположен. Купувачът има договорно право (финансов актив), подобно на правото при държаната кол-опция, и договорно задължение (финансов пасив), сходно на задължението при издадената пут-опция, а продавачът има договорно право (финансов актив), сходно на правото при притежавана пут-опция, и договорно задължение (финансов пасив), подобно на задължението при издадена кол-опция. Както при опциите, тези договорни права и задължения представляват финансови активи и финансови пасиви и са различни от стоящите в основата финансови инструменти (облигациите и паричните средства, които трябва да бъдат разменени). Двете страни по форуърден договор имат задължението да действат в договорения срок, докато изпълнението по опционен договор възниква само когато притежателят на опцията избере да я упражни.

НП19. Много други видове деривативни инструменти, съдържащи правото или задължението да се извърши бъдеща размяна, включително лихвен и валутен суап, лихвени тавани, диапазони (комбинация от горна и долна граница) и минимални граници, кредитни ангажименти, улеснения за издаване на полици, и акредитиви. Договорите за лихвен суап могат да се разглеждат като

▼B

вариант на форуърден договор, в който страните се договарят да направят серия от бъдещи размени на парични суми, където едната сума се изчислява при плаващ лихвен процент, а другата при фиксиран лихвен процент. Фючърсните договори са друг вариант на форуърдни договори, основно различаващи се по това, че договорите са стандартизирани и се търгуват на борса.

Договори за покупка или продажба на нефинансови обекти (параграфи 8—10)

НП20. Договорите за покупка или продажба на нефинансови обекти не отговарят на определението за финансов инструмент, тъй като договорното право на едната страна да получи нефинансов актив или услуга и съответстващото задължение на другата страна не установяват сегашно право или задължение на която и да е от страните да получи, предостави или размени финансов актив. Например договори, които предвиждат уреждане само чрез получаване или предоставяне на нефинансов актив (напр. опция, фючърсни или форуърдни договори за сребро), не са финансови инструменти. Много договори за стоки са от този тип. Някои са стандартизирани по форма и се търгуват на организирани пазари по същия до голяма степен начин, по който се търгуват и някои деривативни финансови инструменти. Например фючърсни договори за стоки могат да се купуват или продават веднага срещу парични средства, защото се котират за търгуване на борса и могат да сменят собственика си във всеки един момент. Страните, купуващи и продаващи договора, в действителност търгуват със стоящите в основата стоки. Способността да се купи или продаде договор за стоки срещу парични средства, леснотата, с която той може да бъде купен или продаден, и възможността за договаряне на парично уреждане на задължението да се получи или достави стока не променят фундаменталния характер на договора по начин, който да създава финансов инструмент. Независимо от това някои договори за покупка или продажба на нефинансови обекти, които могат да бъдат уредени нетно или чрез размяна на финансови инструменти, или в които нефинансовият актив може да се превърне незабавно в парични средства, са в обхвата на стандарта, все едно са финансови инструменти (вж. параграф 8).

▼M52

НП21. Освен в случаите, когато това се изисква от МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, договор, който е свързан с получаването или доставката на физически активи, не води до възникването на финансов актив за едната страна и финансов пасив за другата страна, освен ако всяко съответстващо плащане е отсрочено след датата, на която се прехвърлят физическите активи. Такъв е случаят с покупката или продажбата на стоки при условията на търговски кредит.

▼B

НП22. Някои договори са свързани със стоки, но не включват уреждане чрез физическото получаване или доставка на стоки. Те предвиждат уреждане чрез парични плащания, които се определят по формула в договора, а не чрез плащане на фиксирани суми. Например стойността на главницата на облигация може да се изчисли чрез прилагането на пазарна цена на нефта, преобладаваща на падежа на облигацията, към фиксирано количество нефт. Главницата се индексира към цената на стоката, но се урежда единствено в парични средства. Такъв договор представлява финансов инструмент.

НП23. Определението за финансов инструмент включва и договор, който поражда нефинансов актив или нефинансов пасив в допълнение към финансов актив или финансов пасив. Такива финансови инструменти често предоставят на едната страна опцията да размени финансов актив за нефинансов актив. Например облигация, свързана с нефт, може да предостави на притежателя си правото да получи поток от фиксирани

▼B

периодични лихвени плащания и фиксирана сума парични средства на падежа с опцията да размени главницата за фиксирано количество нефт. Желанието за упражняване на тази опция ще варира с течение на времето в зависимост от справедливата стойност на нефта съобразно съотношението на размяна на парични средства срещу нефт (цена на размяната), заложено в облигацията. Намеренията на притежателя на облигацията относно упражняването на опцията не оказват влияние върху същността на съставните активи. Финансовият актив на притежателя и финансовият пасив на емитента правят облигацията финансов инструмент, независимо че се създават и друг вид активи и пасиви.

НП24. [Заличен]

ПРЕДСТАВЯНЕ

Пасиви и собствен капитал (параграфи 15—27)

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

НП25. Привилегированите акции могат да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали привилегирована акция е финансов пасив или инструмент на собствения капитал, емитентът оценява конкретните права, присъщи на акцията, за да определи дали те притежават основните характеристики на финансов пасив. Например привилегирована акция, при която се предвижда обратно изкупуване на конкретна дата или изкупуване по желание на притежателя, представлява финансов пасив, защото емитентът има задължението да прехвърли финансови активи на притежателя на акцията. Потенциалната неспособност на емитента да изпълни задължението да изкупи обратно привилегирована акция, когато е задължен по договор да направи това, независимо дали поради липсата на средства, законово ограничение или недостатъчни печалби или резерви, не обезсилва задължението. Опцията на емитента да изкупи обратно акциите срещу парични средства не отговаря на определението за финансов пасив, защото емитентът няма сегашно задължение да прехвърли финансови активи на акционерите. В този случай обратното изкупуване на акциите е единствено по преценка на емитента. Задължение обаче може да възникне, когато емитентът на акциите упражни своята опция обикновено като уведоми официално акционерите за намерението си да изкупи акциите обратно.

НП26. Когато привилегированите акции не подлежат на обратно изкупуване, подходящата класификация се определя от другите права, които се съдържат в тях. Класификацията се базира върху оценката на същността на договорните споразумения и определенията за финансов пасив и инструмент на собствения капитал. Когато разпределенията за притежателите на привилегировани акции, независимо дали са кумулативни или некумулативни, са по преценка на емитента, акциите са инструменти на собствения капитал. Класификацията на привилегировани акции като инструмент на собствения капитал или финансов пасив не се влияе например от:

а) историята на извършването на разпределения;

б) намерението да се правят разпределения в бъдеще;

в) възможно негативно влияние върху цената на обикновените акции на емитента, ако не се направят разпределения (поради ограничения върху изплащането на дивиденти по обикновените акции, ако не са изплащани дивиденти по привилегированите акции);

г) сумата на резервите на емитента;

▼B

д) очакванията на емитента за печалба или загуба за периода; или

е) способността или неспособността на емитента да окаже влияние върху сумата на своята печалба или загуба за периода.

Уреждане в инструменти на собствения капитал на предприятието (параграфи 21—24)

▼M6

НП27. Следните примери илюстрират как да се класифицират различните видове договори за инструменти на собствения капитал на предприятието:

(а) Договор, който ще бъде уреден от предприятието, получаващо или предоставящо фиксиран брой от своите собствени акции, без бъдещо плащане, или разменящо фиксиран брой от своите собствени акции срещу фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал (с изключение на посоченото в параграф 22А). Съответно всяко получено или платено възнаграждение по такъв договор се добавя директно в или се приспада директно от собствения капитал. Един пример за това е издадена опция за акции, която дава право на контрагента да закупи фиксиран брой от акциите на предприятието срещу фиксирана сума парични средства. Ако обаче договорът изисква от предприятието да изкупи обратно своите собствени акции срещу парични средства или друг финансов актив на фиксирана или определима дата или при поискване, предприятието също признава финансов пасив за настоящата стойност на сумата на обратно изкупуване (с изключение на инструменти, които притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Един пример е задължение на предприятието по форуърден договор да изкупи обратно фиксиран брой от своите собствени акции срещу фиксирана сума парични средства.

(б) Задължението на предприятието да изкупи обратно своите собствени акции срещу парични средства поражда финансов пасив за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване, дори ако броят на акциите, които предприятието е задължено да изкупи обратно, не е фиксиран или ако задължението е под условие спрямо упражняването от страна на контрагента на правото на обратно изкупуване (с изключение на посоченото в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Един пример на условно задължение е издадена опция, която изисква от предприятието да изкупи обратно свои собствени акции срещу парични средства, ако контрагентът упражни опцията.

(в) Договор, който ще бъде уреден в парични средства или друг финансов актив, е финансов актив или финансов пасив, дори ако сумата на паричните средства или другият финансов актив, които ще бъдат получени или предоставени, се базира върху промени в пазарната цена на собствения капитал на предприятието (с изключение на посоченото в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Един пример е опция за акции с нетно парично уреждане.

▼B

г) Договор, който ще бъде уреден в променлив брой собствени акции на предприятието, чиято стойност е равна на фиксирана сума или на сума, базирана върху промени в основна променлива (напр. цена на стоката), е финансов актив или финансов пасив. Един пример е издадена опция за покупка на злато, която, ако бъде упражнена, се урежда нетно в собствени инструменти на предприятието, като предприятието доставя толкова от тези инструменти, колкото са равни на

▼B

стойността на договора за опция. Такъв договор е финансов актив или финансов пасив дори ако основната променлива е цената на собствените акции на предприятието, а не на златото. Съответно договор, който ще бъде уреден във фиксиран брой собствени акции на предприятието, но при който правата, съдържащи се в тези акции ще се променят така че стойността на уреждането да е равна на фиксирана сума или на сума, базирана на промени в основна променлива, е финансов актив или финансов пасив.

Клаузи за уреждане под условие (параграф 25)

НП28. Параграф 25 изисква, ако част от клауза за уреждане под условие, която би изисквала уреждане в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин, който би довел до това даден инструмент да се счита за финансов пасив), не е действителна, клаузата за уреждане да не оказва влияние върху класификацията на финансовия инструмент. Следователно договор, който изисква уреждане в парични средства или променлив брой собствени акции на предприятието само при възникването на събитие, което е изключително рядко, до голяма степен необичайно и много малко вероятно да възникне, е инструмент на собствения капитал. Съответно уреждането във фиксиран брой собствени акции на предприятието може да е забранено по договор при обстоятелства, които са извън контрола на предприятието, но ако тези обстоятелства нямат действителна възможност да настъпят, класификацията като инструмент на собствения капитал е подходяща.

Третиране в консолидирани финансови отчети

►**M32** НП29. В консолидираните финансови отчети предприятието представя малцинственото участие — т.е. дяловете на други страни в собствения капитал и дохода на неговите дъщерни предприятия — в съответствие с МСС 1 и МСФО 10. ◄ При класифицирането на финансов инструмент (или негов компонент) в консолидирани финансови отчети и определянето дали дадена група като цяло има задължение да предостави парични средства или друг финансов актив във връзка с инструмента или да го уреди по начин, който води до класификация като пасив, предприятието взема под внимание сроковете и условията, които са договорени между членовете на групата и притежателите на инструмента. Когато дъщерно предприятие в група издава финансов инструмент и предприятието майка или предприятие от друга група договори допълнителни условия директно с притежателите на инструмента (напр. гаранция), групата може да не разполага с възможност за преценка относно разпределенията или обратното изкупуване. Въпреки че дъщерното предприятие може да класифицира инструмента по подходящ начин в своя индивидуален финансов отчет, без да взема под внимание тези допълнителни условия, ефектът от другите споразумения между членовете на групата и притежателите на инструментите се вземат под внимание, за да се гарантира, че консолидираните финансови отчети отразяват договорите и сделките, в които групата е встъпила като цяло. До степента, в която съществува такова задължение или клауза за уреждане, инструментът (или неговият компонент, който е предмет на задължението) се класифицира като финансов пасив в консолидираните финансови отчети.

▼M6

НП29А. Някои видове инструменти, които налагат договорно задължение върху предприятието, се класифицират като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Класификация в съответствие с тези параграфи е изключение на принципите, прилагани в противен случай в настоящия стандарт към класификацията на инструменти. Това изключение не обхваща класификацията на неконтролиращи участия в консолидираните финансови отчети.

▼M6

Следователно инструменти, класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие или с параграфи 16А и 16Б, или параграфи 16В и 16Г в индивидуалните финансови отчети, които са неконтролиращи участия, се класифицират като пасиви в консолидираните финансови отчети на групата.

▼B

Съставни финансови инструменти (параграфи 28—32)

▼M53

НП30. 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 притежателите. МСФО 9 разглежда класифицирането и оценяването на финансови активи, които са съставни финансови инструменти от гледна точка на притежателя.

▼M33

НП31. Често срещана форма на съставен финансов инструмент е дългов инструмент с внедрена опция за конверсия като например облигация, конвертируема в обикновени акции на емитента, и без всякакви други внедрени деривативни характеристики. В параграф 28 от емитента на такъв финансов инструмент се изисква да представи пасивния компонент и компонента на собствения капитал отделно в отчета за финансовото състояние, както следва:

▼B

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

▼M33

б) инструментът на собствения капитал е внедрена опция за конвертиране на пасив в собствен капитал на емитента. Тази опция има стойност при първоначалното признаване дори когато тя е „извън пари“.

▼B

НП32. При конверсията на конвертируем инструмент на падежа предприятието отписва пасивния компонент и го признава като собствен капитал. Първоначалният капиталов компонент остава като собствен капитал (въпреки че може да бъде прехвърлен от една позиция в рамките на капитала в друга). Няма печалба или загуба при конверсия на падежа.

НП33. Когато дадено предприятие погаси конвертируем инструмент преди падежа чрез по-ранно обратно изкупуване, при което първоначалните привилегии за конверсия останат непроменени, предприятието разпределя платеното възнаграждение и всякакви разходи по сделката за обратното изкупуване, към пасивния или капиталовия компонент на инструмента на датата на сделката. Използваният метод за разпределянето на платеното възнаграждение и на разходите по сделката към отделните компоненти съответства на това, използвано при първоначалното разпределяне на отделните компоненти на постъпленията, получени от предприятието при емитирането на конвертируемия инструмент, в съответствие с параграфи 28—32.

НП34. След разпределяне на възнаграждението всяка произтичаща от това печалба или загуба се третира в съответствие със счетоводните принципи, приложими към свързания компонент, както следва:

а) сумата на печалбата или загубата, свързана с пасивния компонент, се признава в печалбата или загубата; и

▼B

б) сумата на възнаграждението, свързано с капиталовия компонент, се признава в собствения капитал.

НП35. Предприятието може да измени условията на конвертируем инструмент, за да предизвика по-ранна конверсия, например чрез предлагане на по-благоприятен конверсионен коефициент или плащане на друго допълнително възнаграждение при конверсия преди определената дата. Разликата на датата, на която условията са променени, между справедливата стойност на възнаграждение то, което притежателят получава при конверсията на инструмента съгласно коригираните условия, и справедливата стойност на възнаграждението, което притежателят би получил съгласно първоначалните условия, се признава като загуба в печалбата или загубата.

Обратно изкупени акции (параграфи 33 и 34)

НП36. Инструментите на собствения капитал на предприятието не се признават като финансов актив независимо от причината, поради която са били придобити обратно. Параграф 33 изисква предприятие, което придобива обратно свои инструменти на собствения капитал, да приспадне тези инструменти на собствения капитал от собствения капитал. Когато предприятие държи свой собствен капитал от името на други лица обаче, напр. финансова институция, държаща свой собствен капитал от името на клиент, съществува взаимоотношение на посредничество и в резултат на това тези притежания не се включват в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ на предприятието.

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

НП37. Следният пример илюстрира прилагането на параграф 35 по отношение на съставен финансов инструмент. Да допуснем, че некумулативна привилегирована акция подлежи на задължително обратно изкупуване срещу парични средства след пет години, но по преценка на предприятието преди датата на обратното изкупуване се изплащат дивиденти. Такъв инструмент е съставен финансов инструмент с капиталов компонент, който е настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване. Отпускането на отбив по този компонент се признава в печалбата или загубата и се класифицира като разход за лихви. Всички изплатени дивиденти се отнасят за капиталовия компонент и съответно се признават като разпределение на печалба или загуба. Сходно третиране би се приложило, ако обратното изкупуване не е задължително, а по избор на притежателя, или ако акцията е задължително конвертируема в променлив брой обикновени акции, изчислени така че да са равни на фиксирана сума или на сума, базираща се на промени в основна променлива (напр. стока). Ако обаче към сумата на обратното изкупуване се добавят някакви неизплатени дивиденти, целият инструмент е пасив. В този случай всички дивиденти се класифицират като разход за лихви.

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

▼M34

_____

Критерий за това, че предприятието „понастоящем има юридически упражняемо право на компенсиране на признатите суми“ (параграф 42, буква а))

НП38А. Компенсаторно право може да е налице понастоящем или да е обвързано с бъдещо събитие (например да се задейства и упражнява само при настъпването на бъдещо събитие като неизпълнение или неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност на контрагент). Дори ако компенсаторното право не е обвързано с бъдещо събитие, то може да бъде юридически упражняемо само при някое от следните обстоятелства: обичайни условия на стопанска дейност, неизпълнение или неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност на контрагент).

▼**M34**

НП38Б. За да удовлетвори критерия в параграф 42, буква а), предприятието трябва понастоящем да има юридически упражняемо компенсаторно право. Това означава, че това право:

а) не е обвързано с бъдещо събитие, както и

б) е юридически упражняемо при всяко едно от следните обстоятелства:

(i) обичайните условия на стопанска дейност;

(ii) неизпълнение, както и

(iii) неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност

на предприятието или всички негови контрагенти.

НП38В. Естеството и обхвата на компенсаторното право, включително свързаните с упражнимостта му условия, както и въпросът дали се запазва при неизпълнение или неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност, могат да се различават при различните правни системи. Следователно може да се приеме, че компенсаторното право е налице автоматично извън обичайните условия на стопанска дейност. Например правото в областта на неплатежоспособността или обявяването в несъстоятелност може да забранява или ограничава в определени случаи правото на компенсиране при неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност.

НП38Г. При определянето на това дали компенсаторното право е юридически упражняемо при обичайните условия на стопанска дейност, неизпълнение или неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност на предприятието или всички негови контрагенти (както е посочено в параграф НП38Б, буква б)) е необходимо да се анализира правото, приложимо към взаимоотношенията между страните (договорни клаузи, право, на което е подвластен договорът, правото в областта на неплатежоспособността или обявяването в несъстоятелност на контрагентите и др.).

Критерий за това, че предприятието „има намерение да уреди на нетна база или да реализира актив и едновременно с това да уреди пасив“ (параграф 42, буква б))

НП38Д. За да удовлетвори критерия в параграф 42, буква б) предприятието трябва да има намерение или да уреди на нетна база актива, или да го реализира и едновременно с това да уреди пасива. Въпреки че предприятието може да има право да уреди на нетна база актива, то може да го реализира и да уреди пасива отделно.

НП38Е. Ако предприятието може да уреди сумите по такъв начин, че резултатът действително да е равнозначен на нетно уреждане, то ще удовлетвори критерия за уреждане в параграф 42, буква б). Това ще се случи само ако механизмът за брутно уреждане има свойства, които премахват или водят до незначителен кредитен риск и риск по отношение на ликвидността, както и ако дължимите и платимите суми се уреждат в рамките на един процес или цикъл. Например механизъм за брутно уреждане, който удовлетворява критерия за уреждане в параграф 42, е този, който притежава всички изброени по-долу свойства:

а) компенсируемите финансови активи и финансови пасиви се предоставят едновременно за обработка;

▼M34

б) след предоставянето за обработка на финансовите активи и пасиви, страните се споразумяват да изпълнят задълженията по уреждането;

в) паричните потоци в резултат на активите и пасивите няма възможност да се променят след предоставянето им за обработка (освен ако обработването не бъде осъществено — вж. буква г) по-долу);

г) обезпечените с ценни книжа активи и пасиви се уреждат при прехвърляне на ценните книжа или подобен механизъм (например доставка срещу плащане) така, че ако прехвърлянето не се осъществи, обработването на свързаната дължима или платима сума, за която ценните книжа са обезпечени, също няма да се осъществи (и обратно);

д) всяка операция, която не бъде изпълнена (според посоченото в буква г)), се въвежда отново за обработване до уреждането ѝ;

е) уреждаПараграф НП38, намиращ се непосредствено след заглавието „Компенсиране на финансов актив и финансов пасив“ (параграфи 42—50), се заличава. Добавят се заглавие и параграфи НП38А—НП38Ето се извършва в рамките на една и съща институция (банка по сетълмента, централна банка или централен депозитар на ценни книжа); както и

ж) налице е кредитен механизъм, действащ в рамките на един ден, който може да предостави достатъчни наличности овърдрафт за извършване обработването на плащанията на датата на уреждане за всяка от страните, като също така е практически сигурно, че задълженията към кредитния механизъм ще бъдат изпълнени при поискване.

▼B

НП39. Стандартът не указва специално третиране за така наречените „синтетични инструменти“, които са групи от отделни финансови инструменти, придобити и държани с цел да подражават на характеристиките на друг инструмент. Например дългосрочен дълг с плаващ лихвен процент, комбиниран с лихвен суап, който е свързан с получаването на плаващи плащания и извършването на фиксирани плащания, синтезира дългосрочен дълг с фиксиран процент. Всеки от отделните финансови инструменти, които заедно съставляват „синтетичен инструмент“, представлява договорно право или задължение със свои собствени срокове и условия, като всеки може да бъде прехвърлен или уреден поотделно. Всеки финансов инструмент е изложен на рискове, които може да се различават от рисковете, на които са изложени други финансови инструменти. Съответно, когато един финансов инструмент в „синтетичен инструмент“ е актив, а друг е пасив, те не се компенсират и се представят в ►M5 отчета за финансовото състояние на предприятието ◄ на нетна база, освен ако не отговарят на критериите за компенсиране в параграф 42. Прави се оповестяване на съществените срокове и условия на всеки финансов инструмент, въпреки че предприятието може да посочи в допълнение и характера на взаимоотношението между отделните инструменти (вж. параграф 65).

▼**B**

ОПОВЕСТЯВАНЕ

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

НП40. [Заличен]

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 33

Нетна печалба на акция

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да се определят принципи за определянето и представянето на нетната печалба на акция, използването на които да подобри възможностите за сравняване на резултатите на различни предприятия през един и същ или през различни отчетни периоди за едно предприятие. Въпреки ограниченията върху информацията за изчисляване на нетната печалба на акция, дължащи се на различия в счетоводните политики, използвани при определянето на термина „нетна печалба“, наличието на един последователно дефиниран знаменател подобрява финансовата отчетност. Стандартът акцентира върху знаменателя във формулата за изчисляване на нетната печалба на акция.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт следва да се прилага за:

а) отделните или индивидуалните финансови отчети на предприятие:

i) чиито обикновени акции или потенциални обикновени акции са публично търгуеми (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари), или

ii) което подава или е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия по ценни книжа или друг регулаторен орган за целите на издаване на обикновени акции на публичния пазар; и

б) консолидираните финансови отчети на група с предприятие майка:

i) чиито обикновени акции или потенциални обикновени акции са публично търгуеми (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари), или

ii) което подава или е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия по ценни книжа или друг регулаторен орган за целите на издаване на обикновени акции на публичния пазар.

3. Предприятие, което оповестява нетната печалба на акция, трябва да изчислява и оповестява нетната печалба на акция в съответствие с настоящия стандарт.

►M32 4. **Когато едно предприятие представя едновременно консолидирани и индивидуални финансови отчети, изготвени в съответствие съответно с МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* и МСС 27 *Индивидуални финансови отчети*, оповестяванията, изисквани според настоящия стандарт, трябва да бъдат представени само на базата на консолидирана информация.** ◄ Всяко предприятие, което реши да оповести нетната печалба на акция на базата на своите отделни финансови отчети, трябва да представи информацията за нетната печалба на акция единствено в основния формат на своя индивидуален ►M5 отчет за всеобхватния доход ◄. Предприятието не следва да представя такава информация за нетната печалба на акция в консолидираните финансови отчети.

▼**M31**

4А. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10А от МСС 1 „Представяне на финансови отчети“ (изменен през 2011 г.), то представя доходите на акция само в този отделен отчет.

▼**B**

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Мерките срещу намаляване на стойността включват увеличение на нетната печалба на акция или намаление на загубата на акция, възникващо от предположението, че конвертируемите инструменти са конвертирани, че опциите или варантите са упражнени или че са емитирани обикновени акции в резултат от изпълнението на конкретни условия.

Договор за емитируеми акции под условие — договор за емитиране на акции, който зависи от удовлетворяването на конкретни условия.

Емитируеми обикновени акции под условие — обикновени акции, които се емитират срещу малка сума парични средства, без парични средства или срещу друго възнаграждение въз основа на удовлетворяването на конкретни условия, заложени в договора за емитиране на акции под условие.

Намаляване на стойността — намаляване на нетната печалба на акция или увеличение на загубата на акция, които са резултат от предположението, че конвертируемите инструменти са конвертирани, че опциите или варантите са упражнени или че са емитирани обикновени акции в резултат от изпълнението на конкретни условия.

Опции, варанти и еквивалентни инструменти — финансови инструменти, които дават на притежателя им правото да закупи обикновени акции.

Обикновена акция — инструмент на собствения капитал, който е подчинен на всички други класове инструменти на собствения капитал.

Потенциална обикновена акция — финансов инструмент или друг договор, който дава на притежателя си правото да закупи обикновени акции.

Пут-опция на обикновени акции — договори, които дават на притежателя им правото да продаде обикновени акции на конкретна цена и в определен период.

6. Обикновените акции участват в подялбата на печалбата за периода само след като другите видове акции, например привилегированите акции, са участвали. Едно предприятие може да има повече от един клас обикновени акции. Обикновените акции от един и същ клас имат едни и същи права за получаване на дивиденти.

7. Примери за потенциални обикновени акции са:

а) финансови пасиви или инструменти на собствения капитал, включващи привилегировани акции, които са конвертируеми в обикновени акции;

б) опции и варанти;

в) акции, които ще бъдат емитирани след изпълнението на конкретни условия, произтичащи от договорни споразумения, като закупуването на даден бизнес или други активи.

▼**M33**

8. Определените в МСС 32 „Финансови инструменти: представяне“ термини се използват в настоящия стандарт според значението, уточнено в параграф 11 от МСС 32, освен ако не е отбелязано друго. В МСС 32 се дава определение на финансов инструмент, финансов актив, финансов пасив и инструмент на собствения капитал, и се предоставят насоки за прилагането на тези определения. В МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“ се определя справедливата стойност и изискванията за прилагането на тази дефиниция.

▼**B**

ОЦЕНКА

Основна нетна печалба на акция

9. Предприятието изчислява основната нетна печалба на акция, съответстваща на печалбата или загубата, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции на предприятието майка, както и, ако е представена такава информация — съответстваща на печалбата или загубата, произтичащи от продължаващи дейности, които подлежат на разпределение между тези акционери.

10. Основната нетна печалба на акция трябва да се изчислява като се раздели печалбата или загубата за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции (числител), на среднопретеглия брой на държаните обикновени акции за периода (знаменател).

11. Даването на информация за основната нетна печалба на акция има за цел да предостави средство за оценка на дела на всяка обикновена акция в резултатите от дейността на предприятието майка през отчетния период.

Нетна печалба

12. За целите на изчислението на основната нетна печалба на акция, сумите, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, във връзка с:

а) печалбата или загубата от продължаващи дейности, подлежаща на разпределение към предприятието майка; и

б) печалбата или загубата, подлежаща на разпределение към предприятието майка,

са сумите, посочени в букви а) и б), намалени със сумите след данъчно облагане на дивидентите по привилегировани акции, разликите при разплащане на привилегировани акции и други подобни ефекти от операции с привилегировани акции, които са класифицирани като капитал.

13. Всички приходи и разходи, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, признати през периода, включително разходите за облагане с данъци и дивиденти на привилегировани акции, класифицирани като пасив, се включват при определянето на печалба или загуба за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка (вж. МСС 1 ►**M5** ——————— ◄).

14. Сумата на дивидентите по привилегировани акции след данъчно облагане, с която се намалява нетната печалба или загуба за периода, е:

а) сумата на всички привилегировани дивиденти по привилегировани акции без натрупване след данъчно облагане, декларирани за периода; и

б) общата сума на дължимите преференциални дивиденти по привилегированите акции след данъчно облагане с натрупване за периода независимо от това дали дивидентите са били декларирани. Сумата на преференциалните дивиденти за периода не включва преференциалните дивиденти по привилегировани акции с натрупване, платени или декларирани през периода, но отнасящи се за минали периоди.

▼B

15. Привилегированите акции, които осигуряват нисък първоначален дивидент с цел обезщетяване на предприятието за това, че ги е продало със сконто, или по-висок от пазарния дивидент в по-късни периоди с цел обезщетяване на инвеститорите, които са платили за тези акции по-висока цена, понякога се наричат привилегировани акции с увеличаващ се процент. Всяко сконто или премия при първоначална емисия на привилегировани акции с увеличаващ се процент се амортизира и признава в неразпределената печалба по метода на ефективната лихва и се третира като дивидент по привилегировани акции за целите на изчислението на нетната печалба на акция.

16. Привилегированите акции могат да бъдат закупени обратно, след като предприятието отправи покана за търг към техните притежатели. Превишението на справедливата стойност на възнаграждението, платено към акционерите с привилегировани акции, над балансовата стойност на привилегированите акции се счита за възвръщаемост на притежателите на привилегировани акции и се признава като разход в неразпределената печалба на предприятието. С тази сума се намалява печалбата или загубата, подлежаща на разпределение към притежателите на обикновени акции от предприятието майка.

17. Предприятието може да предизвика по-ранно конвертиране на конвертируемите привилегировани акции чрез въвеждане на благоприятни промени в оригиналните срокове и условия на конвертиране или чрез заплащане на допълнително възнаграждение. Превишението на справедливата стойност на обикновените акции или на всяко друго платено възнаграждение над справедливата стойност на акциите, които се издават съгласно оригиналните условия за конвертиране се счита за възвръщаемост към привилегированите акционери и се намалява от печалбата или загубата, която се разпределя в полза на държателите на обикновени акции.

18. Превишението на балансовата стойност на привилегированите акции над справедливата стойност на възнаграждението, платено към акционерите с привилегировани акции, се прибавя към изчисляването на печалба или загуба, подлежаща на разпределяне между притежателите на обикновени акции в предприятието майка.

Акции

19. За целите на изчисляване на основната нетна печалба на акция, броят на обикновените акции трябва да бъде среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение за периода.

20. Използването на среднопретегления брой на обикновени акции в обращение през периода отчита възможността сумата на акционерния капитал да варира през периода в резултат на това, че по-голям или по-малък брой акции са в обращение към даден момент. Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение за периода е равен на броя на обикновените акции в обращение в началото на периода, коригиран с броя на обратно изкупените или новоемитираните обикновени акции през периода, умножен по средновремевия фактор. Средновремевият фактор е равен на броя на дните, през които конкретните акции са били в обращение, съотнесен към общия броя на дните през периода; в много случаи е по-правилно да се приеме разумно обоснована приблизителна среднопретеглена величина.

21. В повечето случаи акциите се включват в среднопретегления брой от датата, на която насрещното възмездяване по тях става дължимо (която обикновено е датата на тяхното емитиране), например:

а) обикновени акции, емитирани срещу парични средства, се включват от датата, на която вземането е дължимо;

б) обикновени акции, емитирани срещу доброволно повторно инвестиране на дивиденти от обикновени или привилегировани акции, се включват от датата на повторното инвестиране;

▼B

в) обикновени акции, емитирани в резултат от конвертирането на дългов инструмент в обикновени акции, се включват от датата, от която спира да се начислява лихва;

г) обикновени акции, емитирани вместо лихва или главница по други финансови инструменти, се включват от датата, от която спира да се начислява лихва;

д) обикновени акции, емитирани срещу уреждане на задължение на предприятието, се включват от датата на уреждане на задължението;

е) обикновени акции, емитирани срещу придобиване на актив, различен от парични средства, се включват от датата, на която е признато придобиването; и

ж) обикновени акции, емитирани в замяна на получаването на услуги в предприятието, се включват от датата на получаване на услугите.

Моментът на включване на обикновените акции в среднопретеглената брой акции се определя от специфичните срокове и условия, съпровождащи тяхното емитиране. Специално внимание трябва да се отдели на съдържанието на всеки договор, свързан с емисията на акции.

▼M12

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

▼B

23. Обикновени акции, емитирани при конвертирането на задължително конвертируем инструмент, се включват в изчисляването на основната нетна печалба на акция от датата на влизане в сила на договора.

24. Емитируемите обикновени акции под условие се считат в обращение и се включват в изчисляването на основната нетна печалба на акция само от датата, от която са удовлетворени всички необходими условия (т.е. когато необходимите събития са се случили). Акциите, които подлежат на емитиране единствено и само след изтичането на определен период от време, не се третират като емитирани обикновени акции под условие, тъй като периодът от време е определен. Обикновени акции в обращение, които подлежат на потенциално извеждане от обращение при определени условия, не се третират като акции в обращение и се изключват при изчисляването на основни нетна печалба на акция до датата, на която престават да бъдат предмет на обратно изкупуване.

25. [Заличен]

26. Среднопретегленият брой на обикновени акции в обращение през периода и за всички представени периоди трябва да бъде коригиран с всички събития, различни от конвертирането на потенциални обикновени акции, които са променили броя на обикновените акции в обращение без съответната промяна в ресурсите.

27. Обикновените акции могат да бъдат издавани или броят на обикновените акции в обращение може да бъде променян без съответна промяна в ресурсите. Примери за това са:

а) капитализация или премийна емисия (понякога наричана „дивидент, платим под формата на акции“);

б) допълнителен елемент към друга емисия, например допълнителен елемент към правата на съществуващите акционери;

в) разделяне на акции; и

г) възстановяване на разделени акции (консолидация на акции).

▼B

28. При капитализация, допълнителна емисия или разделяне на акции, обикновените акции се издават на съществуващите акционери без заплащане на допълнително възнаграждение от тяхна страна. Поради това броят на обикновените акции в обращение се увеличава, без да настъпва съответно увеличение в ресурсите. Броят на обикновените акции, които са в обращение преди събитието, се коригира, за да се отрази пропорционалната промяна в броя на обикновените акции в обращение така, сякаш събитието се е случило в началото на представения най-ранен период. Например при допълнителна емисия на принципа „две към едно“, броят на обикновените акции в обращение преди емисията се умножава по три, за да се получи новият общ брой акции, или по две, за да се получи броя на допълнителните обикновени акции.

29. Консолидирането на обикновени акции обикновено намалява броя на обикновените акции в обращение, без да настъпва съответно намаление на ресурсите. Въпреки това, когато общият ефект се състои в обратно изкупуване на акции по справедлива стойност, намаляването на броя на акциите в обращение е резултат от съответното намаляване в ресурсите. Пример за това е консолидирането на акции в комбинация със специален дивидент. Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение през периода, в който е настъпила комбинираната сделка, се коригира с цел отразяване на намалението в броя на обикновените акции от датата, на която е признат специалният дивидент.

Нетна печалба на акция с намалена стойност

30. Предприятието трябва да изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност за сумите от нетната печалба или загуба, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка и, ако са представени — за сумите от нетната печалба или загуба от продължаващи обичайни дейности, подлежаща на разпределение между тези акционери.

31. За да изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието трябва да коригира нетната печалба или загуба, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка и среднопретеглия брой на акциите в обращение, с ефекта от всички потенциални обикновени акции с намалена стойност.

32. Целта на изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност съответства на тази, свързана с изчисляването на основната нетна печалба на акция, а именно — да предостави средство за оценка на дела на всяка обикновена акция в резултатите на предприятието — като се отчита ефектът от всички потенциални акции с намалена стойност в обращение през периода. В резултат:

а) печалбата или загубата за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, се увеличава със сумата на дивидентите и лихвите след данъчно облагане, признати в периода във връзка с потенциалните обикновени акции с намалена стойност, и се коригира с всички останали промени в приходите или разходите, които биха могли да възникнат в резултат от конвертирането на потенциални обикновени акции с намалена стойност; и

б) среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение през периода се увеличава със среднопретеглия брой на допълнителните обикновени акции, които биха били в обращение при конвертиране на всички потенциални обикновени акции с намалена стойност.

▼B

Доходи

33. За да изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието трябва да коригира печалбата или загубата, подлежащи на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, изчислени в съответствие с параграф 12, с ефекта след данъчно облагане на:

а) всички дивиденти или други пера, свързани с потенциалните обикновени акции с намалена стойност, които са били приспаднати с цел изчисляване на печалбата или загубата, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, изчислени в съответствие с параграф 12;

б) лихвата по потенциалните обикновени акции с намалена стойност, призната за периода; и

в) всички други промени в приходите или разходите, които биха възникнали от конвертирането на потенциални обикновени акции с намалена стойност.

▼M53

34. След като потенциалните обикновени акции бъдат конвертирани в обикновени акции, статиите, посочени в параграфи 33, букви а)—в), престават да съществуват. За сметка на това, новите обикновени акции ще имат правото да участват в нетната печалба или загуба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка. Поради това печалбата или загубата, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка, изчислена в съответствие с параграф 12, се коригира със сумата на статиите, посочени в параграф 33, букви а)—в), и други свързани данъци. Разходите, свързани с потенциалните обикновени акции, включват разходи и дисконт по сделки, осчетоводени в съответствие с метода на ефективната лихва (вж. МСФО 9).

▼B

35. Конвертирането на потенциални обикновени акции може да доведе до последващи промени в приходите или разходите. Например намалението на разходите за лихви във връзка с потенциалните обикновени акции и съответното увеличение на печалбата или намаление на загубата за периода може да доведат до увеличение на разходите във връзка с установения негарантиран план за разпределяне на печалби между служители на предприятието. За да се изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, печалбата или загубата се коригира с всички такива произтичащи промени в приходите или разходите.

Акции

36. За целите на изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност броят на обикновените акции трябва да бъде среднопретегленият брой на обикновените акции, изчислен в съответствие с параграфи 19 и 26, плюс среднопретеглени брой на обикновените акции, които биха били емитирани при конвертиране на всички потенциални акции с намалена стойност в обикновени акции. Потенциалните обикновени акции с намалена стойност трябва да се считат за конвертирани в обикновени акции от началото на периода или ако това е станало покъсно, от датата на емитиране на потенциалните обикновени акции.

37. Потенциалните обикновени акции с намалена стойност се определят самостоятелно за всеки представен период. Броят на потенциалните обикновени акции с намалена стойност за периода от началото на годината не е равен на техния среднопретеглен брой, включен в изчисленията за всеки междинен период.

▼B

38. Потенциалните обикновени акции се претеглят за периода, през който са били в обращение. Потенциалните обикновени акции, които са анулирани или чиито срок е изтекъл през периода, се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност само за частта от периода, в който са били в обращение. Потенциалните обикновени акции с намалена стойност, които са били конвертирани в обикновени акции през периода, се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност само за частта от началото на периода до датата на тяхното конвертиране; считано от датата на конвертиране, получените обикновени акции се включват едновременно в изчислението на основната нетна печалба и нетната печалба на акция с намалена стойност.

39. Броят на обикновените акции, които ще бъдат емитирани при конвертиране на потенциалните обикновени акции с намалена стойност, се определя от условията на потенциалните обикновени акции. При наличие на повече от една конверсии, изчисленията предполагат най-изгодния курс на конвертиране или продажна цена от гледна точка на притежателя на потенциалните обикновени акции.

▼M32

40. Дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие може да емитира в полза на страни, различни от предприятието майка или инвеститора със съвместен контрол или значително влияние върху предприятието, в което е инвестирано, потенциални обикновени акции, които са конвертируеми или в обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, или в обикновени акции на предприятието майка или инвеститорите със съвместен контрол или значително влияние (отчитащо се предприятие) върху предприятието, в което е инвестирано. Ако тези потенциални обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие имат ефект, намаляващ стойността на основната нетна печалба на акция на отчитащото се предприятие, те се включват в изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност.

▼B

Потенциални обикновени акции с намалена стойност

41. Потенциалните обикновени акции се третират като акции с намалена стойност единствено и само когато тяхното конвертиране в обикновени акции би намалило печалбата или увеличило загубата на акция от продължаващи обичайни дейности.

42. Предприятието използва печалбата или загубата от продължаващи обичайни дейности, подлежаща на разпределяне към предприятието майка като „контролно число“, за да установи дали потенциалните обикновени акции са с намаляващ, или с ненамаляващ ефект върху нетната печалба на акция. Печалбата или загубата от продължаващи обичайни дейности, подлежаща на разпределяне към предприятието майка, се коригира в съответствие с разпоредбите на параграф 12 и изключва статиите, които се отнасят до преустановени дейности.

43. Потенциалните обикновени акции са насочени срещу намаляването на сумата на нетната печалба на акция, когато конвертирането им в обикновени акции би увеличило нетната печалба на акция или би намалило загубите на акция от продължаващи обичайни дейности. Ефектът от конвертирането, упражняването на права или друга емисия на потенциални обикновени акции, които биха били насочени срещу намаляването на сумата на нетната печалба на акция не се взима предвид при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност.

44. За да се определи дали потенциалните обикновени акции са с намалена, или не-намаляваща стойност, всяка емисия или серия от потенциални обикновени акции се разглежда поотделно, а не съвкупно. Последователността, в която се разглеждат потенциалните обикновени акции, може да окаже влияние върху преценката относно ненамаляемия им ефект върху нетната печалба на акция. Следователно с цел да се постигне максимално намаляване на основните нетна печалба на акция, всяка емисия

▼B

или серия от потенциални обикновени акции се разглежда в последователност от акцията с най-намалена стойност към акцията с най-малко намалена стойност, т.е. потенциалните обикновени акции с намалена стойност с най-ниски „нетна печалба на акция“ се включват в изчислението на нетната печалба на акции с намалена стойност преди тези акции, които генерират по-висока нетна печалба на акция. Обикновено опциите и варантите се включват на първо място, тъй като те не оказват влияние върху числителя в уравнението.

Опции, варанти и еквивалентни инструменти

45. За да се изчислят нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието трябва да възприеме, че упражнява поетите опции и варанти с намаляваща стойност. Очакваните постъпления от тези инструменти трябва да се считат за получени, считано от датата на емисията и да се изчислят по средна пазарна стойност на обикновените акции за периода. Разликата между броя на емитираните обикновени акции и броя на обикновените акции, които биха били емитирани по средна пазарна стойност, следва да се третира като безвъзмездна емисия на обикновени акции.

46. Опциите и варантите са с намаляваща стойност, когато биха довели до емитирането на обикновени акции с по-ниска от средната пазарна стойност на обикновените акции за периода. Количественият израз на намалението е равен на средната пазарна стойност на обикновените акции за периода, намалена с цената на емитирането им. Поради това, за да се изчисли нетната печалба на акция с намалена стойност, потенциалните обикновени акции се третират като състоящи се от:

а) договор за издаване на определен брой обикновени акции по тяхната средна пазарна цена за периода. Счита се, че тези обикновени акции са оценени по справедлив начин и не носят нито намаляващ, нито ненамаляващ ефект, и не се взимат предвид при изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност; и

б) договор за безвъзмездно издаване на останалите обикновени акции; такива обикновени акции не генерират постъпления и нямат ефект върху нетната печалба или загуба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в обращение. Поради това, такива акции намаляват стойността на нетната печалба на акция и се прибавят към броя на обикновените акции в обращение при изчисляването на нетна печалба на акция с намалена стойност.

47. Опциите и варантите са с намаляваща стойност единствено когато средната пазарна цена на обикновените акции за периода надвишава цената при упражняване на опциите или варантите (т.е. те генерират печалба). Неразпределената печалба на акция за минали периоди не подлежи на ретроспективна корекция с оглед отразяване на промените в цените на обикновените акции.

▼M33

47А. За опциите върху акции и други споразумения с плащане на базата на акции, за които се прилага МСФО 2 „Плащане на базата на акции“, емисионната цена, посочена в параграф 46, и цената на упражняване, посочена в параграф 47, включват справедливата стойност (оценена в съответствие с МСФО 2) на всички стоки или услуги, които трябва да бъдат предоставени на предприятието в бъдеще по силата на опцията върху акции или друго споразумение за плащане на базата на акции.

▼B

48. Опциите, предоставени на наети лица за участие в капитала с определени или определяеми условия, и непридобитите обикновени акции се третират като опции при изчислението на нетната печалба на акции с намалена стойност, въпреки че те могат да бъдат придобивани под условие. Те се третират в обращение от деня на предоставяне. Опциите, предоставени на наети лица за участие в капитала, обвързани с постигнати резултати, се третират като емитируеми акции под условие, защото тяхното емитиране зависи от изпълнението на определени условия за определен период от време.

▼B

Конвертируеми инструменти

49. Намаляващият ефект от конвертируемите инструменти се отразява в нетната печалба на акция с намалена стойност в съответствие с параграфи 33 и 36.

50. Конвертируемите привилегировани акции имат ненамаляващ ефект, когато сумата на дивидента по тези акции, деклариран през или акумулиран за текущия период на базата на една обикновена акция, получена в резултат от конвертирането, надвишава основната нетна печалба на акция. По подобен начин конвертируемият дълг има ненамаляващ ефект, когато лихвата по него (намалена с данъци и други изменения в приходите или разходите), разпределена на една обикновена акция, получена в резултат от конвертирането, надвишава основната нетна печалба на акция.

51. Обратното изкупуване или предизвиканото конвертиране на конвертируемите привилегировани акции може да окаже влияние единствено върху част от предишните акции в обращение. В такива случаи допълнителното възнаграждение, посочено в параграф 17, подлежи на разпределяне по отношение на тези акции, които са обратно изкупени или конвертирани с оглед определянето на това дали останалите привилегировани акции в обращение са с намалена стойност. Изкупените обратно или конвертирани акции се разглеждат отделно от останалите акции.

Емитируеми акции под условие

52. Както и при изчисление на основната нетна печалба на акция, емитируемите под условие акции се третират като акции в обращение при изчисляването на основната нетна печалба на акция и се включват в изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност само в случай че са удовлетворени определени условия (т.е. настъпили са определени събития). Емитираните под условие акции се включват от началото на периода (или от датата на договора за емитиране под условие на акции, ако е от по-късен период). При неудовлетворяване на условията броят на емитираните под условие акции, включен в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, се определя на базата на броя на акциите, които биха били емитирани, ако краят на периода е същият като края на периода за емитиране под условие. Не се разрешава преизчисляване в случай, че условията не са изпълнени при изтичане на периода за емитиране под условие.

53. В случай че като условие за емитиране на акциите е зададено постигането или поддържането на определен размер приходи за периода и тези приходи са били постигнати към края на отчетния период, но трябва да бъдат поддържани за допълнителен период, допълнителните обикновени акции се третират като акции в обращение, а ако имат намаляващ ефект, се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност. В този случай при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност се взима броят на обикновените акции, които биха били емитирани, ако сумата на приходите в края на отчетния период е равна на сумата на приходите в края на периода за емитиране под условие. Тъй като приходите биха могли да се променят в бъдещ период, изчисляването на основната нетна печалба на акция не включва подобни емитируеми под условие обикновени акции до изтичане на периода за тяхното емитиране под условие поради неудовлетворяване на всички условия.

54. Броят на емитируемите под условие акции може да е обвързан с бъдещата пазарна цена на обикновените акции. В този случай ако ефектът е намаляващ, при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност се взима броят на обикновените акции, които биха били емитирани, ако сумата на приходите в края на отчетния период е равна на сумата на приходите в края на периода за емитиране под условие. При положение че зададеното условие за емитиране на акции взима предвид тяхната

▼B

усреднена пазарна стойност за определен период от време, който се простира извън края на отчетния период, се използва усредненият брой за времето, което е изтекло. Тъй като пазарната цена би могла да се промени в бъдещ период, изчисляването на основната нетна печалба на акция не включва подобни емитирани под условие обикновени акции до изтичане на периода за тяхното емитиране под условие поради неудовлетворяване на всички условия.

55. Броят на емитируемите под условие акции може да е обвързан с бъдещите доходи и цена на обикновените акции. В подобни случаи броят на обикновените акции, включени в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, се основава и на двете условия (т.е. доходите да тази дата и текущата пазарна цена в края на отчетния период). Емитируемите под условие акции не се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, докато не са изпълнени и двете условия.

56. В други случаи броят на емитируемите под условие обикновени акции зависи от условие, което е различно от доходи или пазарна цена (например, откриване на определен брой магазини на дребно). В такива случаи и приемайки, че съществуващият статут на това условие се запазва до края на периода на тяхното емитиране под условие, емитируемите под условие обикновени акции се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност в зависимост дали статутът е запазен до края на отчетния период.

57. Потенциалните емитируеми под условие обикновени акции (различни от тези, включени в договора за емитиране на акции под условие, като емитирани под условие конвертируеми инструменти) се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, както следва:

а) предприятието определя дали потенциалните обикновени акции могат да се считат за емитируеми въз основа на посочените условия за тяхното емитиране в съответствие с разпоредбите за емитиране на акции под условие, съдържащи се в параграфи 52—56; и

б) ако тези потенциални обикновени акции трябва да бъдат отразени в нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието определя тяхното влияние върху изчислението на основната нетна печалба на акция като следва разпоредбите, отнасящи се до опциите и варантите в параграфи 45—48, разпоредбите за конвертируемите инструменти в параграфи 49—51, разпоредбите, отнасящи се до договорите, които се уреждат чрез обикновени акции или парични средства в параграфи 58—61, или други разпоредби, както е подходящо.

Въпреки това, упражняването на права или конвертирането на акции не се взима предвид за целите на изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност, освен ако упражняването на права или конвертирането на сходни потенциални обикновени акции в обращение, неподлежащи на емитиране под условие, не е взето предвид.

Договори, които могат да бъдат уреждани в обикновени акции или в парични средства

58. Когато се емитират акции по договор, който по избор на предприятието може да бъде уреден в обикновени акции или в парични средства, предприятието трябва да приеме, че договорът ще бъде уреден в обикновени акции и получените в резултат от това потенциални обикновени акции ще бъдат включени в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, ако техният ефект е намаляващ.

59. Когато подобен договор се признава в актива или пасива за целите на осчетоводяването или съдържа компонент на капитала или компонент на пасива, предприятието трябва да коригира числителя с всяко изменение в нетната печалба или загуба, което би възникнало през периода, в случай че договорът е бил класифициран изцяло като инструмент на собствения капитал. Тази корекция е подобна на корекциите, които се изискват от разпоредбите на параграф 33.

▼B

60. Когато се емитират акции по договор, който в зависимост от избора на притежателя на акциите, може да бъде уреден в обикновени акции или в парични средства, при изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност трябва да се използва уреждането с по-ниската стойност от паричното изражение или акции.

61. Пример за договор, който може да бъде уреден в обикновени акции или в парични средства, е дългов инструмент, който на датата на падежа дава на предприятието неограничено право да изплати сумата на главницата в парични средства или собствени обикновени акции. Друг пример е издадена пут-опция, която дава на своя притежател правото да получи при упражняването и обикновени акции или в парични средства.

Закупени опции

62. Договори, като закупени пут- и кол-опции (т.е. опции върху собствените акции на предприятието), не се включват в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, защото това би имало противонамаляващ ефект. Пут-опцията би била упражнена само когато цената на упражняване на опцията е по-висока от пазарната, а кол-опцията би била упражнена само когато цената на упражняване на опцията е по-ниска от пазарната.

Издадени пут-опции

63. Договори, които изискват от предприятието да закупи обратно своите собствени акции, като пут-опции, емитирани пут-опции и форуърдни договори, се признават в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, ако имат намаляващ ефект. В случай че тези договори „са в парите“ през периода (т.е. цената на упражняване или уреждане на опцията надвишава средната пазарна цена за периода), потенциалният намаляващ ефект върху нетната печалба на акция трябва да бъде изчислен по следния начин:

а) приема се, че в началото на периода ще бъдат емитирани достатъчно обикновени акции (по средна пазарна цена за периода) и ще генерират постъпления, които да удовлетворят разпоредбите на договора;

б) приема се, че постъпленията от емисията ще бъдат използвани с цел удовлетворяване на разпоредбите на договора (т.е. да бъдат закупени обратно обикновени акции); и

в) увеличените обикновени акции (разликата между броя на приетите за емитирани обикновени акции и броя на получените акции в резултат от изпълнението на договора) трябва да бъдат включени при изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност.

ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕ СЪС ЗАДНА ДАТА

64. Ако броят на потенциалните обикновени акции в обращение се увеличава в резултат на капитализация, допълнителна емисия или разделяне на акции, или се намалява в резултат на консолидация на акции, основната нетна печалба на акция или нетната печалба на акция с намалена стойност за всички отчетни периоди трябва да се преизчисли със задна дата. Ако тези промени възникнат след датата на изготвяне на ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, но преди датата, на която финансовите отчети са оторизирани за публикуване, изчисляването на нетната печалба на акция в отчетите за периода и във всички финансови отчети за предходни периоди трябва да се базира на новия брой акции. Когато изчисленията за нетната печалба на акция отразяват такива изменения в броя на акциите, този факт трябва да бъде оповестен. Освен това основната нетна печалба на акция или нетната печалба на акция с намалена стойност за всички периоди трябва да бъде коригирана с ефектите от грешки и корекциите, които се налагат в резултат от промени в счетоводните политики, отразени със задна дата.

▼B

65. Предприятието не преизчислява нетната печалба на акция с намалена стойност за никой от предходните периоди поради промени в използваните допускания или поради конвертирането на потенциални обикновени акции в държани обикновени акции.

ПРЕДСТАВЯНЕ

66. Предприятието следва да представя основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ по отношение на всяка печалба или загуба от продължаващи дейности, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции в предприятието майка за всеки клас обикновени акции, който има различно право на дял от нетната печалба за периода. Предприятието следва да представя основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност, като им отдава еднакво значение за всички отчетни периоди.

67. Нетната печалба на акция се представя за всеки един период, за който е изготвен ►M5 отчет за всеобхватния доход ◄. Ако е отчетена нетна печалба на акция с намалена стойност най-малко за един период, то тя се отчита за всички представени периоди дори и ако е равна на основната нетна печалба на акция. В случай че основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност са еднакви, те могат да бъдат представени под една статия в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

▼M31

67A. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10A от МСС 1 (изменен през 2011 г.), в този отделен отчет се представят основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, както се изисква в параграфи 66 и 67.

▼B

68. Предприятие, което отчита преустановени дейности, оповестява основната нетна печалба на акция или нетната печалба на акция с намалена стойност за преустановените дейности в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ или в пояснителните приложения към финансовите отчети.

▼M31

68A. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10A от МСС 1 (изменен през 2011 г.), в този отделен отчет се представят основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност от преустановените дейности, както се изисква в параграф 68.

▼B

69. Настоящият стандарт изисква предприятието да представя основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност дори и когато размерът на тази печалба е отрицателен (загуба на акция).

ОПОВЕСТЯВАНЕ

70. Предприятието оповестява:

а) сумите, използвани като числители при изчисляването на основните нетна печалба на акция, и нетната печалба на акция с намалена стойност, и равнението между тези суми и нетната печалба или загуба за периода, подлежаща на разпределение към предприятието майка. Равняването включва индивидуалния ефект от всеки клас инструменти върху нетната печалба на акции;

▼B

б) среднопретегления брой обикновени акции, използвани като знаменател при изчисляването на основната нетна печалба на акция, и нетната печалба на акция с намалена стойност, и равнението на тези знаменатели помежду им. Равняването включва индивидуалния ефект от всеки клас инструменти върху нетната печалба на акции;

в) инструментите (включително емитируемите под условие акции), които могат да повлияят върху оценката на нетната печалба на акция с намалена стойност в бъдещ период, но които не са били включени в изчислението на нетната печалба на акция с намалена стойност, тъй като за представения(те) период(и) имат ненамаляващ ефект;

г) описание на сделки с обикновени акции или с потенциални обикновени акции, различни от осчетоводените в съответствие с параграф 64, които възникват ►M5 след края на отчетния период ◄, които биха променили значително броя на обикновените или потенциалните обикновени акции в обращение в края на периода, в случай че тези сделки са възникнали преди края на отчетния период.

71. Примери за сделките, посочени в параграф 70, буква г), включват:

а) емитиране на акции срещу парични средства;

б) емитиране на акции, където постъпленията от емисията се използват за погасяване на дълг, или привилегировани акции в обращение към ►M5 края на отчетния период ◄;

в) обратно изкупуване на обикновени акции в обращение;

г) конвертиране или упражняване на потенциални обикновени акции в обращение към ►M5 края на отчетния период ◄, в обикновени акции;

д) издаване на опции, варанти или конвертируеми инструменти; и

е) постигане на условията, които биха довели до издаването на емитируеми под условие акции.

Сумата на нетната печалба на акция не се преизчислява за сделки, възникнали след датата на изготвяне на ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, защото такива операции не влияят върху сумата на капитала, използван за генериране на печалбата или загубата за периода.

72. Финансовите инструменти и другите договори, в резултат на които възникват потенциалните обикновени акции, могат да включват срокове и условия, които влияят върху оценяването на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност. Тези срокове и условия могат да определят дали потенциалните обикновени акции са с намалена стойност, или не, и ако са с намалена стойност — да определят ефекта върху среднопретегления брой на държаните акции и на всички последващи корекции на нетната печалба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции. Оповестяването на сроковете и условията по такива финансови инструменти и други договори се поощрява от настоящия стандарт, освен ако не е указано друго (вж. МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*).

▼B

73. Ако едно предприятие оповестява сумите за акция в добавка към основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност, като използва отчетен компонент на нетната печалба или загуба за периода, различен от печалбата или загуба, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции, такива суми трябва да се изчисляват, като се използва среднопретегления брой обикновени акции, определен в съответствие с настоящия стандарт. Размерът на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност се оповестяват, като им се придава еднакво значение и се представят в пояснителните приложения към финансовите отчети. Предприятието посочва по какъв начин е(са) определен(и) числителя(ите), включително дали размерът на нетната печалба е посочен преди или след данъчно облагане. В случай че се използва компонент на ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, който не е отчетен като отделен ред в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, се представя равнение между използвания компонент и отделен ред, представен в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

▼M31

73А. Параграф 73 се прилага също и за предприятие, което оповестява, в допълнение към основните доходи и доходите на акция с намалена стойност, сумите на акция, като използва отчетен компонент на печалбата и загубата, различен от този, изискван от настоящия стандарт.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

74. Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Когато предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼M5

74А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това добавя следните параграфи 4А, 67А, 68А и 73А. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M32

74Б. МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни предприятия*, издадени през май 2011 г., измениха параграфи 4, 40 и А11. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

▼M33

74В. С МСФО 13, издаден през май 2011 г. се изменят параграфи 8, 47А и А2. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼M31

74Г. С издадения през юни 2011 г. документ „Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход“ (изменения на МСС 1) се изменят параграфи 67А, 68А и 73А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

▼M53

74Д. С МСФО 9 *Финансови инструменти*, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 34. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.

▼B

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

75. Настоящият стандарт заменя МСС 33 *Доходи на акция* (издаден през 1997 г.).

76. Настоящият стандарт заменя ПКР-24 *Доходи на акция — финансови инструменти и други договори, които могат да бъдат уреждани в акции*.

▼B

Допълнение А

НАСОКИ ЗА ПРИЛАГАНЕ

Настоящото допълнение е неразделна част от стандарта.

ПЕЧАЛБА ИЛИ ЗАГУБА, ПОДЛЕЖАЩА НА РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ КЪМ ПРЕДПРИЯТИЕТО МАЙКА

А1. С цел изчисляване на нетната печалба на акция въз основа на консолидираните финансови отчети, нетната печалба или загуба, подлежаща на разпределение към предприятието майка, се отнася до печалбата или загубата на консолидираното предприятие, след коригиране с оглед на ►M11 неконтролиращите участия ◄.

ЕМИТИРАНЕ НА ПРАВА

►M33 А2. Издаването на обикновени акции в момента на упражняването или конвертирането на потенциални обикновени акции обикновено не води до възникване на премиен елемент. Причината за това е, че потенциалните обикновени акции се емитират по справедлива стойност, което води до пропорционална промяна в ресурсите, притежавани от предприятието. Въпреки това, при емисията на права, цената на упражняване обикновено е по-ниска от справедливата стойност на акциите. ◄ Следователно, както е посочено в параграф 27, буква б), подобна емисия на права включва премиен елемент. Ако емисията на права бъде предложена на всички съществуващи акционери, броят на обикновените акции, използвани при изчисляване на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност за всички периоди преди емисията на права, е равен на броя на обикновените акции в обращение преди емисията, умножен по следния фактор:

$$\frac{\text{Справедлива стойност на акция непосредствено преди упражняване на правата}}{\text{Теоретична справедлива стойност на акция след упражняване на правата}}$$

▼M33

Теоретичната справедлива стойност на акция след упражняване на правата се изчислява, като общата справедлива стойност на акциите непосредствено преди упражняването на правата се добави към приходите, реализирани при упражняването на правата, като сумата се разделя на броя на акциите в обращение след упражняване на правата. В случай че правата подлежат на публично търгуване отделно от акциите преди датата на упражняване на правата, справедливата стойност се оценява в края на последния ден, в който акциите се търгуват заедно с правата.

▼B

КОНТРОЛЕН НОМЕР

А3. За да дадем пример за прилагането на концепцията за контролен номер, посочена в параграфи 42 и 43, нека предположим, че дадено предприятие реализира печалба от продължаващи дейности, подлежаща на разпределение към предприятието майка, в размер на 4 800 ВЕ ([1]), загуба от преустановени дейности, подлежаща на разпределение към предприятието майка, в размер на 7 200 ВЕ, загуба, подлежаща на разпределение към предприятието майка, в размер на 2 400 ВЕ, както и 2 000 обикновени акции и 400 потенциални обикновени акции в обращение. Основната нетна печалба на акция, реализирана от предприятието, е 2,40 ВЕ от продължаващи дейности, 3,60 ВЕ от преустановени дейности и 1,20 ВЕ загуба. Ако приемем, че горепосочените 400 потенциални обикновени акции не носят нито печалба, нито загуба, то те се включват при изчисляване

([1]) В настоящите насоки паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ).

▼B

на нетната печалба на акция с намалена стойност, тъй като получената нетна печалба на акция от продължаващи дейности в размер на 2,00 BE е намаляваща. Тъй като контролният номер е печалбата от продължаващи дейности, подлежаща на разпределение към предприятието майка, предприятието включва и тези 400 потенциални обикновени акции при изчисляване на размера на другата нетна печалба на акция, независимо че полученият размер на нетната печалба на акция има ненамаляващ ефект спрямо основната нетна печалба на акция, т.е. загубата на акция е по-малка [(3,00 BE) на акция за загубата от преустановени дейности и (1,00 BE) на акция за загубата.]

СРЕДНА ПАЗАРНА ЦЕНА НА ОБИКНОВЕНИТЕ АКЦИИ

A4. С цел изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, средната пазарна цена на обикновените акции, които предстои да се емитират, се определя въз основа на средната пазарна цена на обикновените акции, емитирани през периода. На теория всяка пазарна сделка с обикновените акции на предприятието би могла да се включи при определяне на средната пазарна цена. На практика е целесъобразно да се използва осреднената стойност на седмична или месечна база.

A5. Обикновено при изчисляване на средната пазарна цена се използват пазарните цени в края на деня. Независимо от това, когато има значително колебание в цените, за представителна се взима средната стойност между най-високата и най-ниската цена. Методът, използван за изчисляване на средната пазарна цена, се използва последователно, освен ако цената престане да бъде представителна поради променените условия. Например, когато предприятие, което в продължение на няколко години използва за изчисляване на средната пазарна цена пазарните цени в края на деня и тези цени са се характеризирали с относителна стабилност, при възникване на значителни колебания на цените, в резултат на които пазарните цени в края на деня вече не са представителни, предприятието може да използва метода на осреднената стойност между най-високата и най-ниската цена.

ОПЦИИ, ВАРАНТИ И ЕКВИВАЛЕНТНИ ИНСТРУМЕНТИ

A6. Приема се, че опциите или варантите за закупуване на конвертируеми инструменти могат да се упражнят при закупуване на конвертируем инструмент, при условие че средните цени както на конвертируемия инструмент, така и на обикновените акции, получени при конвертирането, са по-високи от цената на упражняване на опциите или варантите. Независимо от това, упражняване се допуска само при условие че се осъществи конвертиране на подобни конвертируеми инструменти в обращение.

A7. Възможно е опциите или варантите да разрешават или изискват продажбата на дълг или на други инструменти на предприятието (или неговото предприятие майка или дъщерно предприятие) за изплащане на пълната цена на упражняване или част от нея. При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, тези опции или варантите имат намаляващ ефект, ако: а) средната пазарна цена на съответните обикновени акции за периода е по-висока от цената на упражняване, или б) продажната цена на инструмента, който ще бъде продаван, е по-ниска от тази, при която той може да бъде предлаган, съгласно договора за опция или варант, в резултат на което поради сконтото ефективната цена на упражняване се оказва по-ниска от пазарната цена на обикновените акции, получена при упражняване. При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност може да се приеме, че тези опции или варанти са упражнени, а дългът или другите инструменти са продадени. Ако за притежателя на опция или варант е по-изгодно плащане в брой и договорът

▼B

допуска сделката да се осъществи по този начин, то тогава се извършва плащане в брой. Лихвените плащания (след данъчно облагане) по дълг, който подлежи на продажба, се добавят обратно към числителя, като корективна сума.

A8. Подобен подход се прилага спрямо привилегированите акции, които се търгуват при подобни условия или спрямо другите инструменти, които имат опции за конвертиране, позволяващи на инвеститора да плати в брой при по-благоприятен курс на конвертиране.

A9. Условията на определени опции или варанти включват изискването приходите при упражняване на тези инструменти да се използват за погасяване на дълга или на други инструменти на предприятието (или неговото предприятие майка или дъщерно предприятие). При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, тези опции или варанти се приемат за упражнени, като получените суми се използват за закупуване на дълга по неговата средна пазарна цена, а не за закупуване на обикновени акции. Независимо от това, сумите, получени при предполагаемото упражняване, които надвишават сумата, използвана за предполагаемото закупуване на дълг, се взимат предвид (т.е. приема се, че се използват за обратно изкупуване на обикновени акции) при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност. Лихвените плащания (след данъчно облагане) по даден дълг, който се закупува, се добавят обратно към числителя, като корективна сума.

ЕМИТИРАНИ ПУТ-ОПЦИИ

A10. За да илюстрираме прилагането на параграф 63, приемаме, че предприятието е емитирало и има в обращение 120 пут-опции по своите обикновени акции в обращение с цена на упражняване 35 ВЕ. Средната пазарна цена на неговите обикновени акции за периода е 28 ВЕ. При изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, предприятието приема, че е емитирало 150 акции при цена 28 ВЕ на акция в началото на периода, за да покрие задълженията си по опцията за продажба в размер на 4 200 ВЕ. Разликата между емитираните 150 обикновени акции и получените 120 обикновени акции при удовлетворяване на опцията за продажба (30 допълнителни обикновени акции) се добавя към знаменателя при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност.

ИНСТРУМЕНТИ НА ДЪЩЕРНИ, СЪВМЕСТНИ ИЛИ АСОЦИИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

▼M32

A11. Потенциалните обикновени акции на дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие, които могат да се конвертират в обикновени акции на дъщерното, съвместно или асоциирано предприятие, или в обикновени акции на предприятието майка или инвеститорите със съвместен контрол или значително влияние (отчитащо се предприятие) върху предприятието, в което е инвестирано, се включват при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, както следва:

▼B

а) инструментите, емитирани от дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие, даващи възможност на притежателите им да придобият обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, се включват в изчисляването на размера на нетната печалба на акция с намалена стойност на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие. Получената нетна печалба на акция се включва в изчисляването на нетната печалба на акция на отчитащото се предприятие въз основа на придобитите от отчитащото се предприятие инструменти, емитирани от дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие;

▼B

б) инструменти на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, които са конвертируеми в обикновени акции на отчитащото се предприятие, се разглеждат като потенциални обикновени акции на отчитащото се предприятие за целите на изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност. По подобен начин опциите или варантите, емитирани от дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие с цел закупуване на обикновени акции на отчитащото се предприятие, се разглеждат като потенциални обикновени акции на отчитащото се предприятие при изчисляването на консолидираната нетна печалба на акция с намалена стойност.

A12. За да се определи какъв е ефектът върху нетната печалба на акция от инструментите, емитирани от отчитащото се предприятие и конвертируеми в обикновени акции на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, се приема, че инструментите са конвертирани и числителят (печалбата или загубата, подлежаща на разпределение към притежателите на обикновени акции от предприятието майка) е коригиран в съответствие с параграф 33. Освен тези корекции, числителят се преизчислява, при положение че отчитащото се предприятие регистрира промяна в размера на печалбата или загубата (например приходи от дивиденти или приходи, произтичащи от прилагането на метода на собствения капитал), която се дължи на увеличения брой обикновени акции в обращение на дъщерното, съвместното или асоциираното предприятие, получени в резултат от предполагаемото конвертиране. Знаменателят при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност не се изменя, тъй като при предполагаемото конвертиране броят на обикновените акции в обращение на отчитащото се предприятие не би се променил.

ИНСТРУМЕНТИ НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ И ОБИКНОВЕНИ АКЦИИ ОТ ДВА КЛАСА

A13. Капиталът на някои предприятия включва:

а) инструменти, които участват при формиране на дивиденти от обикновени акции съгласно установена формула (например две за едно), като понякога съществува горна граница за размера на участието (например в рамките на, но не и над определена сума на акция);

б) клас обикновени акции с дивидент, който се различава от дивидента по друг клас обикновени акции, но без предварително определени или привилегировани права.

A14. С цел изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност, конвертиране се предвижда за тези инструменти, посочени в параграф A13, които са конвертируеми в обикновени акции единствено ако имат намаляващ ефект. По отношение на инструментите, които не са конвертируеми в клас обикновени акции, печалбата или загубата за периода се разпределя по различните класове акции и инструментите на собствения капитал в съответствие с произтичащото право на дивидент или други права на участие в неразпределената печалба. С цел изчисляване на основната нетна печалба на акция и нетната печалба на акция с намалена стойност:

а) печалбата или загубата, подлежаща на разпределение към притежателите на обикновени акции на предприятието майка, се коригира (печалбата се намалява, а загубата се увеличава) с размера на дивидентите, декларирани през периода за всеки клас акции, и с договорената сума на дивидентите (или лихвите върху облигациите), които трябва да се платят за периода (например, неизплатената кумулативна сума на дивидентите);

▼B

б) оставащата печалба или загуба се разпределя към обикновените акции и инструментите с дялово участие така че всеки инструмент да участва в печалбата, като че ли цялата печалба или загуба за периода е била разпределена. Общата сума на печалба или загуба, разпределена за всеки клас инструменти на собствения капитал, се определя чрез събиране на сумата, предвидена за дивиденти, и сумата, заделена за инструменти с дялово участие;

в) общата сума на печалба или загуба, разпределена за всеки клас инструменти на собствения капитал, се разделя на броя инструменти в обращение, към които е отнесена печалбата с цел определяне на нетната печалба на акция за съответния инструмент.

За целите на изчисляването на нетната печалба на акции с намалена стойност всички потенциални обикновени акции, които се приема, че са емитирани, се включват в акциите в обращение.

ЧАСТИЧНО ИЗПЛАТЕНИ АКЦИИ

A15. Ако обикновените акции са емитирани, без да са изцяло изплатени, при изчисляването на основната нетна печалба на акция те се разглеждат като част от обикновена акция, дотолкова доколкото съдържат право на участие при формиране на дивидентите през периода, отнасящ се за напълно изплатена обикновена акция.

A16. Дотолкова, доколкото частично изплатените акции не съдържат право на участие при формиране на дивидентите през периода, те се разглеждат като еквивалент на варанти или опции при изчисляване на нетната печалба на акция с намалена стойност. Приема се, че неизплатеното салдо представлява сумата, използвана за закупуване на обикновени акции. Броят на акциите, включени при изчисляването на нетната печалба на акция с намалена стойност, е разликата между броя на записаните акции и броя на акциите, които се предвижда да бъдат закупени.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 34

Междинно финансово отчитане

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да се определи минималното съдържание на междинния финансов отчет и принципите за признаване и оценка при пълните или съкратените финансови отчети за междинен период. Навременното и надеждно междинно финансово отчитане подобрява възможността на инвеститори, кредитори и други да разберат способността на предприятието да генерира доход и парични потоци и неговото финансово състояние и ликвидност.

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт не постановява кои предприятия трябва да публикуват междинни финансови отчети, колко често или колко скоро след края на междинния период. Все пак, правителствата, органите, регулиращи пазарите на ценни книжа, фондовите борси и счетоводните органи често изискват от предприятията, чиито ценни книжа на собствения или привлечен капитал са търгувани публично, да публикуват междинни финансови отчети. Настоящият стандарт е приложим, в случай че предприятието трябва или избира да публикува междинен финансов отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане. Комитетът по Международни счетоводни стандарти ([1]) насърчава публично търгуваните предприятия да представят междинни финансови отчети, които да са в съответствие с принципите на признаване, оценяване и оповестяване, изложени в настоящия стандарт. По-конкретно публично търгуваните предприятия са насърчавани:

   а) да представят междинни финансови отчети поне към края на първото полугодие на своята финансова година; и

   б) да правят достъпни своите междинни финансови отчети не по-късно от 60 дни след края на междинния период.

2. Всеки финансов отчет, годишен или междинен, се оценява самостоятелно за съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане. Фактът, че дадено предприятие може да не е представило междинни финансови отчети през определена финансова година или да е представило междинни финансови отчети, които не съответстват на настоящия стандарт, не пречи годишните финансови отчети на предприятието да са в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, ако иначе отговарят на тях.

3. Ако междинният финансов отчет на дадено предприятие се описва като отговарящ на Международните стандарти за финансово отчитане, той трябва да отговаря на всички изисквания на настоящия стандарт. Параграф 19 изисква определени оповестявания в този смисъл.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

([1]) Правоприемник на Комитета за международни счетоводни стандарти стана Съветът за Международни счетоводни стандарти, който започна да функционира през 2001 г.

▼B

Междинен период е период на финансово отчитане, по-кратък от пълна финансова година.

▼M5

Междинен финансов отчет означава финансов отчет, съдържащ или пълен комплект финансови отчети (както са описани в МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)) или комплект съкратени финансови отчети (както са описани в настоящия стандарт) за даден междинен период.

▼B

СЪДЪРЖАНИЕ НА МЕЖДИННИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

▼M49

5. МСС 1 определя пълен комплект финансови отчети, които съдържат следните компоненти:

▼M36

а) отчет за финансовото състояние към края на периода;

б) отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода;

в) отчет за промените в собствения капитал за периода;

г) отчет за паричните потоци за периода;

▼M49

д) пояснителни приложения, съдържащи значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация;

▼M36

да) сравнителна информация по отношение на предходния период, както е определено в параграфи 38 и 38А от МСС 1; и

е) отчет за финансовото състояние към началото на предходния период, когато предприятието прилага счетоводна политика със задна дата или прави преизчисление със задна дата на статии в своите финансови отчети, или когато прекласифицира статии в своите финансови отчети в съответствие с параграфи 40А—40Г от МСС 1.

Предприятията могат да използват наименования на отчетите различни от тези, използвани в настоящия стандарт. Например може да се използва терминът „отчет за всеобхватния доход“ вместо „отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход“.

▼B

6. В интерес на своевременните действия и предвид разходите, както и за да се избягва повторението на вече отчетена в предходен период информация, от предприятието може да се изисква или то може да избере да предоставя по-малко информация към датите на междинно отчитане в сравнение с годишните си финансови отчети. Настоящият стандарт дефинира минималното съдържание на междинния финансов отчет като включващо съкратен финансов отчет и подбрани пояснителни приложения. Предназначението на междинния финансов отчет е да предоставя актуализация на последния пълен комплект годишни финансови отчети. Съответно той се концентрира върху нови дейности, събития и обстоятелства и не повтаря вече отчетена информация.

7. Нищо в настоящия стандарт не е предназначено да възпрепятства или разубеждава предприятието да публикува пълен комплект финансови отчети (както е описано в МСС 1) в своя междинен финансов отчет, вместо съкратени финансови отчети и подбрани пояснителни приложения. Също така стандартът не възпрепятства, нито разубеждава предприятието да включи в съкратените междинни финансови отчети по-голям от минималния брой позиции или подбрани пояснителни приложения от посочените в стандарта. Насоките за признаване и оценяване в настоящия стандарт се прилагат също и към пълните финансови отчети за даден междинен период и такива отчети биха включвали всички оповестявания, изисквани от стандарта (особено подбраните оповестявания в пояснителните приложения в параграф 16), както и такива, изисквани от други стандарти.

▼B

Минимум компоненти на междинния финансов отчет

▼M31

8. Междинният финансов отчет включва като минимум следните компоненти:

▼M5

а) съкратен отчет за финансовото състояние;

▼M31

б) съкратен отчет (или отчети) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход;

▼M5

в) съкратен отчет за промените в собствения капитал;

г) съкратен отчет за паричните потоци; и

д) подбрани пояснителни бележки.

▼M31

8А. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10А от МСС 1 (изменен през 2011 г.), то представя междинна съкратена информация от този отделен отчет.

▼B

Форма и съдържание на междинните финансови отчети

9. Ако предприятието публикува пълен комплект финансови отчети в своя междинен финансов отчет, формата и съдържанието на тези отчети отговарят на изискванията на МСС 1 за пълен комплект финансови отчети.

10. Ако предприятието публикува комплект съкратени финансови отчети в своя междинен финансов отчет, тези съкратени отчети включват като минимум всяко от заглавията и междинните суми, които са били включени в последния му годишен финансов отчет и подбраните пояснителни приложения съгласно изискванията на настоящия стандарт. Допълнителни позиции или пояснителни приложения се включват, ако тяхното невключване би направило съкратените междинни финансови отчети подвеждащи.

▼M8

11. В отчета, който представя компонентите на печалбата или загубата за междинен период, предприятието следва да представи основните доходи и доходите на акция с намалена стойност за този период, когато предприятието е в обхвата на МСС 33 *Печалба на акция*. ([1]).

▼M31

11А. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10А от МСС 1 (изменен през 2011 г.), в този отделен отчет се представят основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност.

([1]) Този параграф бе изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през 2008 г., за изясняване обхвата на МСС 34.

▼B

►M5 12. МСС 1 (както е преработен през 2007 г.) дава насоки за структурата на финансовите отчети. ◄ Насоките за изпълнение на МСС 1 илюстрират начините, по които могат да бъдат представени ►M5 отчетът за финансовото състояние ◄, ►M5 отчетът за всеобхватния доход ◄ и отчетът за промени в собствения капитал.

▼M5

_____

▼B

14. Междинният финансов отчет се изготвя на консолидирана основа, ако последният годишен финансов отчет на предприятието е представлявал консолидиран отчет. Отделните финансови отчети на предприятието майка не съответстват и не са сравними с консолидираните отчети в последния годишен финансов отчет. Ако годишният финансов отчет на предприятието е включвал, освен консолидираните финансови отчети, също и отделните финансови отчети на предприятието майка, настоящият стандарт нито изисква, нито забранява включването на отделните отчети на предприятието майка в междинния финансов отчет на предприятието.

▼M29

Съществени събития и сделки

15. Предприятието включва в междинния финансов отчет обяснение на събития и сделки, които са съществени за разбиране на промените във финансовото състояние и резултати на предприятието след края на последния годишен отчетен период. С информацията, оповестена по отношение на тези събития и сделки, се актуализира съответната информация, представена в последния годишен финансов отчет.

15А. Потребителят на междинния финансов отчет на предприятието ще има достъп до последния годишен финансов отчет на това предприятие. Поради това, не е необходимо пояснителните приложения към междинния финансов отчет да представят относително несъществено актуализиране на информацията, която вече е била отчетена в пояснителните приложения към последния годишен финансов отчет.

▼M52

15Б. Следва списък на събития и сделки, за които се изисква оповестяване, ако са съществени; списъкът не е изчерпателен.

▼M29

а) обезценка на материалните запаси до нетната им реализируема стойност и обратното проявление на такава обезценка;

▼M52

б) признаването на загуба от обезценката на финансови активи, имоти, машини и съоръжения, нематериални активи, активи, произтичащи от договори с клиенти, или други активи и възстановяване на такава загуба от обезценка;

▼M29

в) обратното проявление на всякакви провизии за разходи за преструктуриране;

г) придобивания и продажби на позиции от имоти, машини и съоръжения;

д) неотменими задължения за закупуване на имоти, машини и съоръжения;

е) уреждане на съдебни дела;

ж) корекции на грешки от предишни периоди;

з) промени във фирмените или икономическите обстоятелства, които влияят на справедливата стойност на финансовите активи и пасиви на предприятието, независимо дали тези активи или пасиви са признати по справедлива стойности или амортизирана стойност;

и) всяко просрочие на кредит или нарушаване на кредитно споразумение, които не са били отстранени на или преди края на отчетния период;

▼M29

й) сделки между свързани лица;

к) прехвърляне между равнищата на използваната йерархия на справедливата стойност при изчисляване на справедливата стойност на финансовите инструменти;

л) промени в класификацията на финансовите активи в резултат на промяна в целите или използването на тези активи; както и

м) промени в условните пасиви или условните активи.

15В. Отделни МСФО съдържат насоки относно изискванията по отношение на оповестяванията за много точки, изброени в параграф 15Б. Когато събитие или сделка са съществени за разбирането на промените във финансовото състояние и резултатите на предприятието след края на периода на последното годишно отчитане, в междинния финансов отчет на предприятието трябва да се съдържат обяснение и актуализация на съответната информация, включена във финансовите отчети за последния период на годишно отчитане.

———————

Други оповестявания

▼M52

16А. **В допълнение към оповестяването на важни събития и сделки в съответствие с параграфи 15— 15В, предприятието включва следната информация в своите бележки към междинните финансови отчети, ако не е била оповестена другаде в междинния финансов отчет. Информацията обикновено се отчита на базата на периода от началото на финансовата година до момента.**

▼M29

а) изявление, че при междинните финансови отчети се следват същата счетоводна политика и методи на изчисление, както при последните годишни финансови отчети или, ако тази политика или методи са били променени, описание на характера и ефекта от тази промяна;

б) обяснителни коментари относно сезонността или цикличността на междинните операции;

в) характер и брой на позициите, засягащи активите, пасивите, собствения капитал, нетния доход или паричните потоци, които са необичайни поради своя характер, размер или честота на проявление;

г) естеството и размера на промените в приблизителните оценки на сумите, отчетени в предишни междинни периоди за текущата финансова година, или промени в приблизителните оценки на сумите, отчетени в предишни финансови години;

д) емитиране, обратно изкупуване и погасяване на дългови и капиталови ценни книжа;

е) платени дивиденти (общо или на акция) отделно за обикновените акции и другите акции;

▼M36

ж) следната информация за сегменти (оповестяване на информация за сегменти се изисква в междинните финансови отчети на предприятието само ако МСФО 8 *Оперативни сегменти* изисква предприятието да оповестява информация за сегменти в своите годишни финансови отчети):

▼M29

(i) приходи от външни клиенти, ако са включени в оценката на печалбата или загубата на сегмента, преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, или редовно предоставяни по друг начин на ръководителя, вземащ главните оперативни решения;

(ii) интерсегментни приходи, ако са включени в оценката на печалбата или загубата на сегмента, преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, или редовно предоставяни по друг начин на ръководителя, вземащ главните оперативни решения;

(iii) оценка на печалбата или загубата на сегмента;

▼M36

(iv) следната информация за сегменти (оповестяване на информация за сегменти се изисква в междинните финансови отчети на предприятието само ако МСФО 8 *Оперативни сегменти* изисква предприятието да оповестява информация за сегменти в своите годишни финансови отчети);

▼M29

(v) описание на разликите спрямо последните годишни финансови отчети в базата на сегментирането или в базата на оценката на печалбата или загубата на сегмента;

(vi) равнение на общия размер на печалбата или загубата на сегмента, подлежащ на отчитане, с печалбата или загубата на предприятието преди данъци (данъчен приход) и прекратените дейности. Все пак, ако едно предприятие направи разпределение по отчетни сегментни позиции от рода на данъчен разход (данъчен приход), предприятието може да направи равнение на общата сума на размера на сегментната печалба или загуба с печалбата или загубата по тези позиции. Съществените позиции за равняване се установяват и се описват поотделно в това равняване;

з) събития след междинния период, които не са отразени във финансовите отчети за междинния период;

и) ефекта от промените в състава на предприятието по време на междинния период, включително бизнес комбинациите, получения или загубен контрол върху дъщерни дружества и дългосрочните инвестиции, преструктурираният и преустановените дейности. В случай на бизнес комбинации предприятието оповестява информацията, изисквана по силата на МСФО 3 Бизнес комбинации;

▼M33

й) **за финансовите инструменти — оповестяване на справедлива стойност в съответствие с параграфи 91 и 92, параграф 93, буква з), параграфи 94—96, 98 и 99 от МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“ и параграфи 25, 26 и 28—30 от МСФО 7 „Финансови инструменти: оповестяване“;**

▼M38

к) за предприятия, които стават или престават да бъдат инвестиционни предприятия, както е определено в МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, представят информацията, изисквана по параграф 9Б от МСФО 12 *Оповестяване на дялове в други предприятия*;

▼M52

л) разбивката на приходите от договори с клиенти, изисквана съгласно параграфи 114—115 от МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*.

▼M29

_____

▼B

Оповестяване на съответствието с МСФО

19. Ако междинният финансов отчет на предприятието е в съответствие с настоящия стандарт, този факт се оповестява. Междинният финансов отчет не се описва като отговарящ на стандарти, освен ако не отговаря на всички изисквания на Международните стандарти за финансово отчитане.

Периоди, за които се изисква представяне на междинни финансови отчети

▼M31

20. Междинните отчети включват междинни финансови отчети (съкратени или пълни) за периоди, както следва:

▼B

а) ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ към края на текущия междинен период и сравнителен ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ към края на непосредствено предхождащата финансова година;

▼M31

б) отчети за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за текущия междинен период и с натрупване за текущата финансова година до настоящия момент със сравнителни отчети за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за съответните сравними междинни периоди (текущ и от началото на годината) на непосредствено предходната финансова година. Както се позволява от МСС 1 (изменен през 2011 г.), в междинния отчет може за всеки период да се представи отчет(и) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход.

▼B

в) отчет, посочващ промените в собствения капитал с натрупване за текущата финансова година до настоящия момент със сравнителен отчет за съответния сравним период от началото на годината до момента на непосредствено предходната финансова година; и

г) отчет за паричния поток с натрупване за текущата финансова година до настоящия момент със сравнителен отчет за съответния сравним период от началото на годината до момента на непосредствено предходната финансова година.

21. За предприятие, чиято дейност е предимно сезонна, може да бъде полезна финансовата информация за дванадесетте месеца, ►M5 до края на междинния период ◄, и сравнителната информация за предходния 12-месечен период. Съответно предприятия, чиято дейност е предимно сезонна, се насърчават да разгледат отчитането на такава информация в допълнение към информацията, изисквана в предходния параграф.

22. Допълнение А илюстрира периодите, за които се изисква да бъдат представяни от предприятието, което се отчита на половин година, и за предприятието, което се отчита на тримесечие.

Същественост

23. При решаването на въпроса как да се признае, класифицира или оповести отделен обект за целите на междинното финансово отчитане, трябва да се оценява съществеността във връзка с финансовите данни за междинния период. Когато се прави преценка за същественост, следва да се признае, че междинните оценки могат да разчитат на приблизителни оценки в по-голяма степен, отколкото оценките за същественост в годишните финансови данни.

24. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* и МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* определят един обект като съществен, ако пропускането или неправилното му отчитане би могло да повлияе на икономическите решения на потребителите на финансови отчети. МСС 1 изисква отделно оповестяване на съществените обекти, включително (например) преустановените дейности, а МСС 8 изисква оповестяване на промените в счетоводните приблизителни оценки, грешките и промените в счетоводната политика. Двата стандарта не съдържат количествено изражение на насоките относно съществеността.

▼B

25. Доколкото винаги се изисква преценка при оценяването на съществеността, Настоящият стандарт базира решенията за признаване и оповестяване върху данни за самия междинния период с цел да бъдат разбираеми цифрите в междинния отчет. Така например необичайни статии, промени в счетоводната политика или приблизителните оценки и грешки се признават и оповестяват на базата на съществеността във връзка с данните за междинния период с цел да се избегнат подвеждащи констатации, които могат да произтичат от неоповестяване. Приоритетната цел е да се гарантира, че междинният финансов отчет включва цялата информация, която се отнася до разбирането на финансовото състояние и резултатите на предприятието през междинния период.

ОПОВЕСТЯВАНИЯ В ГОДИШНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

26. Ако приблизителната оценка на отчетена сума в даден междинен период се промени значително през последния междинен период на финансовата година, а отделен финансов отчет за този последен междинен период не се публикува, характерът и сумата на тази промяна в приблизителната оценка трябва да бъдат оповестени в пояснителна бележка към годишния финансов отчет за тази финансова година.

27. МСС 8 изисква оповестяване на характера и (ако е необходимо) на сумата на промяната в приблизителната оценка, която или има съществено влияние в текущия период, или се очаква да има съществено влияние в следващи периоди. Параграф 16, буква г) от настоящия стандарт изисква подобно оповестяване в междинния финансов отчет. Примери за това включват промените в приблизителната оценка в последния междинен период, отнасящи се до обезценка на материални запаси, преструктуриране или загуби от обезценка, които са били отчетени в по-ранен междинен период на финансовата година. Оповестяването, изисквано от предходния параграф, е в съответствие с изискването на МСС 8 и е предвидено да бъде тясно по обхват, да се отнася единствено до промяна в приблизителната оценка. Не се изисква предприятието да включва в своите годишни финансови отчети допълнителна финансова информация от даден междинен период.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Еднаква счетоводна политика, както при годишните финансови отчети

28. В междинния финансов отчет предприятието прилага същата счетоводна политика, каквато прилага и в годишния си финансов отчет, с изключение на промените в счетоводната политика, въведени след датата на последния годишен финансов отчет, които трябва да бъдат отразени в следващия годишен финансов отчет. Честотата на отчитане на предприятието (годишно, полугодишно или тримесечно) обаче не се отразява на оценката на годишните му резултати. За да се постигне тази цел, оценките с цел междинно отчитане се правят на базата на периода от началото на годината до момента.

29. Изискването едно предприятие да прилага същата счетоводна политика в своите междинни финансови отчети, каквато прилага и в своите годишни отчети, изглежда подсказва, че оценките за междинния период са извършвани, сякаш всеки междинен период е взет сам за себе си като независим отчетен период. Като постановява обаче, че честотата на отчитане на предприятието не засяга оценяването на неговите годишни резултати, параграф 28 признава, че даден междинен период е част от по-продължителна финансова година. Оценките, изготвени на базата на периода от началото на годината до момента, могат да включват промените в приблизителните оценки на суми, отчетени в предходни междинни периоди на текущата финансова година. Принципите за признаване на активи, пасиви, доходи и разходи за междинни периоди обаче са същите, както при годишните финансови отчети.

▼B

30. За илюстрация:

а) принципите за признаване и оценка на загубите от обезценка на материални запаси, преструктурирания или обезценки през даден междинен период са същите, както онези, които предприятието би следвало, ако би изготвяло единствено годишни финансови отчети. Все пак, ако такива обекти се признават и оценяват в един междинен период, а приблизителната оценка се промени в следващ междинен период на същата финансова година, първоначалната приблизителна оценка се променя през следващия междинен период или чрез начисляване на допълнителна сума на загуба, или чрез възстановяване на признатата преди сума;

б) разход, който не отговаря на определението за актив в края на даден междинен период, не се отсрочва в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ или за да се изчака бъдеща информация за това, дали е отговорил на определението за актив, или за да се изравнят доходите за междинните периоди в рамките на финансовата година; и

в) разход за данък върху печалбата се признава за всеки междинен период въз основа на най-добрата приблизителна оценка на претеглената средногодишна ставка за данъка върху печалбата, очакван за цялата финансова година. Може да се наложи сумите за разходи, начислени по данъка върху печалбата за един междинен период, да бъдат коригирани през последващ междинен период на същата финансова година, ако се промени приблизителната оценка на годишната ставка за данъка върху печалбата.

31. Съгласно *Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети* (*Общите положения*) признаването е „процесът на включване в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ или ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ на статия, която отговаря на определението за елемент и отговаря на критериите за признаване“. Определенията на активи, пасиви, доходи и разходи са фундаментални за признаването ►M5 в края както на годишния, така и на междинния период на финансово отчитане ◄.

32. За активи се прилагат същите тестове за бъдещи икономически ползи към датите на междинно отчитане, както и в края на финансовата година на предприятието. Разходите, които по своя характер не биха отговорили на изискванията за активи в края на финансовата година, няма да отговарят на тези изисквания и ►M5 към края на междинния отчетен период ◄. По същия начин даден пасив ►M5 към края на годишния отчетен период ◄ трябва да представлява съществуващо задължение към тази дата така, както и трябва да представлява такова задължение към датата на годишно отчитане.

33. Основна характеристика на дохода (приходите) и разходите е, че свързаните с тях входящи и изходящи потоци на активи и пасиви вече са се състояли. Ако тези входящи или изходящи потоци са се състояли, свързаните с тях приходи и разходи се признават; в противен случай те не се признават. В *Общите положения* се посочва, че „разходите се признават в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, когато възникне намаление на бъдещите икономически ползи, свързано с намаляване на даден актив или нарастване на пасив, когато може да бъде надеждно оценено... *Общите положения* не позволяват признаването на статии в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, които не отговарят на определението за активи или пасиви.“

34. При оценяването на активите, пасивите, доходите, разходите и паричните потоци, отчетени във финансовите отчети, предприятие, което се отчита единствено годишно, може да вземе предвид информацията, която е станала достъпна за него в течение на финансовата година. Неговите оценки са ефективни на базата на натрупване от началото на годината до момента.

▼B

35. Предприятие, отчитащо се на полугодие, използва информацията, която му се предоставя до средата на годината или скоро след това при извършване на оценките в своите финансови отчети за първия шестмесечен период, и информацията, предоставена в края на годината или скоро след това за 12-месечния период. Дванадесетмесечните оценки ще отразят възможни промени в приблизителните оценки на сумите, отчетени за първия шестмесечен период. Сумите, отчетени в междинния финансов отчет за първия шестмесечен период, не се коригират с обратна сила. Параграф 16, буква г) и параграф 26 изискват все пак да бъдат оповестявани характерът и размерът на значимите промени в приблизителните оценки.

36. Предприятие, което се отчита по-често, отколкото на полугодие, оценява дохода и разходите на базата на периода от началото на годината до момента за всеки междинен период, като използва наличната информация при изготвянето на всеки комплект финансови отчети. Размерите на отчетените доходи и разходи за текущия междинен период ще отразяват всички промени в приблизителните оценки на сумите, отчетени за предходни междинни периоди на финансовата година. Сумите, отчетени в предходни междинни периоди, не се коригират с обратна сила. Параграф 16, буква г) и параграф 26 изискват все пак да бъдат оповестявани характерът и размерът на значимите промени в приблизителните оценки.

Приходи, получавани сезонно, циклично или случайно

37. Приходи, които се получават сезонно, циклично или случайно в рамките на финансовата година, не се отчитат предварително, нито се отсрочват към датата на междинно отчитане, ако предсрочното или отсроченото отчитане няма да бъде уместно към края на финансовата година на предприятието.

38. Примерите за това включват приходи от дивиденти, възнаграждения за права и правителствени дарения. Освен това някои предприятия редовно получават повече приходи в определени междинни периоди на финансовата година, отколкото в други междинни периоди, например сезонни приходи от продажба на дребно. Такива приходи се признават в момента на възникването им.

Разходи, понасяни неравномерно през финансовата година

39. Разходите, които се понасят неравномерно през финансовата година на предприятието, се представят предварително или отсрочено за целите на междинното отчитане, ако и само ако е също така подходящо този вид разходи да се отчитат предварително или отсрочено в края на финансовата година.

Прилагане на принципите на признаване и оценка

40. Допълнение Б представя примери за прилагане на общите принципи за признаване и оценка, изложени в параграфи 28—39.

Използване на приблизителни оценки

41. Процедурите за оценка, които трябва да се следват при междинния финансов отчет, трябва да бъдат създадени така, че да осигуряват надеждност на произтичащата информация и подходящо оповестяване на цялата съществена финансова информация, която се отнася до разбирането на финансовото състояние или резултатите на предприятието. Докато оценките както в годишния, така и в междинния финансов отчет често се основават на разумни приблизителни оценки, изготвянето на междинни финансови отчети най-общо ще изисква по-широко използване на методи за приблизителна оценка, отколкото биха изисквали годишните финансови отчети.

▼B

42. Допълнение В представя примери за използване на приблизителни оценки през отчетни периоди.

ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕ НА ВЕЧЕ ОТЧЕТЕНИ МЕЖДИННИ ПЕРИОДИ

43. Промяната в счетоводната политика, различна от тази, за която преходът е посочен от нов ►M5 МФСО ◄, се отразява чрез:

а) преизчисляване на финансовите отчети за предишни междинни периоди на текущата финансова година и сравними междинни периоди на предишни финансови години, които ще бъдат преизчислени в годишните финансови отчети съгласно МСС 8; или

б) когато не е осъществимо да се определи кумулативният ефект към началото на финансовата година от прилагането на нова счетоводна политика към всички предишни периоди, като се коригират финансовите отчети за предходните междинни периоди на текущата финансова година, както и сравнимите междинни периоди на предишни финансови години, се цели новата счетоводна политика да се прилага перспективно от най-ранната възможна дата.

44. Една цел на предходния принцип е да се гарантира, че към определена група операции се прилага еднаква счетоводна политика през цялата финансова година. Съгласно МСС 8 промяната в счетоводната политика се отразява чрез прилагане с обратна сила, с преизчисляване на финансовите данни от предходни периоди назад, доколкото това е осъществимо. Все пак, ако не е осъществимо да си определи кумулативната сума на корекцията, отнасяща се до предходни финансови години, тогава според МСС 8 новата политика се прилага от бъдеща дата, като се започва от най-близката възможна дата. Ефектът на принципа в параграф 43 е да изисква, в рамките на текущата финансова година, всяка промяна в счетоводната политика да бъде прилагана с обратна сила или ако това не е осъществимо, с бъдеща дата не по-късно от началото на финансовата година.

45. Ако се позволи отразяване на счетоводните промени към междинна дата в рамките на финансовата година, това би позволило прилагането на две различни счетоводни политики към отделна група операции в рамките на една финансова година. Резултатът би бил трудности в разпределението за отчетния период, замъглени резултати от дейността и усложнен анализ и разбираемост на информацията за междинния период.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

46. Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава.

▼M5

47. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се изменят параграфи 4, 5, 8, 11, 12 и 20, заличава се параграф 13 и се добавят параграфи 8А и 11А. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M12

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

▼**M29**

49. С издадените през май 2010 г. *Подобрения на МСФО* беше изменен параграф 15, параграфи 15А—15В и 16А бяха добавени, а параграфи 16—18 бяха заличени. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2011 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M33**

50. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се добавя параграф 16А, буква й). Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

▼**M31**

51. С издадения през юни 2011 г. документ „Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход“ (изменения на МСС 1) се изменят параграфи 8, 8А, 11А и 20. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

▼**M36**

52. С *Цикъла на годишни подобрения 2009—2011 г.*, издаден през май 2012 г., бе изменен параграф 5 като последващо изменение, предизвикано от изменението на МСС 1 *Представяне на финансовите отчети*. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

53. С *Цикъла на годишни подобрения 2009—201 г.*, издаден през май 2012 г., бе изменен параграф 16А. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M38**

54. С *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., беше изменен параграф 16А. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. Разрешено е по-ранното прилагане на *Инвестиционни предприятия*. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то прилага по едно и също време всички изменения, включени в *Инвестиционни предприятия*.

▼**M52**

55. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 15Б и 16А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

▼**M48**

56. *С Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2012—2014 г.*, издадени през септември 2014 г., беше изменен параграф 16А. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M49**

57. С Инициативата във връзка с оповестяванията (изменения на МСС 1), издадена през декември 2014 г., бе изменен параграф 5. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 36

Обезценка на активи

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да се препоръчат процедури, които едно предприятие да прилага, за да се увери, че активите му се отчитат по стойност, ненадвишаваща тяхната възстановима стойност. Даден актив се отчита по по-високата от възстановимата му стойност, ако балансовата му стойност надвишава стойността, която може да бъде възстановена при използване или при продажба на актива. В такъв случай активът се счита за обезценен и стандартът изисква предприятието да признае загуба от обезценка. Стандартът също така посочва кога едно предприятие възстановява обратно загуби от обезценка и препоръчва определени оповестявания за обезценени активи.

ОБХВАТ

▼M53

2. Настоящият стандарт следва да се прилага при отчитането на обезценката на всички активи, освен:

▼B

а) материални запаси (вж. МСС 2 *Материални запаси*);

▼M52

б) активи по договор и активи, възникващи от разходи за получаване или изпълнение на договор, които са признати в съответствие с МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*;

▼B

в) отсрочени данъчни активи (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);

г) активи, свързани с доходи на наети лица (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица*);

▼M53

д) финансови активи, включени в обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти*;

▼B

е) инвестиционни имоти, оценени по справедлива стойност (вж. МСС 40 *Инвестиционни имоти*);

▼M45

ж) биологични активи, които са свързани със земеделска дейност, от обхвата на МСС 41 *Земеделие*, и които са оценени по справедлива стойност, намалена с разходите за освобождаване;

▼B

з) отсрочени разходи по придобиване и нематериални активи с произход договорни права на застрахователя по застрахователни договори, включени в обхвата на МСФО 4 *Застрахователни договори*; и

и) нетекущи активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба съгласно МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.

3. Стандартът не се прилага за стоково-материални запаси, активи, възникващи от договори за строителство, отсрочени данъчни активи или активи, свързани с доходи на наети лица, или активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба), защото съществуващите Международни счетоводни стандарти, прилагани за тези активи, съдържат изисквания за признаването и оценката на тези активи.

▼M53

4. Настоящият стандарт се прилага за финансови активи, класифицирани като:

а) дъщерни предприятия, съгласно МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*;

б) асоциирани предприятия, съгласно МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*; и

в) съвместни предприятия, съгласно МСФО 11 *Съвместни споразумения*.

За обезценката на други финансови активи се прилага МСФО 9.

5. Настоящият стандарт не се прилага за финансовите активи в обхвата на МСФО 9, оценявани по справедлива стойност инвестиционни имоти в обхвата на МСС 40 или оценявани по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, биологични активи, отнасящите се до земеделска дейност, в обхвата на МСС 41. Настоящият стандарт обаче се прилага към активите, които се отчитат по преоценена стойност (т.е. справедливата стойност към датата на преоценката минус всички последвали натрупани амортизации, както и последвалите натрупани загуби от обезценка) в съответствие с други МСФО, като например с модела за преоценка в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* и МСС 38 *Нематериални активи*. Единствената разлика между справедливата стойност на актива и справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване от него, са преките допълнителни разходи в резултат на освобождаването от актива.

▼M33

а) i) Ако разходите за освобождаване от актива са несъществени, възстановителната стойност на преоценения актив ще бъде близка до преоценената му стойност или по-висока от нея. В този случай, след прилагане на изискванията за преоценка, не е вероятно преоценяният актив да се обезцени и няма нужда да се изчислява неговата възстановителна стойност.

ii) [заличен]

б) [заличен]

в) Ако разходите за освобождаване от актива не са несъществени, справедливата стойност, намалена с разходите по продажба, на преоценения актив ще бъде по-ниска от справедливата му стойност. Следователно, ако стойността в употреба на преоценения актив е по-ниска от преоценената стойност, то той е обезценен. В този случай, след прилагане на изискванията за преоценка, предприятието прилага настоящия стандарт, за да определи дали активът би могъл да се обезцени.

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

▼M33

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

[заличен]

а) [заличен]

б) [заличен]

в) [заличен]

▼M12

_____

▼B

Балансова сума е стойността, по която един актив се посочва в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ на предприятието след приспадане на натрупаната амортизация и натрупаните към момента загуби от обезценка.

Единица, генерираща входящи парични потоци, е най-малката разграничима група активи, генерираща парични потоци от използване на активите, които са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи или групи от активи.

Корпоративни активи са активи, различни от репутацията, които допринасят за генерирането на бъдещи парични потоци както от разглежданите единици, генериращи парични потоци, така и от други единици, генериращи парични потоци.

Разходи по изваждане от употреба са допълнителните разходи, пряко свързани с изваждането от употреба даден актив с изключение на финансовите разходи и разходите за подоходни данъци.

Амортизационна сума е цената на придобиване на актива или друга сума, посочена вместо цена на придобиване във финансовите отчети, намалена с остатъчната му стойност.

Амортизация е систематичното разпределение на амортизационната сума на даден актив през полезния му живот ([1]).

▼M33

Справедлива стойност **е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“)**

▼B

Загуба от обезценка на актив е сумата, с която балансовата стойност на актива или единицата, генерираща парични потоци, надвишава неговата възстановима стойност.

Възстановима стойност на актив или единица, генерираща парични потоци, е по-високата от ►M33 справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄ на даден актив, и неговата стойност в употреба.

Полезен живот е едно от двете:

а) периодът от време, през който се очаква активът да бъде ползван в предприятието; или

б) количество единици продукция, които се очаква да бъдат получени от предприятието в процеса на ползване на актива.

([1]) При нематериалните активи обикновено се използва терминът „обезценка“ вместо „амортизация“.

▼B

Стойност в употреба е настоящата стойност на бъдещите парични потоци, които се очаква да бъдат получени от актива или единицата, генерираща парични потоци.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА АКТИВ, ЧИЯТО СТОЙНОСТ МОЖЕ ДА БЪДЕ ОБЕЗЦЕНЕНА

7. Параграфи 8—17 конкретизират кога се определя възстановима стойност. Тези изисквания използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи и за единици, генериращи парични потоци. Останалата част от настоящия стандарт е структурирана, както следва:

а) параграфи 18—57 определят изискванията за оценяване на възстановима стойност. Тези изисквания също използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи и за единици, генериращи парични потоци;

б) параграфи 58—108 определят изискванията за признаване и оценяване на загубите от обезценка. Признаването и оценяването на загубите от обезценка за индивидуални активи, различни от репутация, се разглеждат в параграфи 58—64. Параграфи 65—108 разглеждат признаването и оценяването на загуби от обезценка на единици, генериращи парични потоци и репутация;

в) параграфи 109—116 определят изискванията за възстановяване на загуби от обезценка, признати в предходни периоди за актив или единица, генерираща парични потоци. И отново, тези изисквания също използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи и за единици, генериращи парични потоци. Допълнителни изисквания за индивидуален актив са изложени в параграфи 117—121, за единица, генерираща парични потоци — в параграфи 122 и 123, а за репутация — в параграфи 124 и 125;

г) параграфи 126—133 посочват информацията, която се оповестява относно загубите от обезценка и възстановяването на загуби от обезценка за активи и единици, генериращи парични потоци. Параграфи 134—137 определят допълнителни изисквания за оповестяване за единици, генериращи парични потоци, към които са разпределени репутация или активи с неопределен полезен живот за целите на теста за обезценка.

8. Един актив е обезценен, когато балансовата му сума надвишава възстановимата му стойност. Параграфи 12—14 описват някои от индикациите, че може да е настъпила обезценка на актив: ако някоя от тези индикации е налице, предприятието прави формална оценка на възстановимата стойност. С изключение на описаното в параграф 10, в случай че няма налице индикации за потенциална обезценка на актив, няма изискване от страна на стандарта предприятието да извърши формална оценка на възстановимата стойност.

9. Предприятието оценява към ►M5 края ◄ на всеки отчетен период ◄ дали съществуват индикации, че стойността на даден актив е обезценена. В случай на такива индикации, предприятието изчислява възстановимата стойност на актива.

▼B

10. Независимо дали има индикации за обезценка, предприятието също така:

а) проверява нематериален актив с неопределен полезен живот или нематериален актив, все още неналичен за употреба, за обезценка ежегодно, като сравнява неговата балансова сума с възстановимата му стойност. Този тест за обезценка може да се извършва по всяко време през годишния период, при условие че всяка година се извършва по едно и също време. Различни нематериални активи могат да се проверяват за обезценка по различно време. Ако обаче такъв нематериален актив е бил първоначално признат през текущия годишен период, този нематериален актив се проверява за обезценка преди края на текущия годишен период;

б) проверява репутацията, придобита в бизнес комбинация, за обезценка годишно в съответствие с параграфи 80—99.

11. Способността на даден нематериален актив да генерира достатъчно бъдещи икономически ползи, за да възстанови балансовата си стойност, обикновено е предмет на по-голяма несигурност преди активът да е наличен за употреба, отколкото след като той е наличен за употреба. Следователно настоящият стандарт изисква предприятието да проверява за обезценка поне веднъж годишно балансовата сума на даден нематериален актив, който все още не е наличен за употреба.

▼M33

12. **При преценката дали съществуват индикации, че даден актив може да е обезценен, предприятието взима предвид като минимално изискване следните признаци:**

Външни източници на информация

а) **има видими признаци, че стойността на актива е намаляла през периода значително повече, отколкото би могло да се очаква като резултат от изминалото време или обичайната употреба;**

▼B

б) през периода са настъпили или в близко бъдеще ще настъпят значителни промени с негативен ефект върху предприятието, свързани с технологичната, пазарната, икономическата или правната среда, в която предприятието оперира, или с пазара, за който е предназначен активът;

в) пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвръщаемост на инвестициите са нараснали през отчетния период и е вероятно тези увеличения да окажат влияние върху дисконтовия процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива и да намалят значително възстановимата стойност на актива;

г) балансовата сума на нетните активи на отчитащото се предприятие е по-висока от неговата пазарна капитализация.

Вътрешни източници на информация

д) има данни за морално изхабяване или физическо увреждане на актива;

▼B

е) през отчетния период са настъпили или в близко бъдеще се очаква да настъпят значителни промени с обратен ефект върху предприятието, в обема или начина на настоящото или бъдещото използване на актива. Тези промени включват неизползване на актива, планове за преустановяване или преструктуриране на дейността, за която активът се използва, или продажба на актива преди предварително определения срок, преоценка на полезния живот на актива като краен вместо като безкраен ([1]);

ж) има данни от вътрешнофирмената отчетност, които показват, че икономическата изгода от ползването на актива е или се очаква да бъде по-ниска от очакваната.

▼M7

Дивиденти от дъщерно предприятие, ►M32 съвместно контролиран актив ◄ или асоциирано предприятие

з) за инвестиция в дъщерно предприятие, ►M32 съвместно контролиран актив ◄ или асоциирано предприятие инвеститорът признава дивиденти от инвестицията и налице са доказателства, че:

i) балансовата сума на инвестицията в индивидуалните финансови отчети надвишава балансовите суми в консолидираните финансови отчети на нетните активи на предприятието, в което е инвестирано, включително свързаната репутация; или

ii) дивидентите надвишават общата сума на всеобхватния доход на дъщерното предприятие, ►M32 съвместно контролиран актив ◄ или асоциираното предприятие в периода, в който са обявени дивидентите.

▼B

13. Списъкът в параграф 12 не е изчерпателен. Предприятието може да установи и други индикации, че стойността на актива може да е обезценена, което налага предприятието да определи възстановимата стойност на актива или в случая с репутацията — да извърши тест за обезценка в съответствие с параграфи 80—99.

14. Данните от вътрешнофирмени отчети, които показват, че стойността на даден актив може да намалее, включват наличието на:

а) парични потоци за придобиване на актив или последваща нужда от парични средства за функциониране или поддръжка на актива, значително надвишаващи предварително предвидените;

б) фактически нетни парични потоци или оперативна печалба или загуба, произтичащи от актива, които са значително по-лоши от планираните;

в) значително намаление в планираните нетни парични потоци или оперативната печалба или значително увеличение на планираната загуба, произтичащи от актива;

г) оперативни загуби или нетни изходящи парични потоци, когато сумите за текущия период са сумирани с планираните бъдещи суми.

([1]) След като активът отговори на критериите, за да бъде класифициран като държан за продажба (или да бъде включен в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба), той се изключва от обхвата на настоящия стандарт и се отчита в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности.*

▼B

15. Както е посочено в параграф 10, настоящият стандарт изисква нематериален актив с неопределен полезен живот или който все още не е наличен за употреба и репутацията да се подлагат на тест за обезценка най-малко веднъж годишно. В допълнение към случаите, когато се прилагат изискванията на параграф 10, при оценяване на необходимостта за определяне на възстановимата стойност на актив се прилага принципът на същественост. Например ако предходни изчисления показват, че възстановимата стойност на актива е значително по-висока от балансовата му стойност, няма нужда предприятието да оценява отново възстановимата стойност на актива, ако не са настъпили събития, които да елиминират тази разлика. Аналогично, предходен анализ може да е показал, че възстановимата стойност на актива не е чувствителна към една (или повече) от индикациите, изброени в параграф 12.

16. Като илюстрация на параграф 15, ако пазарните лихвени проценти или други пазарни проценти на възвръщаемост на инвестициите са се увеличили през отчетния период, не е нужно предприятието да извършва формална оценка на възстановимата стойност на актива в следните случаи:

а) ако не е вероятно дисконтовият процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива, да бъде повлиян от увеличение на пазарните лихвени нива. Например увеличения в краткосрочните лихвени проценти може да не окажат съществен ефект върху дисконтовия процент, използван за актив с дълъг остатъчен полезен живот; или

б) ако е вероятно дисконтовият процент, използван при изчисляване на стойността в употреба на актива, да бъде повлиян от увеличение на пазарните лихвени нива, но предходен анализ на чувствителността на възстановимата стойност на актива показва, че:

i) не е вероятно да настъпи значително намаление във възстановимата стойност на актива, тъй като има вероятност бъдещите парични потоци също да се увеличат. Например в някои случаи предприятието може да е в състояние да покаже, че то променя приходите си с цел компенсиране на възможно увеличение на пазарните лихвени нива; или

ii) не е вероятно намалението във възстановимата стойност на актива да доведе до съществено намаление на стойността му.

17. Ако съществуват индикации за обезценка на актива, това може да показва, че оставащият полезен живот на актива, методът на амортизация или остатъчната стойност на актива се преразглеждат и коригират в съответствие с Международния счетоводен стандарт, приложим за актива, дори в случай че за актива не е призната загуба от обезценка.

ОЦЕНЯВАНЕ НА ВЪЗСТАНОВИМА СТОЙНОСТ

18. Настоящият стандарт определя възстановимата стойност като по-високата от ►**M33** справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄ на актива или на единицата, генерираща парични потоци, и стойността им в употреба. Параграфи 19—57 определят изискванията за оценка на възстановимата стойност. В тези изисквания е използван терминът „актив“, но той се отнася в еднаква степен за отделни активи и за единици, генериращи парични потоци.

19. Невинаги е необходимо да се определят и ►**M33** справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄ на актива, и стойността му в употреба. Например ако някоя от тези стойности надвишава балансовата сума на актива, то стойността на актива не е обезценена и не е необходимо да се измерва другата стойност.

▼M33

20. Справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване от актива, би могла да се оцени, дори ако не съществува обявена цена на активен пазар за идентичен актив. В някои случаи обаче може да не е възможно да се определи справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване от актива, тъй като няма основа за надеждна оценка на цената на обичайна сделка за продажба на актива между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия. В този случай предприятието може да използва стойността в употреба на актива за негова възстановителна стойност.

▼B

21. Ако няма причина да се смята, че стойността в употреба на актива значително надхвърля ►M33 справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄, възстановимата стойност на актива може да бъде приета за негова ►M33 справедлива стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄. Най-често такъв е случаят за активи, които се държат с цел продажба. Това се получава, тъй като стойността в употреба на актив, държан с цел продажба, се състои главно от чистите постъпления от продажбата, защото бъдещите парични потоци от използване на актива до продажбата му е вероятно да бъдат пренебрегнати.

22. Възстановимата стойност се определя за отделен актив, освен в случай че при използването на актива не се генерират парични потоци, които да са в значителна степен независими от паричните потоци, генерирани от други активи или групи от активи. Ако това е така, възстановима стойност се определя за единицата, генерираща парични потоци, към която активът принадлежи (вж. параграфи 65—103), освен ако:

а) ►M33 справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄ на актива, е по-висока от балансовата му сума; или

▼M33

б) стойността в употреба на актива може да бъде оценена като близка до справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване от него, а справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване от него, може да бъде оценена.

▼B

23. В някои случаи общи преценки, осреднени стойности и кратки приблизителни изчисления може да осигуряват достоверно приближение до подробните изчисления, представени в настоящия стандарт за определяне на ►M33 справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄ или стойността в употреба.

Оценяване на възстановимата стойност на нематериален актив с неопределен полезен живот

24. Параграф 10 изисква нематериален актив с неопределен полезен живот да бъде проверяван за обезценка годишно, като се сравнява балансовата стойност с възстановимата му стойност, независимо дали има индикации, че стойността му може да е обезценена. Последното подробно изчисление на възстановимата стойност на такъв актив обаче, направено през предходен период, може да бъде използвано в теста за обезценка за този актив през текущия период, при условия че са спазени всички от следните условия:

а) ако нематериалният актив не генерира входящи парични потоци от продължаващата му употреба, които са до голяма степен независими от тези от други активи или групи активи и следователно се проверява за обезценка като част от единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи, активите и пасивите, съставляващи тази единица, не са се променили значително от последното изчисление на възстановимата стойност;

▼B

б) последното изчисление на възстановимата стойност е довело до сума, която надвишава значително балансовата сума на актива; и

в) въз основа на анализ на събитията, които са настъпили и обстоятелствата, които са се променили от времето на последното изчисление на възстановима та стойност, вероятността настоящо определяне на възстановимата стойност да бъде по-малка от балансовата стойност на актива е много малка.

▼M33

Справедлива стойност, намалена с разходите за освобождаване

———————

▼B

►M33 28. Разходите за освобождаване от актива, с изключение на тези, които вече са били признати като пасиви, се приспадат при определянето на справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване от него. ◄ Такива разходи са разходите за правни услуги, държавни такси и други подобни такси по сделката, разходи по освобождаване от актива и преки допълнителни разходи за привеждане на актива в състояние за продажба. Въпреки това доходите при прекратяване на трудовото правоотношение (определени в МСС 19 *Доходи на наети лица* и разходите, свързани с ограничаване или преструктуриране на дейността след продажбата на актива, не са преки допълнителни разходи по продажбата на актива.

29. В някои случаи продажбата на актив може да породи изискване за купувача да поеме пасив и в този случай съществува само една ►M33 справедлива стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄ за актива и за пасива. Параграф 78 изяснява как се действа в такива случаи.

Стойност в употреба

30. При определянето на стойността в употреба на актив се вземат предвид следните елементи:

а) приблизителната оценка на бъдещите входящи и изходящи парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива;

б) очакванията за възможните промени в размера или момента на тези бъдещи парични потоци;

в) стойността на парите във времето, представена от текущия пазарен безрисков лихвен процент;

г) цената за поемане на несигурността, вътрешноприсъща на актива; и

д) други фактори, като неликвидност, които участниците на пазара биха взели предвид при определяне на цената на бъдещите парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива.

31. Определянето на стойността в употреба включва следните стъпки:

а) прогнозиране на бъдещите входящи и изходящи парични потоци, които ще се получат от продължаващата употреба на актива и от освобождаването в крайна сметка от него; и

б) прилагането на подходящ дисконтов процент към тези бъдещи парични потоци.

▼B

32. Елементите, посочени в параграф 30, букви б), г) и д), могат да бъдат отразени или като корекции към бъдещите парични потоци, или като корекции на дисконтовия процент. Който и подход да приеме дадено предприятие, за да отрази очакванията за възможните промени в размера или момента на бъдещите парични потоци, като резултатът отразява очакваната настояща стойност на бъдещите парични потоци, т.е. среднопретегленият от всички възможни резултати. Допълнение А дава допълнителни насоки за използването на техниките на настоящата стойност при оценката на стойността в употреба на актива.

Основа за определяне на бъдещи парични потоци

33. При определяне на стойността в употреба предприятието:

а) базира прогнозите за паричните потоци на разумни и аргументирани предположения, които представляват най-добрата оценка на ръководството на предприятието за икономическите условия, които се очаква да съществуват през оставащия полезен живот на актива. По-голямо значение се отдава на данните от външни източници;

б) базира прогнозните парични потоци на последните финансови планове/прогнози, одобрени от ръководния екип, но изключва всякакви прогнозни входящи или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от преструктуриране или подобряване, или повишаване резултатите от експлоатацията на актива. Прогнози, основани на такива планове/прогнози, покриват период не по-дълъг от пет години, освен ако няма основание за избиране на по-дълъг период;

в) прогнозира паричните потоци за периоди, следващи периода, обхванат от последните планове/прогнози чрез екстраполация на прогнозите, основани на плановете/прогнозите, използвайки постоянен или намаляващ процент на растеж за няколко поредни години, освен ако не е оправдано използването на по-висок процент. Този процент на растеж не бива да надхвърля дългосрочния среден процент на растеж за продуктите, отраслите, държавата или държавите, в които предприятието функционира, или за пазара, на който се използва активът, освен ако не е оправдано използването на по-висок процент.

34. Ръководството оценява надеждността на предположенията, на които се основават настоящите му прогнози за паричните потоци, като разглежда причините за различията между миналите прогнози за паричните потоци и действителните парични потоци. Ръководният екип осигурява последователност на предположенията, на които се основават настоящите прогнози на паричните потоци с минали фактически резултати, при условие че ефектите от последващи събития или обстоятелства, които не са съществували, когато са били генерирани тези действителни парични потоци, позволяват това.

35. Детайлни, пълни и надеждни финансови планове/прогнози на бъдещите парични потоци за периоди по-дълги от пет години по принцип не съществуват. Поради тази причина, оценките на ръководството за бъдещите парични потоци се основават на последните планове/прогнози за максимум пет години. Ръководството може да използва прогнози на паричните потоци, основани на финансовите планове/прогнози за период по-дълъг от пет години, ако е уверено, че тези прогнози са надеждни и може да покаже своята способност, въз основа на минал опит, да прогнозира точно парични потоци за такъв по-дълъг период.

▼B

36. Прогнозите за паричните потоци до края на полезния живот на актива се правят чрез екстраполиране на очакваните парични потоци, основани на финансови планове/прогнози, използвайки процент на растеж за няколко поредни години. Този процент е постоянен или намаляващ, освен ако увеличението в процента съответства на обективна информация относно даден продукт или жизнен цикъл на даден отрасъл. Ако има основание за това, процентът на растеж е нула или отрицателен.

37. Когато условията са особено благоприятни, конкурентни дружества могат да навлязат на пазара и да ограничат растежа. Следователно предприятията ще срещнат затруднения да превишат средния исторически процент на растеж в дългосрочен план (да кажем, двадесет години) за продуктите, отраслите, държавата или държавите, в които предприятието функционира, или за пазара, на който активът се използва.

38. При използване на информация от финансови планове/прогнози предприятието взема предвид дали информацията отразява разумни и аргументирани предположения и представя възможно най-добрата оценка на ръководството за икономическите условия, които се очаква да съществуват през оставащия полезен живот на актива.

Компоненти на приблизителните оценки за бъдещи парични потоци

39. Приблизителните оценки за бъдещи парични потоци включват:

а) прогнози за входящи парични потоци от продължаващото използване на актива;

б) прогнози за изходящи парични потоци, които възникват при генерирането на входящи парични потоци при продължителната употреба на актива (включително парични разходи по привеждането на актива в състояние годно за употреба) и които разходи могат да бъдат пряко отнесени или разпределени на приемлива и последователна база към актива; и

в) нетни парични потоци, в случай че такива съществуват, които се очаква да се получат (или изплатят) по повод изваждане от употреба на актива в края на полезния му живот.

40. Оценките за бъдещи парични потоци и дисконтовият процент отразяват последователни предположения за увеличения в цените, причинени от обща инфлация. Затова, ако дисконтовият процент включва ефекта от ценови увеличения в резултат на обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като номинална величина. Ако дисконтовият процент изключва ефекта от ценови увеличения в резултат на обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като реална величина (но включват специфични бъдещи ценови увеличения или намаления).

41. Прогнозите за изходящи парични потоци включват разходи за ежедневно обслужване на актива, както и бъдещи непреки разходи, които могат да бъдат отнесени пряко или разпределени на приемлива и последователна база по отношение на употребата на актива.

42. Когато балансовата сума на актива не включва всички изходящи парични потоци, които възникват преди активът да е готов за употреба или продажба, оценката на бъдещи изходящи парични потоци включва оценка на всички допълнителни изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат преди активът да е готов за употреба или продажба. Например такъв е случаят със сграда в процес на строеж или развоен проект, който все още не е приключил.

▼B

43. За да се избегне двойното оценяване, оценката на бъдещи парични потоци не включва:

а) входящи парични потоци от активи, които генерират парични потоци при употребата им, които са в значителна степен независими от паричните потоци от разглеждания актив (например финансови активи като вземания); и

б) изходящи парични потоци, свързани със задължения, които вече са отразени като пасиви (например търговски задължения, пенсии или провизии).

44. Бъдещите парични потоци се оценяват за актива в текущото му състояние. Оценките на бъдещите парични потоци не включват прогнозни бъдещи входящи или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от:

а) бъдещо преструктуриране, с което предприятието все още не се е ангажирало; или

б) подобряване или повишаване резултатите от експлоатацията на актива.

45. Тъй като бъдещите парични потоци се оценяват предвид текущото състояние на актива, стойността в употреба не отразява:

а) бъдещи изходящи парични потоци или свързани с актива икономии на разходи (например намаление в разходите за персонала или ползи, които се очаква да възникнат от бъдещо преструктуриране, с което предприятието все още не се е ангажирало; или

б) бъдещи изходящи парични потоци, които ще подобрят или ще повишат резултатите от експлоатацията на актива, или свързани входящи парични потоци, които се очаква да възникнат от такива изходящи потоци.

46. Преструктуриране е програма, която е планирана и контролирана от ръководството и която съществено изменя обхвата на дейност на предприятието или начина на осъществяване на дейността. МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* съдържа насоки, уточняващи кога едно предприятие е предприело преструктуриране.

47. Когато едно предприятие е предприело преструктуриране, съществува вероятност някои активи да бъдат повлияни от това преструктуриране. След като предприятието е предприело преструктурирането:

а) при определяне на стойността в употреба оценката на входящите и изходящите бъдещи парични потоци отразява икономиите на разходи и други ползи от преструктурирането (основани на последни финансови планове) прогнози, които са одобрени от ръководството); и

б) оценките на бъдещите изходящи парични потоци, свързани с преструктурирането, ще бъдат включени в провизия за преструктуриране съгласно МСС 37.

Пример 5 илюстрира ефекта от бъдещото преструктуриране върху изчисляването на стойността в употреба.

48. Докато предприятието извършва парични разходи, които подобряват или повишават резултатите от функционирането на актива, оценката на бъдещите парични потоци не включва очакваните бъдещи входящи парични потоци, които се очаква да възникнат в резултат от повишените икономически ползи, свързани с изходящия паричен поток (вж. пример 6).

▼B

49. Оценката на бъдещите парични потоци включва бъдещите изходящи парични потоци, необходими за поддържане нивото на икономически ползи, които се очаква да възникнат от даден актив в текущото му състояние. Когато единица, генерираща парични потоци, се състои от активи с различен оценен полезен живот, всички от които са от съществено значение за продължаващото функциониране на единицата, замяната на активи с по-кратък живот се счита за част от ежедневното обслужване на единицата, когато се оценяват бъдещите парични потоци, свързани в единицата. Аналогично, когато даден актив се състои от компоненти с различен оценен полезен живот, подмяната на компоненти с по-кратък полезен живот се счита за част от ежедневното обслужване на актива при оценяването на бъдещите парични потоци, генерирани от този актив.

50. Оценките на бъдещите парични потоци не включват:

а) входящите и изходящите парични потоци от финансова дейност; или

б) платения или възстановен подоходен данък.

51. Очакваните бъдещи парични потоци отразяват предположения, които са в съответствие с начина на определяне на дисконтовия процент. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отчетен два пъти или няма да бъде взет под внимание. Тъй като при дисконтирането на очакваните бъдещи парични потоци се взема предвид стойността на парите във времето, тези парични потоци изключват входящите и изходящите парични потоци от финансова дейност. Аналогично, тъй като дисконтовият процент се определя преди данъчно облагане, бъдещите парични потоци също се прогнозират преди данъчно облагане.

52. Оценката на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) в резултат на изваждането от употреба на актива в края на полезния му живот, е сумата, която предприятието очаква да получи от изваждането от употреба на актива в пряка сделка между информирани и желаещи да осъществят сделката страни, след приспадане на очакваните разходи за изваждането му от употреба.

53. Оценката на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) по повод изваждането от употреба на актива в края на полезния му живот, се определя по начин, подобен на определянето на ►**M33** справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄, с изключение на това, че при оценяване на тези нетни парични потоци:

а) предприятието използва преобладаващите цени към датата на оценяване на подобни активи, които са достигнали края на полезния си живот и са функционирали при условия, подобни на тези, в които активът ще бъде използван;

б) тези цени са преобразувани поради ефекта на бъдещите ценови увеличения в резултат на обща инфлация и специфични бъдещи ценови увеличения или намаления. Ако обаче оценките за бъдещи парични потоци от употребата на актива и дисконтовият процент изключват ефекта от обща инфлация, този ефект също се изключва от оценката на нетните парични потоци при изваждане от употреба на актива.

▼M33

53A Справедливата стойност се различава от стойността в употреба. Справедливата стойност отразява допусканията на пазарните участници при определянето на цената на актива. Обратно, стойността в употреба отразява въздействието на фактори, които може да са специфични за предприятието, но не са приложими за предприятията по принцип. Например справедливата стойност не отразява никой от следните фактори, доколкото те не биха били общодостъпни за пазарните участници:

а) допълнителна стойност в резултат на групирането на активи (като създаването на портфейл от инвестиционни имоти с различни местонахождения);

б) полезни взаимодействия между оценявания актив и други активи;

в) права или ограничения от правно естество, които са специфични само за настоящия собственик на актива; както и

г) данъчни преференции или тежести, които са специфични за настоящия собственик на актива.

▼B

Бъдещи парични потоци в чуждестранна валута

54. Бъдещите парични потоци се оценяват във валутата, в която ще бъдат генерирани, и после се дисконтират с дисконтовия процент, подходящ за тази валута. Предприятието превежда получената настояща стойност по валутния спот курс към датата на изчисляване на стойността в употреба.

Дисконтов процент

55. Дисконтовият(те) процент(и) се определя(т) преди данъчно облагане и отразява(т) текущата пазарна оценка на:

а) стойността на парите във времето; и

б) специфичните за актива рискове, спрямо които не са коригирани оценките на бъдещите парични потоци.

56. Възвръщаемостта, която инвеститорите ще изискват при избор на инвестиция, която да генерира парични потоци в размер, период и с рисков профил, аналогични на тези, които предприятието очаква да получи от актива, представлява процент, който отразява текущата пазарна оценка на стойността на парите във времето и специфичните рискове за актива. Този процент се измерва с помощта на процента, използван в текущи пазарни сделки за подобни активи или чрез среднопретеглената цена на капитала на търгувано на борсата предприятие с единствен актив (или портфейл от активи) с подобен начин на употреба и рискове, присъщи на разглежданото предприятие. Дисконтовият(те) процент(и) обаче, който(ито) се използва(т) за измерване на стойността в употреба на актива, не отразява(т) рискове, за които са коригирани оценките на бъдещите парични потоци. В противен случай ефектът на някои предположения ще бъде взет предвид два пъти.

▼B

57. Когато липсва специфичен за актива пазарен процент, предприятието използва заместители за определяне на дисконтовия процент. Допълнение А дава допълнителни насоки за оценка на дисконтовия процент при такива обстоятелства.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА НА АКТИВИ

58. Параграфи 59—64 определят изискванията за признаване и оценяване на загуби от обезценка на отделен актив, различен от репутация. Признаването и оценката на загубите от обезценка на единица, генерираща парични потоци, и репутация са разгледани в параграфи 65—108.

59. Единствено в случай че възстановимата стойност на даден актив е по-ниска от балансовата му сума балансовата стойност на актива се намалява до размера на възстановимата му стойност. Това намаление се явява загуба от обезценка.

60. Загубата от обезценка на актив се признава като разход в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ веднага, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг международен счетоводен стандарт (например съгласно модела за преоценка в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*). Всяка загуба от обезценка на преоценен актив се отразява като намаление на преоценъчния резерв съгласно този друг международен счетоводен стандарт.

▼M5

61. Загуба от обезценка на непреоценен актив се признава в печалбата или загубата. Загубата от обезценка на преоценен актив обаче се признава в друг всеобхватен доход дотолкова, доколкото загубата от обезценка не надвишава сумата на преоценъчния резерв на същия актив. Такава загуба от обезценка на преоценен актив намалява преоценъчния резерв за този актив.

▼B

62. Когато размерът на определената загуба от обезценка е по-висок от балансовата стойност на актива, за който тази загуба се отнася, предприятието признава пасив единствено само в случай че съществува такова изискване съгласно друг международен счетоводен стандарт.

63. След признаване загубата от обезценка на актива, амортизационната норма на актива се коригира за бъдещите периоди, така че да може да се разпредели новата балансова стойност на актива на систематична база през остатъка от полезния му живот, след приспадане на остатъчната стойност на актива (ако такава съществува).

64. При признаване на загуби от обезценка всички възникващи активи или пасиви по отсрочени данъци се определят съгласно МСС 12 *Данъци върху дохода*, посредством съпоставяне на новата балансова сума на актива с данъчната му основа (вж. пример 3).

ЕДИНИЦИ, ГЕНЕРИРАЩИ ПАРИЧНИ ПОТОЦИ

▼M12

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

▼B

Идентифициране на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът

66. Когато съществуват индикации, че един актив може да е обезценен, се определя възстановимата стойност на отделния актив. Ако не е възможно да се изчисли възстановимата стойност на отделния актив, предприятието определя възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът (единицата, генерираща парични потоци на актива).

67. Възстановимата стойност на отделен актив не може да бъде определена, ако:

а) определената стойност в употреба на актива не е близка до ►M33 справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄ (например когато бъдещите парични потоци от използването на актива не са в такъв размер, че да могат да бъдат пренебрегнати); и

б) активът не генерира входящи парични потоци, които да са в значителна степен независими от постъпленията от други активи.

В такива случаи стойността в употреба и следователно възстановимата стойност могат да се определят само за единицата, генерираща парични потоци на актива.

Пример

Минно предприятие притежава частна железопътна линия за обслужване на дейността си. Частната железопътна линия може да бъде продадена само като вторични суровини (скрап) и тя не генерира входящи парични потоци, които да са в значителна степен независими от паричните потоци, генерирани от останалите активи на мината.

Не е възможно да се изчисли възстановимата стойност на частната железопътна линия, тъй като стойността в употреба не може да бъде определена, а има вероятност тя да е различна от стойността на скрапа. Следователно предприятието изчислява възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи частната железопътна линия, т.е. мината като цяло.

68. Както е посочено в параграф 6, единицата, генерираща парични потоци на актива, е най-малката група от активи, която включва актива и генерира входящи парични потоци при използването му, които са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи или групи от активи. Идентифицирането на единицата, генерираща парични потоци на актива, предполага преценка на обстоятелствата. Ако възстановимата стойност на актива не може да бъде определена за отделен актив, предприятието определя най-малката група активи, която генерира независими в значителна степен парични потоци при използването си.

Пример

Автобусна компания предоставя услуги съгласно договор с община, според който се изисква минимално количество на предоставените услуги по всеки един от пет отделни маршрута. Активите, използвани по всеки един маршрут, и паричните потоци, генерирани от всеки един маршрут, могат да бъдат идентифицирани поотделно. Един от маршрутите реализира значителна загуба.

▼B

Тъй като предприятието не разполага с възможност да закрие някоя от автобусните линии, най-ниското ниво на различими парични потоци, които са в значителна степен независими от паричните постъпления от други активи или групи от активи, са паричните постъпления, генерирани от петте линии заедно. Генериращата парични потоци единица за всяка линия е автобусната компания като цяло.

69. Входящите парични потоци са постъпленията от пари и парични еквиваленти, получени от контрагенти извън предприятието. При определяне дали паричните потоци от даден актив (или група от активи) са в значителна степен независими от паричните потоци от други активи (или групи от активи), предприятието взема под внимание различни фактори, включително как ръководството контролира дейността на предприятието (напр. по производствени линии, дейности, отделни обекти, райони или регионални зони) или как ръководството взема решения относно продължаване или прекратяване на използването на активите или дейността на предприятието. Примери за идентификация на единици, генериращи парични потоци, са посочени в пример 1.

70. Ако за произведеното от един актив или група активи съществува действащ (активен) пазар, то този актив или тази група от активи се идентифицира като единица, генерираща парични потоци, дори и ако част от произведеното или пък произведеното в своята цялост се използва за вътрешни нужди. Ако входящите парични потоци, генерирани от който и да е актив или единица, генерираща парични потоци, са повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване, преценката на ръководството за бъдещите пазарни цени на произведеното се използва за:

а) оценка на бъдещите парични потоци, използвани за определяне на стойността в употреба на актива или единицата, генерираща парични потоци; и

б) оценка на бъдещите парични потоци, използвани за определяне на стойността в употреба на всеки друг актив или единица, генерираща парични потоци, които са повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване.

71. Дори и ако част от произведеното или произведеното от един актив или група активи като цяло се използва от други звена на предприятието (напр. продукти в междинен етап от производствения процес), този актив или група от активи формира(т) отделна единица, генерираща парични потоци, ако предприятието би могло да продаде произведеното на действащ пазар. Това е така поради факта, че този актив или тази група от активи би могъл(ла) да генерира парични потоци, независимо от паричните постъпления от други активи или групи от активи. При използване на информация, основаваща се на финансови планове/предвиждания, свързана с такава единица, генерираща парични потоци, или който и да е друг актив или единица, генерираща парични потоци, повлияни от вътрешно трансферно ценообразуване, предприятието коригира тази информация, ако вътрешнофирмените трансферни цени не представляват възможно най-точната преценка на ръководството за бъдещите пазарни цени, които биха могли да бъдат постигнати при пряка пазарна сделка.

▼B

72. Единиците, генериращи парични потоци, се определят като такива последователно през различните отчетни периоди за всеки актив или група от активи, освен ако промяната е оправдана.

73. Ако предприятието установи, че даден актив спада към различна спрямо предходния период единица, генерираща парични потоци, или че са променени видовете активи, участващи в единицата, генерираща парични потоци, параграф 130 изисква оповестяване на определени факти за единицата, генерираща парични потоци, ако са признати или обратно възстановени загуби от обезценка на единицата, генерираща парични потоци.

Възстановима стойност и балансова стойност на единица, генерираща парични потоци

74. Възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци, е по-високата от ►M33 справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄ на единицата, генерираща парични потоци, и нейната стойност в употреба. За целите на определяне на възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци, думата „актив“ в параграфи 19—57 следва да се разбира като „единица, генерираща парични потоци“.

75. Балансовата стойност на единица, генерираща парични потоци, се определя по начин, съответстващ на определянето на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци.

76. Балансовата стойност на единица, генерираща парични потоци:

а) включва балансовата стойност само на онези активи, които могат да бъдат включени пряко или разпределени приемливо и последователно към единицата, генерираща парични потоци, и които активи ще генерират бъдещи парични потоци, използвани при определянето на стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци; и

б) не включва балансовата стойност на който и да е признат пасив, освен ако възстановимата стойност на генериращата парични потоци единица не може да бъде определена, без да се вземе предвид този пасив;

Това е така, защото ►M33 справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄ и стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, се определят като се изключат паричните потоци, свързани с активи, които не са част от единицата, генерираща парични потоци и пасиви, които вече са били признати (вж. параграфи 28 и 43).

77. Когато активите са групирани, за целите на оценка на възстановимата им стойност е важно в единицата, генерираща парични потоци да бъдат включени всички активи, които генерират или се използват за генериране на съответните входящи парични потоци. В противен случай единицата, генерираща парични потоци, може да изглежда напълно възстановима, докато е налице загуба от обезценката му. В някои случаи, въпреки че определени активи допринасят за очакваните бъдещи парични потоци от единицата, генерираща парични потоци, те не могат да бъдат разпределени към единицата, генерираща парични потоци, на приемлива и последователна база. Такива могат да бъдат репутацията и корпоративните активи като например активите на централата на дружеството. Параграфи 80—103 обясняват третирането на такива активи при проверка дали единицата, генерираща парични потоци, е обезценена.

▼M33

78. За определянето на възстановителната стойност на единица, генерираща парични потоци, може да се наложи вземането предвид на някои признати пасиви. Това може да се случи, ако при освобождаването от единица, генерираща парични потоци, се изисква новият купувач да поеме даден пасив. В този случай справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване (или очакваният паричен поток от окончателното освобождаване) от единицата, генерираща парични потоци, е цената на продажбата на активите на единицата, генерираща парични потоци, заедно с пасива, намалена с разходите по освобождаване. За да се осъществи смислено сравнение между балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, и нейната възстановителна стойност, балансовата сума на пасива се приспада при определянето както на стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, така и на балансовата ѝ стойност.

▼B

Пример

Дружество експлоатира мина в държава, в която законодателството изисква при приключване на добивната дейност собственикът да възстанови обекта в първоначално състояние. Разходите по възстановяването включват връщане на почвения пласт над мината, който се отстранява преди да започне добива, на старото му място. Още при отстраняването на почвения пласт над мината, във финансовите отчети са включени провизии за разходите по връщане на почвения пласт на старото му място. Сумата на провизиите е отчетена като част от цената на придобиване на мината и се амортизира през полезния срок на използване на мината. Балансовата сума на провизията на тези разходи е 500 ВЕ ([a]), колкото и настоящата стойност на разходите по възстановяване.

Дружеството извършва тест за обезценка на мината. Единицата, генерираща парични потоци за мината, е самата мина като цяло. Предприятието е получило различни предложения за покупка на мината на цена около 800 ВЕ; тази цена взема предвид факта, че купувачът ще поеме задължението за връщане на почвения пласт. Разходите по продажбата са незначителни. Стойността в употреба на мината е приблизително 1 200 ВЕ, без да са включени разходите по възстановяването. Балансовата сума на мината е 1 000 ВЕ.

►M33 *Справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване* ◄ *за единицата, генерираща парични потоци, е 800 ВЕ. Тази сума включва провизираните вече разходи по възстановяването. Следователно стойността в употреба на единицата, генерираща парични потоци, се определя, като се вземе предвид, че очакваните разходи по възстановяването са 700 ВЕ (1 200 — 500 ВЕ). Балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, е 500 ВЕ или балансовата стойност на мината (1 000 ВЕ) минус балансовата сума на провизията за разходите по възстановяването (500 ВЕ). Следователно възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, надвишава нейната балансова сума.*

([a]) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ).

79. От практически съображения възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, понякога се определя, като се вземат предвид активите, които не са част от единицата, генерираща парични потоци (напр. вземания или други финансови активи), или пасиви, които вече са били включени във финансовите отчети (напр. задължения, пенсии и други провизии). В такива случаи балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, се увеличава с балансовата стойност на тези активи и се намалява с балансовата стойност на съответните пасиви.

▼B

Репутация

Разпределяне на репутацията към единици, генериращи парични потоци

▼M22

80. С цел да се определи дали дадена единица е обезценена, репутацията, придобита при бизнес комбинация, се разпределя от датата на придобиване към всяка от единиците на придобиващия, генериращи парични потоци, или групи от единици, генериращи парични потоци, които се очаква да извлекат полза от синергията на бизнес комбинацията, независимо дали други активи или пасиви на придобиваното предприятие се отнасят към тези единици или групи от единици. Всяка единица или група от единици, към които по този начин е разпределена репутацията, следва да:

а) представлява най-ниското ниво в рамките на предприятието, на което се контролира репутацията за вътрешно управленски цели; както и

б) не надвишава по размер оперативен сегмент, както е определен в параграф 5 от МСФО 8 *Оперативни сегменти*, преди агрегацията.

▼M12

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

▼B

82. Прилагането на изискванията по параграф 80 води до проверка за обезценка на репутацията на ниво, което отразява начина, по който предприятието ръководи своята дейност, и с което естествено се свързва репутацията. Следователно разработването на допълнителни отчетни системи обикновено не е необходимо.

83. Единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, за целите на теста за обезценка не може да съвпада с нивото, на което се разпределя репутация в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* за целите на оценка на печалбата и загубата от промяна на валутните курсове. Например ако едно предприятие е длъжно по МСС 21 да разпредели репутацията към относителни ниски нива за целите на измерване на положителните и отрицателните разлики от обменни курсове, то не е длъжно да проверява репутацията за обезценка на същото ниво, освен ако не я контролира на това ниво за вътрешноуправленски цели.

84. Ако първоначалното разпределение на репутацията, придобита в бизнес комбинация, не може да бъде завършено преди края на годишния отчетен период, в който е извършена бизнес комбинацията, първоначалното разпределение се завършва преди края на първия годишен отчетен период, започващ след датата на придобиването.

▼M12

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

а) отчете комбинацията като използва тези провизорни стойности; и

б) признае всякакви корекции на тези провизорни стойности в резултат от завършване на първоначалното отчитане в рамките на периода на оценяване, който не може да надвишава дванадесет месеца от датата на придобиване.

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

▼B

86. Ако репутацията е разпределена към единица, генерираща парични потоци, и предприятието се освободи от дейност в рамките на тези единица, репутацията, свързана с продадената дейност, се:

а) включва в балансовата стойност на дейността, когато се определя печалбата или загубата от продажбата ѝ; и

б) оценява въз основа на относителните стойности на продадената дейност и запазената част от единицата, генерираща парични потоци, освен ако предприятието не може да покаже, че друг метод отразява по-добре репутацията, свързана с продадената дейност.

Пример

Предприятие продава за 100 ВЕ дейност, която представлява част от единица, генерираща парични потоци, към която е била разпределена репутация. Репутацията, разпределена към единицата, не може да се идентифицира или свърже с група активи на ниво, по-ниско от това на единицата, освен произволно. Възстановимата стойност на задържаната част от единицата, генерираща парични потоци, е 300 ВЕ.

Тъй като репутацията, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, не може да бъде произволно идентифицирана или свързана с група активи на ниво, по-ниско от това на единицата, репутацията, свързана с продаваната дейност, се измерва на базата на относителните стойности на продаваната дейност и задържаната част от единицата. Следователно 25 % от репутацията, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, се включват в балансовата стойност на дейността, която се продава.

87. Ако предприятие признае своята отчетна структура по начин, който променя състава на една или повече единици, генериращи парични потоци, към които е разпределена репутация, репутацията се преразпределя към засегнатите единици. Това преразпределение се извършва, като се използва подходът на относителните стойности, аналогичен на този, използван когато предприятие се освобождава от дейност в рамките на единица, генерираща парични потоци, освен ако предприятието не може да покаже, че друг метод отразява по-добре репутацията, свързана с реорганизираните единици.

▼B

Пример

Репутацията е била разпределена към единица А, генерираща парични потоци. Репутацията, разпределена към А, не може да се идентифицира или отнесе към група активи на ниво, по-ниско от А, освен произволно. А се разделя и обединява в три други единици, генериращи парични потоци — Б, В и Г.

Тъй като репутацията, разпределена към А, не може да бъде произволно идентифицирана или свързана с група активи на ниво, по-ниско от А, тя се преразпределя към единици Б, В и Г на базата на относителните стойности на трите части от А, преди тези части да са интегрирани с Б, В и Г.

Тест за обезценка на единици, генериращи парични потоци, с репутация

88. Когато, както е описано в параграф 81, репутацията се свързва с единица, генерираща парични потоци, но не е била разпределена към тази единица, единицата се проверява за обезценка винаги когато има индикации, че стойността на единицата може да е обезценена, като се сравни балансовата стойност на единицата, изключвайки всякаква репутация, с нейната възстановима стойност. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.

89. Ако единицата, генерираща парични потоци, описана в параграф 88, включва в своята балансова стойност нематериален актив, който има безкраен полезен живот или още не е наличен за употреба, и този актив може да бъде проверен за обезценка само като част от единицата, генерираща парични потоци, параграф 10 изисква единицата също да бъде проверявана за обезценка ежегодно.

90. Единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверява за обезценка годишно и винаги, когато има индикации, че единицата може да е намалила стойността си като се сравнява балансовата стойност на единицата, включително репутацията, с възстановимата стойност на единицата. Ако възстановимата стойност на единицата е по-висока от нейната балансова стойност, единицата и репутацията, разпределена към тази единица, се считат за необезценени. Ако балансовата стойност на единицата е по-висока от нейната възстановима стойност, предприятието признава загуба от обезценка в съответствие с параграф 104.

▼M12

_____

▼B

Момент за извършване на проверка за обезценка

96. Годишната проверка за обезценка на единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да се извършва по всяко време през годишния отчетен период, при условие че проверката се извършва по едно и също време всяка година. Различни единици, генериращи парични потоци, могат да бъдат проверявани за обезценка по различно време. Ако обаче част или цялата репутация, разпределена към единицата, генерираща парични потоци, е била придобита при бизнес комбинация през текущия годишен отчетен период, тази единица се проверява за обезценка преди края на текущия годишен отчетен период.

97. Ако активите, съставляващи единицата, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверяват за обезценка по същото време, по което и единицата, съдържаща репутацията, те се проверяват за обезценка преди единицата, съдържаща репутацията. Аналогично, ако единиците, генериращи парични потоци, съставляващи група единици, генериращи парични потоци, към която е разпределена репутация, се проверяват за обезценка по същото време, както групата единици, съдържаща репутацията, отделните единици се проверяват за обезценка преди групата единици, съдържащи репутацията.

▼B

98. Към момента на проверка за обезценка на единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да има индикации за обезценка на актив в рамките на единицата, съдържаща репутацията. При тези обстоятелства предприятието проверява първо актива за обезценка и признава всяка загуба от обезценка на този актив преди проверката за обезценка на единицата, генерираща парични потоци, съдържаща репутацията. Аналогично, може да има индикации за обезценка на единица, генерираща парични потоци, в рамките на групата единици, съдържащи репутацията. При тези обстоятелства, предприятието проверява за обезценка първо единицата, генерираща парични потоци, и признава всяка загуба от обезценка на тази единица преди проверката за обезценка на групата единици, към които е разпределена репутацията.

99. Последното детайлно изчисление, извършено през предходния период, на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, може да се използва в проверката за обезценка на тази единица в текущия период, при условие че са спазени всички от следните критерии:

а) активите и пасивите, съставляващи единицата, не са се променили значително от последното изчисляване на възстановимата стойност;

б) последното изчисляване на възстановимата стойност е довело до сума, която е значително по-висока от балансовата стойност на единицата; и

в) на базата на анализ на събитията, които са настъпили, и на обстоятелствата, които са се променили от последното изчисляване на възстановимата стойност, вероятността при текущото определяне възстановимата стойност да бъде по-ниска от текущата балансова стойност на единицата е малка.

Корпоративни активи

100. Корпоративните активи включват активи на групата или съответното подразделение като например сградата на централното ръководство или на подразделение на предприятието, център за електронна обработка на данни или център за развойна дейност. Структурата на всяко предприятие определя дали даден актив отговаря на определението за корпоративни активи за определена единица, генерираща парични потоци, посочена в настоящия стандарт. Отличителни характеристики на корпоративните активи са, че те не генерират парични потоци независимо от други активи или групи от активи и това, че преносната им стойност не може да бъде изцяло свързана с разглежданата единица, генерираща парични потоци.

101. Тъй като корпоративните активи не генерират самостоятелно парични потоци, възстановимата стойност на даден корпоративен актив не може да бъде определена, освен ако предприятието не е решило да го продаде. Следователно, ако е налице индикация, че стойността на корпоративния актив може да е обезценена, се определя възстановимата стойност за единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи корпоративният актив, сравнява се с балансовата стойност на тази единица или група единици, генериращи парични потоци, и евентуалната загуба от обезценка се признава съгласно параграф 104.

▼B

102. При проверка дали единицата, генерираща парични потоци, е намалила стойността си, предприятието идентифицира всички корпоративни активи, които са свързани с разглежданата единица, генерираща парични потоци. Ако част от балансовата стойност на корпоративен актив:

а) може да се разпредели приемливо и последователно върху разглежданата единица, генерираща парични потоци, предприятието сравнява балансовата стойност на единицата, включително частта от балансовата стойност на корпоративния актив, разпределена към единицата, с възстановимата му стойност. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104;

б) не може да се разпредели приемливо и последователно върху разглежданата единица, генерираща парични потоци, предприятието:

i) сравнява балансовата стойност на единицата, като изключи корпоративния актив, с възстановимата стойност и да признае всяка загуба от обезценка в съответствие с параграф 104;

ii) идентифицира най-малката група единици, генериращи парични потоци, която включва разглежданата единица, генерираща парични потоци и към която може да се разпредели част от балансовата стойност на корпоративния актив на приемлива и последователна база; и

iii) сравнява балансовата стойност на тази група единици, генериращи парични потоци, включително частта от балансовата стойност на корпоративния актив, разпределена към тази група единици, с възстановимата стойност на групата единици. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.

103. Пример 8 илюстрира прилагането на тези изисквания към корпоративните активи.

Загуба от обезценка за единица, генерираща парични потоци

104. Загуби от обезценка се признават за дадена единица, генерираща парични потоци (най-малката група единици, генериращи парични потоци, към която е разпределена репутация или корпоративен актив), тогава и само тогава, когато възстановимата стойност на единицата (групата единици) е по-ниска от балансовата стойност на единицата (групата единици). Загубата от обезценка се разпределя в намаление на балансовата стойност на активите, принадлежащи към единицата (групата единици), генериращи парични потоци, в следния ред:

а) първо, върху репутацията, отнасяща се до единицата (групата единици), генерираща парични потоци); и

б) след това, върху останалите активи от единицата (групата единици), генерираща парични потоци, пропорционално на балансовата стойност на всеки актив в единицата (групата единици).

Тези намаления на балансовите суми се третират като загуби от обезценка на отделните активи и се признават в съответствие с параграф 60.

▼M33

105. **При разпределянето на загубата от обезценка в съответствие с параграф 104, предприятието не намалява балансовата стойност на даден актив по-ниско от най-високата от:**

а) **справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване (ако са оценими);**

▼B

б) стойността му в употреба (ако е възможно тя да се определи); и

в) нула.

▼B

Сумата на загубата от обезценка, която в противен случай би следвало да се разпредели върху актива, се разпределя пропорционално върху останалите активи от единицата (групата единици), генерираща парични потоци.

106. Ако практически не е възможно да се оцени възстановимата стойност на всеки отделен актив от единицата, генерираща парични потоци, настоящият стандарт изисква произволно разпределяне на загубата от обезценка между активите на тази единица, с изключение на репутацията, тъй като всички активи от единицата, генерираща парични потоци, действат съвкупно.

107. Ако не е възможно да се определи възстановимата стойност на даден актив (вж. параграф 67):

а) признава се загуба от обезценка на актива, ако балансовата му стойност е по-голяма от по-високата между ►M33 справедливата му стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄, и резултатите от разпределението, описано в параграфи 104 и 105; и

б) не се признава загуба от обезценка на актива, ако стойността на свързаната с него единица, генерираща парични потоци, не се е понижила. Това важи дори когато ►M33 справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄ на актива, е по-ниска от балансовата му стойност.

Пример

Машина е била физически повредена, но все още работи, макар и не така добре, както по-рано. ►M33 Справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄ на машината, е по-ниска от балансовата ѝ стойност. Машината не генерира независими парични потоци. Най-малката разграничима група активи, която включва машината и генерира парични потоци, които са до голяма степен независими от паричните постъпления, генерирани от други активи, е производствената линия, към която спада машината. Възстановимата стойност на производствената линия показва, че нейната стойност като цяло не се е понижила.

Предположение 1: плановете/прогнозите, одобрени от ръководството не отразяват намерение на ръководството да смени машината.

Възстановимата стойност на самата машина не може да бъде определена, тъй като нейната стойност в употреба:

а) *може да се различава от ►M33 справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄; и*

б) *може да бъде определена само за единицата, генерираща парични потоци, към която машината принадлежи (производствената линия).*

Стойността на производствената линия не е понижена и затова за машината не се признава загуба от обезценка. Въпреки това, може да се наложи предприятието да преразгледа амортизационния срок или метода за амортизация на машината. Вероятно по-кратък амортизационен срок или ускорен метод за амортизация е необходим за отразяване на очаквания остатъчен полезен срок на използване на машината или начина, по който предприятието черпи икономически изгоди.

Предположение 2: плановете/прогнозите, одобрени от ръководството, отразяват намерение на ръководството да смени машината и да я продаде в близко бъдеще. Паричните потоци от продължаващото използване на машината до продажбата ѝ се оценяват като незначителни.

▼B

Може да се прецени, че стойността в употреба на машината е близка до ►M33 *справедливата ѝ стойност, намалена с разходите за освобождаване* ◄. *Поради това, възстановимата стойност на машината може да бъде определена и не се обръща внимание на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи машината (производствената линия). Тъй като* ►M33 *справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване* ◄ *на машината, е по-ниска от преносната ѝ стойност, за машината се признава загуба от обезценка.*

108. След прилагане на изискванията на параграфи 104 и 105 се признава пасив в размер на остатъка от загуба от обезценка на единицата, генерираща парични потоци, само когато това се изисква от друг МСС.

ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА

109. Параграфи 110—116 представят изискванията за възстановяване на загубата от обезценка, призната за даден актив или единица, генерираща парични потоци, през предишни години. В тези изисквания се използва понятието „актив“, но те се отнасят в еднаква степен за отделен актив или за единица, генерираща парични потоци. Поставени са допълнителни изисквания — за отделните активи в параграфи 117—121, за единици, генериращи парични потоци — в параграфи 122—123, и за репутация — в параграфи 124 и 125.

110. Предприятието преценява към всяка дата на изготвяне на ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ дали съществуват индикации, че загуба от обезценка на актив, различен от репутация, призната в предходни години, може вече да не съществува или пък да е намаляла. Ако съществуват подобни признаци, предприятието оценява възстановимата стойност на съответния актив.

▼M33

111. **При преценката дали съществуват индикации, че загубата от обезценка, призната в предходни периоди, за актив, различен от положителната репутация, може вече да не съществува или пък да е намаляла, предприятието взима предвид най-малко следните признаци:**

Външни източници на информация

а) **видими индикации, че стойността на актива се е повишила значително през периода;**

▼B

б) през периода са настъпили или ще настъпят в близко бъдеще значителни промени с положителен ефект върху предприятието в технологичната, пазарна, стопанска или правна среда, в които работи предприятието или в пазара, към който е насочен активът;

в) пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвръщаемост на инвестициите са се понижили през периода и това понижение вероятно ще окаже влияние върху процента, използван за дисконтиране при изчисляване на стойността в употреба на актива, и ще повиши значително възстановимата стойност на актива;

Вътрешни източници на информация

г) през периода са настъпили или се очаква да настъпят в близко бъдеще значителни промени с положителен ефект върху предприятието в степента или начина, по който се използва или се очаква да бъде използван активът. Тези промени включват капитализирани разходи, направени през периода, с цел подобрение на актива в степен по-висока от първоначалния му клас или качество, или намерение да се прекрати или преструктурира дейността, на която принадлежи активът; и

▼B

д) налице са сведения от вътрешнофирмените отчети, че полезното действие на актива е или ще бъде по-голямо от очакваното.

112. Индикациите за потенциално намаление на загубата от обезценка в параграф 111 са обратни на индикациите за потенциална загуба от обезценка в параграф 12.

113. Ако са налице признаци, че загуба от обезценка, призната в предходни години, на актив, различен от репутация, може вече да не съществува или пък да е намаляла, това може да означава, че оставащият полезен живот, методът за амортизация или остатъчната стойност би трябвало да бъдат преразгледани и коригирани в съответствие със съответния МСС, приложим за този актив, дори и да не се възстановява обратно загубата от обезценка на актива.

114. Загубата от обезценка на актив, различен от репутация, се възстановява обратно тогава и само тогава, когато е настъпила промяна в преценките, използвани при определяне на възстановимата стойност на актива, след признаването на последната загуба от обезценка. В този случай балансовата стойност на актива се повишава до неговата възстановима стойност, освен в случаите, описани в параграф 117. Това увеличение представлява възстановяване на загубата от обезценка.

115. Възстановяването на загуби от обезценка отразява повишаване на очаквания производствен капацитет на актива в резултат на неговото използване или продажба, настъпило след последното признаване на загуба от обезценка на този актив. Параграф 130 изисква предприятието да посочи промяната в преценките, която води до повишаване на очаквания капацитет на актива. Примери за промени в преценките са:

а) промяна в базата за определяне на възстановимата стойност (т.е. дали възстановимата стойност е базирана на ►**M33** справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄, или на стойността в употреба);

б) ако възстановимата стойност е била на база стойност в употреба: промяна в сумата или момента на бъдещите парични потоци или в дисконтовия процент; или

в) ако възстановимата стойност е била на база ►**M33** справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄: промяна в оценката на компонентите на ►**M33** справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване ◄.

116. Възможно е стойността в употреба на даден актив да надвиши балансовата му стойност просто защото настоящата стойност на бъдещите парични потоци се е повишила с приближаването им във времето. Но капацитетът на актива не е нараснал. Затова загубата от обезценка не се възстановява само поради изтичането на определен период от време (което понякога се нарича „развивка“ на дисконтовия процент) дори когато възстановимата стойност на актива надвиши балансовата му стойност.

Възстановяване на загуби от обезценка на отделен актив

117. Увеличената вследствие на възстановяване на загубата от обезценка балансова стойност на актив, различен от репутация, не превишава балансовата стойност, такава, каквато би била (след приспадане на амортизацията), в случай че в предходни години не е била признавана загуба от обезценка за съответния актив.

118. Всяко превишение на балансовата стойност на актив, различен от репутация, над балансовата стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията), в случай че в предходни години не е била признавана загуба от обезценка му, представлява преоценка. При отчитането на подобна преоценка предприятието прилага международен счетоводен стандарт, приложим за актива.

▼B

119. Възстановяването на загуба от обезценка на актив, различен от репутация, следва незабавно да бъде посочено в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг международен счетоводен стандарт (напр. съгласно модела за преоценяване на МСС 16). Възстановяване на загуби от обезценка на преоценен актив се третира като увеличение на преоценката съгласно този друг международен счетоводен стандарт.

►M5 120. Обратно възстановената загуба от обезценка на преоценен актив се признава в друг всеобхватен доход и намалява преоценъчния резерв за този актив. Обаче, ◄ до степента, до която загубата от обезценка на преоценения актив е била призната в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ в предходен период, възстановяването на тази загуба от обезценка също се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

121. След признаването на възстановяване на загубата от обезценка, амортизационната квота за актива се коригира с оглед в бъдеще да се разпределя систематично новата балансова стойност на актива минус евентуалната остатъчна стойност за срока на полезен живот на актива.

Възстановяване на загуби от обезценка на единица, генерираща парични потоци

122. Възстановяването на загуби от обезценка на единица, генерираща парични потоци се разпределя върху активите на единицата, с изключение на репутацията, пропорционално на балансовата стойност на тези активи. Тези увеличения на балансовата стойност се третират като възстановяване на загуби от обезценка за отделни активи и се признават в съответствие с параграф 119.

123. При разпределянето на обратно възстановена загуба от обезценка върху единицата, генерираща парични потоци, в съответствие с параграф 122, балансовата стойност на даден актив не надвишава по-ниската от:

а) възстановимата му стойност (ако е възможно тя да бъде определена); и

б) балансовата стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията) при положение, че в предходни години не е била призната загуба от обезценка на актива.

Стойността на възстановяване на загуба от обезценка, която в противен случай би била разпределена върху актива, се разпределя пропорционално между останалите активи от единицата, с изключение на репутацията.

Възстановяване на загуба от обезценка на репутацията

124. Загуба от обезценка, призната по отношение на репутацията не се възстановява в последващ период.

125. МСС 38 *Нематериални активи* забранява признаването на вътрешно генерирана репутация. Всяко увеличение на възстановимата стойност на репутацията в периоди след признаването на загуба от обезценката на тази репутация вероятно ще доведе до увеличение на вътрешно генерираната репутация, а не до възстановяване на загубата от обезценка, призната за придобитата репутация.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

126. За всеки вид активи предприятието оповестява:

а) сумата на загубите от обезценка, включени в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ през периода, и статиите в отчета, където са включени тези загуби;

▼B

б) сумата на обратно възстановените загуби от обезценка, включени в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ през периода, и статиите в отчета, където са възстановени обратно тези загуби;

в) сумата на загубите от обезценка по преоценени активи през периода, отнесени ►M5 в друг всеобхватен доход ◄;

г) сумата на възстановените загуби от обезценка по преоценени активи през периода, отчетени ►M5 в друг всеобхватен доход ◄.

127. Вид активи е група от активи със сходно естество и използване в дейността на предприятието.

128. Информацията, изисквана по параграф 126, може да бъде оповестена заедно с друга информация за съответния вид активи. Например тази информация може да бъде включена при равнението на балансовата стойност на имотите, машините и съоръженията в началото и края на периода, съгласно изискванията на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*.

129. Предприятие, което отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8, оповестява следното за всеки сегмент, подлежащ на отчитане:

а) сумата на загубите от обезценка, отчетени в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ и ►M5 в друг всеобхватен доход ◄ през периода; и

б) сумата на обратно възстановените загуби от обезценка, признати в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ и ►M5 в друг всеобхватен доход ◄ през периода.

▼M39

130. **Предприятието оповестява следната информация за отделен актив (включително репутация) или за единица, генерираща парични потоци, за които е била призната загуба от обезценка или обратно възстановена загуба през периода:**

▼B

а) събитията или обстоятелствата, довели до признаването или възстановяване на загубата от обезценка;

б) сумата на признатата или възстановена загуба от обезценка;

в) за отделен актив:

i) естеството на актива; и

ii) сегмента, към който принадлежи активът, ако предприятието отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8;

г) за единици, генериращи парични потоци:

i) описание на единицата, генерираща парични потоци (напр. дали е производствена линия, фабрика, стопанска дейност, географска област или сегмент, подлежащ на отчитане съгласно МСФО 8);

ii) сумата на признатата или обратно възстановена загуба от обезценка по видове активи и по сегменти, ако предприятието отчита информация по сегменти съгласно МСФО 8; и

▼B

iii) ако групирането на активи с цел идентификация на единица, генерираща парични потоци е променено след последната оценка на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци (ако има такава), предприятието описва текущия и предишния начин на групиране на активите, както и причините за промяна на начина, по който се идентифицира единицата, генерираща парични потоци;

▼M39

д) възстановимата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) и дали възстановимата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) е равна на справедливата му стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба, или на стойността му в употреба.

е) ако възстановимата стойност е равна на справедливата стойност, намалена с разходите за изваждане от употреба, предприятието оповестява следната информация:

i) нивото от йерархията на справедливите стойности (вж. МСФО 13), в рамките на което е категоризирана оценката на справедливата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) в цялостния ѝ обхват (като не се взема предвид фактът, дали „разходите по изваждане от употреба“ са наблюдаеми);

ii) за оценките на справедливата стойност, категоризирани в ниво 2 и ниво 3 от йерархията на справедливите стойности — описание на техниката(ите) за оценяване, използвани за оценяване на справедливата стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба. Ако е имало промяна в техниката за оценяване, предприятието оповестява тази промяна и причината(ите) за нея; и

iii) за оценките на справедливата стойност, категоризирани в ниво 2 и ниво 3 от йерархията на справедливите стойности — всяко ключово предположение, на което ръководството е основало своите изчисления на справедливата стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба. Ключови предположения са тези, към които възстановимата стойност на актива (единицата, генерираща парични потоци) е най-чувствителна. Предприятието оповестява също дисконтовия(ите) процент(и), използван(и) при изготвяне на настоящата и предходната оценка, ако справедливата стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба, се оценява по техниката на настоящата стойност.

▼B

ж) ако възстановимата стойност е равна на стойността в употреба — дисконтовият процент, използван при изготвяне на настоящата оценка и предишната оценка (ако е налице такава на стойността в употреба).

▼M39

Приблизителни оценки, използвани за определяне на възстановимите стойности на единици, генериращи парични потоци, съдържащи репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот

▼B

131. Предприятието оповестява следната информация за сумата на признатите и обратно възстановените загуби от обезценка през периода, за които не е оповестена информация в съответствие с параграф 130:

а) основните видове активи, засегнати от загубата от обезценка, и основните видове активи, засегнати от възстановяването на загуба от обезценка; и

▼B

б) основните събития и обстоятелства, довели до признаването на тези загуби от обезценка и възстановяване на загуби от обезценка.

132. Насърчава се оповестяването от страна на предприятието на предположенията, използвани за определяне на възстановимата стойност на активите (единиците, генериращи парични потоци), в течение на отчетния период. Параграф 134 обаче изисква предприятието да оповестява информация за приблизителните оценки, използвани за измерване на възстановимата стойност на единицата, генерираща парични потоци, когато в балансовата стойност на тази единица е включена репутация или нематериален актив с неопределен полезен живот.

133. Ако в съответствие с параграф 84 каквато и да е част от репутацията, придобита в бизнес комбинация, през периода не е била разпределена към единица, генерираща парични потоци (група единици), към ►M5 края на отчетния период ◄, сумата на неразпределената репутация се оповестява заедно с причините, поради които тази сума е останала неразпределена.

Приблизителни оценки, използвани за определяне на възстановимата стойност на единици, генериращи парични потоци, съдържащи репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот

▼M39

134. **Предприятието оповестява информацията, изисквана по букви а) — е), за всяка единица (или група единици), генерираща парични потоци, за която балансовата стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към тази единица (или група единици), е значителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието:**

▼B

а) балансовата стойност на репутацията, разпределена към единицата (групата единици);

б) балансовата стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към единицата (групата единици);

▼M39

в) базата, на която е определена възстановимата стойност на единицата (групата единици) (т.е. стойност в употреба или справедливата стойност, намалена с разходите по изваждане от употреба);

▼M33

г) **Ако възстановителната стойност на единицата (или групата единици) се основава на стойността в употреба:**

i) **всяко ключово допускане, на което ръководството е основало своите прогнози за паричните потоци за периода, обхванат от последните бюджети/прогнози. Ключови предположения са тези, към които възстановителната стойност на единицата (или групата единици) е най-чувствителна;**

▼B

ii) описание на подхода на ръководството към определяне на стойността(ите), дадена(и) на всяко ключово предположение, дали тази(тези) стойност(и) отразява(т) минал опит или, ако е подходящо, е(са) в съответствие с външни източници на информация, и ако не — защо те се различават от миналия опит или от външните източници на информация;

▼B

iii) периода, за който ръководството е прогнозирало паричните потоци въз основа на финансовите планове/прогнози, одобрени от ръководството и когато е използван период, по-дълъг от пет години за единица, генерираща парични потоци (група единици), обяснение, аргументиращо такъв дълъг период;

iv) процента на растеж, използван за екстраполиране на прогнозните парични потоци отвъд периода, обхванат от последните планове/прогнози, и аргументация за използването на този процент на растеж, който надвишава дългосрочния процент на растеж за продуктите, отраслите или държавата или държавите, в които работи предприятието, или за пазара, за който е предназначена единицата (групата единици);

v) проценти на дисконтиране, приложени към прогнозите на паричните потоци;

▼M33

д) **ако възстановителната стойност на единицата (или групата единици) се основава на справедливата стойност, намалена с разходите по освобождаване — използваният за оценка на справедливата стойност метод (или методи), като се извадят разходите за освобождаване. Предприятието не е длъжно да предостави оповестяванията, изисквани от МСФО 13. ако справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване, не е оценена чрез обявена цена за идентична единица (или група единици), предприятието оповестява следната информация:**

i) **всяко ключово допускане, на което ръководството е основало своето определение на справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване. Ключови предположения са тези, към които възстановителната стойност на единицата (или групата единици) е най-чувствителна;**

▼M8

ii) описание на подхода на ръководния екип към определяне на стойността (-ите), дадени на всяко ключово предположение, дали тази стойност отразява минал опит или, ако е подходящо, е в съответствие с външни източници на информация, и ако не — защо се различава от миналия опит или от външните източници на информация;

▼M33

iiA) нивото от йерархията на справедливите стойности (вж. МСФО 13), в рамките на което е категоризирана оценката на справедливата стойност в цялостния ѝ обхват (без да се отчита наблюдаемостта на „разходите за освобождаване“);

iiB) Ако е имало промяна в метода за остойностяване — промяната и причините за нея.

Ако справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване, се оценява чрез използването на прогнози за сконтираните парични потоци, предприятието оповестява следната информация:

iii) **периода, за който ръководният екип е направил прогнози на паричните потоци;**

iv) **темпа на растеж, използван за екстраполиране на прогнозите на паричните потоци;**

v) **сконтовия процент (или проценти), приложен към прогнозите за паричните потоци;**

▼B

е) ако е приемливо, потенциална промяна на ключово предположение, на което ръководството е базирало своето определение на възстановимата стойност на единицата (групата единици), която би накарала балансовата стойност на единицата (групата единици) да надвиши възстановимата ѝ стойност;

i) сумата, с която възстановимата стойност на единицата (групата единици) надвишава балансовата ѝ стойност;

▼B

ii) стойността, придадена на всяко ключово предположение;

iii) сумата, с която стойността, придадена на ключовото предположение, се променя след включване на всякакви последващи ефекти от тази промяна върху другите променливи, използване за измерване на възстановимата стойност, за да бъде възстановимата стойност на единицата (групата единици) равна на балансовата ѝ сума.

135. Ако част или цялата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот е разпределена сред множество единици, генериращи парични потоци (групи единици) и така разпределената сума на всяка единица (група единици) е незначителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието, този факт се оповестява заедно със съвкупната балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към тези единици (групи единици). Освен това ако възстановимата стойност на всяка от тези единици (групи единици) се основава на едни и същи ключови предположения и съвкупната балансова стойност на репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към тях, е значителна в сравнение с общата балансова стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот на предприятието, предприятието оповестява този факт заедно със:

а) съвкупната балансова стойност на репутацията, разпределена към тези единици (групи единици);

б) съвкупната балансова стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределена към тези единици (групи единици);

в) описание на ключовите предположения;

г) описание на подхода на ръководството към определяне на стойността(ите), дадена(и) на всяко ключово предположение, дали тази(тези) стойност(и) отразява(т) минал опит или, ако е подходящо, е(са) в съответствие с външни източници на информация, и ако не — защо те се различават от миналия опит или от външните източници на информация.

д) ако приемливо потенциална промяна на ключово предположение би накарало съвкупността на балансовите суми на единиците (групите единици) да надвиши съвкупността от възстановимите стойности:

i) сумата, с която съвкупността на възстановимата стойност на единиците (групите единици) надвишава съвкупността на балансовата им стойност;

ii) стойността(ите), придадена(и) на всяко ключово предположение;

iii) сумата, с която стойността, придадена на ключовото предположение, трябва да се промени след включване на всякакви последващи ефекти от тази промяна върху другите променливи, използвани за измерване на възстановимата стойност, за да бъде съвкупността от възстановимите стойности на единиците (групите единици) равна на съвкупността от балансовата им стойност.

▼B

136. Последното детайлно изчисление на възстановимата стойност на единица, генерираща парични потоци (група единици), направено през предходен период, може, в съответствие с параграф 24 или 29, да бъде пренесено и използвано в проверката за обезценка на тази единица (група единици) в текущия период, при условие че са спазени определени критерии. В такъв случай информацията за тази единица (група единици), която е включена в оповестяванията, изисквани по параграфи 134 и 135, се отнасят към пренесеното изчисление на възстановимата стойност.

137. Пример 9 илюстрира оповестяванията, изисквани по параграфи 134 и 135.

▼M39

Преходни разпоредби и дата на влизане в сила

▼M12

_____

139. Предприятието прилага този стандарт:

▼B

а) към репутацията и нематериалните активи с неопределен полезен живот, придобити в бизнес комбинация, за които договорната дата е на или след 31 март 2004 г.; и

б) за всички други активи от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г.

140. Предприятията, за които важи параграф 139, се насърчават да прилагат изискванията на настоящия стандарт преди датите на влизане в сила, определени в параграф 39. Ако обаче предприятието прилага настоящия стандарт преди тези дати на влизане в сила, то следва също да прилага същевременно МСФО 3 и МСС 38 (в преработения вариант от 2004 г.).

▼M5

140А. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграфи 61, 120, 126 и 129. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M12

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

▼M8

140В. Параграф 134д) е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M7

140Г. *Цена на придобиване на инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие* (Изменения на МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане* и МСС 27), издадени през май 2008 г., добавя параграф 12(з). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага свързаните изменения в параграфи 4 и 38А на МСС 27 за по-ранен период, то прилага същевременно и изменението в параграф 12(з).

▼M22

140Д. Параграф 80, буква б) беше изменен от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M32

140З. МСФО 10 и МСФО 11, издадени през май 2011 г., измениха параграф 4, заглавието над параграф 12, буква з) и параграф 12, буква з). Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

▼M33

140И. С МСФО 13, издаден през май 2011 г. се изменят параграфи 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 и 134, заличават се параграфи 25—27 и се добавят параграфи 25А и 53А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼M39

140Й. През май 2013 г. бяха изменени параграфи 130 и 134, както и заглавието над параграф 138. Предприятието прилага тези изменения със задна дата за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Предприятието не може да прилага тези изменения за периоди (включително сравнителни периоди), в които не прилага същевременно и МСФО 13.

▼M52

140Л. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф 2. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.

▼M53

140М. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 2, 4 и 5 и се заличават параграфи 140Е, 140Ж и 140К. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼B

Отмяна на МСС 36 (издаден през 1998 г.)

141. Настоящият стандарт отменя МСС 36 *Обезценка на активи* (издаден през 1998 г.)

Допълнение А

ИЗПОЛЗВАНЕ НА МЕТОДИТЕ ЗА НАСТОЯЩА СТОЙНОСТ ЗА ОЦЕНЯВАНЕ НА СТОЙНОСТТА В УПОТРЕБА

Настоящото допълнение представлява неразделна част от стандарта. То предоставя насоки за използването на методите на настоящата стойност при оценяването на стойността в употреба. Въпреки че в насоките е използван терминът „актив“, той се прилага равностойно по отношение на група активи, които формират единица, генерираща парични потоци.

▼B

Компонентите на оценката на настоящата стойност

A1. Следните елементи, разгледани заедно, обхващат икономическите разлики между активите:

а) приблизителна оценка на бъдещия паричен поток или при по-комплексни случаи, серия от бъдещи парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива;

б) очаквания относно възможните колебания в сумата и времето на възникване на тези парични потоци;

в) стойността на парите във времето, представена от настоящия пазарен безрисков лихвен процент;

г) цената за понасяне на несигурността, присъща на актива; и

д) други, понякога неопределими, фактори (като неликвидност), които участниците на пазара биха отразили в цената на бъдещите парични потоци, които предприятието очаква да получи от актива.

A2. В настоящото допълнение се прави съпоставка между два подхода за изчисляване на настоящата стойност, всеки от които може да бъде използван, за да се определи стойността в употреба на актива, в зависимост от обстоятелствата. Съгласно „традиционния“ подход, корекциите за фактори б)—д), описани в параграф A1, са включени в дисконтовия процент. Съгласно подхода на „очаквания паричен поток“, фактори б), г) и д) водят до корекции при достигането до очаквани парични потоци, коригирани спрямо риска. Независимо кой подход ще възприеме предприятието, за да отрази очакванията за възможните колебания в сумата или времето на възникване на паричните потоци, резултатът ще бъде отразяването на очакваната настояща стойност на бъдещите парични потоци, т.е. претеглената средна на всички възможни резултати.

Общи принципи

A3. Методът, използван за оценка на бъдещите парични потоци и лихвени проценти, ще варира в различните ситуации в зависимост от обстоятелствата, заобикалящи въпросния актив. Следването на общите принципи обаче ръководи всяко прилагане на методите на настоящата стойност при оценката на активите:

а) лихвените проценти, използвани за дисконтиране на паричните потоци, трябва да отразяват предположенията, които съответстват на тези, присъщи на очакваните парични потоци. В противен случай, ефектът от някои предположения ще бъде отчетен два пъти или игнориран. Например дисконтов процент от 12 % би могъл да се приложи по отношение на договорни парични потоци на вземания по заем. Този процент отразява очакванията относно бъдещи неизпълнения по заеми с конкретни характеристики. Същата тази 12-процентна ставка не трябва да бъде използвана за дисконтиране на очаквани парични потоци, тъй като тези парични потоци вече отразяват предположенията за бъдещи неизпълнения;

б) очакваните парични потоци и дисконтови проценти трябва да бъдат свободни както от предубеждения, така и от фактори, които не са свързани с въпросния актив. Например умишленото подценяване на очакваните нетни парични потоци за увеличаване на очевидната бъдеща доходност на актив, въвежда предубеждение в оценката;

▼B

в) очакваните парични потоци или дисконтови проценти трябва да отразяват обхвата от възможни резултати, а не единствено и най-вероятно, минималната или максималната възможна сума.

Традиционен подход и подход на очаквания паричен подход към настоящата стойност

Традиционен подход

A4. Счетоводните приложения на настоящата стойност използват традиционно един набор от очаквани парични потоци и един дисконтов процент, често описвани като „процент, съответстващ на риска“. В действителност традиционният подход приема, че конвенцията за единствения дисконтов процент може да включи всички очаквания относно бъдещите парични потоци и съответната рискова премия. Следователно традиционният подход поставя по-голям акцент върху избора на дисконтов процент.

A5. При някои обстоятелства, като например тези, при които съпоставими активи могат да бъдат наблюдавани в пазарното пространство, са относително лесни за прилагане. За активи с договорни парични потоци, той съответства на начина, по който участниците в пазарното пространство описват активите като в „12-процентна облигация“.

A6. Традиционният подход обаче може да не третира по подходящ начин някои комплексни проблеми в оценяването, като например оценката на нефинансови активи, за които не съществува пазар за обекта или за съпоставим обект. Подходящото търсене за „процент, съответстващ на риска“ изисква анализ на минимум два обекта — актив, който съществува в пазарното пространство и има наблюдаван лихвен процент, и актив, който се оценява. Подходящият дисконтов процент за паричните потоци, които се оценяват, се определя от наблюдаемите лихвени проценти в този друг актив. За да се достигне до това заключение, характеристиките на паричните потоци на другия актив трябва да бъдат сходни с тези на актива, който се оценява. Следователно оценяващият трябва да направи следното:

а) да идентифицира системата от парични потоци, която ще бъде дисконтирана;

б) да идентифицира друг актив в пазарното пространство, който изглежда, че притежава сходни характеристики на паричния поток;

в) да съпостави системите парични потоци от двата обекта, за да гарантира, че те са сходни (например дали и двете системи са договорни парични потоци, или едната е договорена, а другата е очакван паричен поток);

г) да оцени дали съществува елемент в единия обект, който не е представен в другия (например дали единият е по-малко ликвиден от другия); и

д) да оцени дали двете системи парични потоци е вероятно да се държат (т.е. променят) по сходен начин при промяна на икономическите условия.

Подход на очаквания паричен поток

A7. Подходът на очаквания паричен подход в някои ситуации е по-ефективно средство за оценяване в сравнение с традиционния подход. При разработването на оценката, подходът на очаквания паричен поток използва всички очаквания за възможните парични потоци, вместо един най-вероятен паричен поток. Например паричният подход би могъл да бъде 100, 200 или 300 BE с вероятности съответно от 10, 60 и 30 %. Очакваният паричен поток е 220 BE. По този начин подходът на очаквания паричен поток се различава от традиционния подход, като се фокусира върху директния анализ на въпросните парични потоци и върху по-ясно формулирани изложения на предположенията, които са използвани в оценката.

▼B

A8. Подходът на очаквания паричен поток позволява и използването на методите на настоящата стойност, когато времето на възникване на паричните потоци не е сигурно. Например за една година, две години или три години може да се получи паричен поток от 1 000 BE с вероятности съответно от 10, 60 и 30 %. Примерът по-долу посочва изчисленията на очакваната настояща стойност в тази ситуация.

Настояща стойност 1 000 BE през първата година при 5 %	952,38 BE	
Вероятност	10,00 %	95,24 BE
Настояща стойност 1 000 BE през втората година при 5,25 %	902,73 BE	
Вероятност	60,00 %	541,64 BE
Настояща стойност 1 000 BE през третата година при 5,50 %	851,61 BE	
Вероятност	30,00 %	255,48 BE
Очаквана настояща стойност		892,36 BE

A9. Очакваната настояща стойност от 892,36 BE се различава от традиционната идея за най-добра приблизителна оценка от 902,73 BE (60 % вероятност). Традиционното изчисление на настоящата стойност, прилагано към този пример, изисква решение за това, кое от възможните времена на възникване на паричните потоци да бъде използвано и, съответно, не би отразило вероятностите на другите времена на възникване. Това е така, защото дисконтовият процент при традиционното изчисление на настоящата стойност не може да отрази несигурностите във времето на възникване.

A10. Използването на вероятности е съществен елемент от подхода на очаквания паричен поток. Някои поставят въпроса относно това дали прилагането на вероятности към силно субективни приблизителни оценки предполага по-голяма точност от тази, която съществува в действителност. Правилното прилагане обаче на традиционния подход (както е описан в параграф A6) изисква същите приблизителни оценки и субективност, без да осигурява прозрачността на изчисленията на подхода на очаквания паричен поток.

A11. Много приблизителни оценки, разработени в настоящата практика, вече включват неофициално елементи от очакваните парични потоци. В допълнение — счетоводителите често се изправят пред необходимостта да оценят актив, като използват ограничена информация относно вероятностите на възможните парични потоци. Например един счетоводител би могъл да се изправи пред следните ситуации:

а) прогнозираната сума попада някъде между 50 и 250 BE, но никоя от сумите в този обхват не е по-вероятна от всяка друга сума. На базата на тази ограничена информация, прогнозираният очакван паричен поток е 150 BE [(50 + 250)/2];

б) прогнозираната сума попада някъде между 50 и 250 BE, като най-вероятната сума е 100 BE. Вероятностите обаче, причислени към всяка сума, са неизвестни. На базата на тази ограничена информация, прогнозираният очакван паричен поток е 133,33 BE [(50 + 100 + 250)/3];

в) очакваната сума ще бъде 50 BE (10 % вероятност), 250 BE (30 % вероятност) или 100 BE (60 % вероятност). На базата на тази ограничена информация прогнозираният очакван паричен поток е 140 BE [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

В този случай прогнозираният очакван паричен поток е вероятно да предостави по-добра приблизителна оценка на стойността в употреба отколкото минималната най-вероятната или максималната сума, взети поотделно.

▼B

A12. Прилагането на подхода на очаквания паричен поток е обект на ограничения от вида „разходи—ползи“. В някои случаи предприятието може да има достъп до обширни данни и може да бъде в състояние да разработи много варианти на паричните потоци. В други случаи предприятието може да не бъде в състояние да разработи повече от общи сценарии за променливостта на паричните потоци, без това да е свързано със значителни разходи. Предприятието трябва да балансира разходите за получаване на допълнителна информация с допълнителната надеждност, която информацията ще внесе при оценяването.

A13. Някои поддържат мнението, че методите на очакваните парични потоци не са подходящи за оценка на един обект или на обект с ограничен брой възможни резултати. Те предлагат пример на актив с два възможни резултата: 90-процентна вероятност, че паричният поток ще бъде 10 ВЕ и 10-процентна вероятност, че паричният поток ще бъде 1 000 ВЕ. Те посочват, че прогнозираният паричен поток в този пример е 109 ВЕ и критикуват, че резултатът не е представителен за никоя от сумите, която в крайна сметка ще бъде платена.

A14. Твърдения като това само очертават основното несъгласие за целта на оценката. Ако целта е акумулиране на разходи, които да бъдат направени, очакваните парични потоци могат да не доведат до представително достоверна приблизителна оценка на очаквания разход. Настоящият стандарт обаче се занимава с оценката на възстановимата сума на даден актив. Възстановимата сума на актива в този пример не е вероятно да бъде 10 ВЕ, въпреки че това е най-вероятният паричен поток. Това е така, защото оценката от 10 ВЕ не включва несигурността на паричния поток в оценката на актива. Вместо това, несигурният паричен поток е представен, все едно че е сигурен паричен поток. Никое „мислещо“ предприятие не би продало актив с тези характеристики за 10 ВЕ.

Дисконтов процент

A15. Независимо кой подход ще възприеме предприятието за оценката на стойността на актива в употреба, лихвените проценти, използвани за дисконтиране на паричните потоци, не отразяват рисковете, за които очакваните парични потоци са били коригирани. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отчетен два пъти.

A16. Когато пазарът не предоставя директно на разположение процент, специфичен за актива, предприятието използва заместители, за да изготви приблизителна оценка на дисконтовия процент. Целта е да се изготви приблизителна оценка, доколкото е възможно, на пазарната оценка на:

а) стойността на парите във времето за периодите до края на полезния живот на актива;

б) фактори б), г) и д), описани в параграф A1, до степента, в която тези фактори не са довели до корекция при достигането до прогнозираните парични потоци.

A17. Като отправна точка при изготвянето на такава приблизителна оценка, предприятието би могло да вземе под внимание следните проценти:

а) среднопретеглена стойност на капитала на предприятието, определена при използването на техники като например „Модел за оценка на капиталов актив“;

б) диференциалния лихвен процент по заеми на предприятието; и

в) други пазарни лихвени проценти по заеми.

▼B

A18. Тези проценти обаче се коригират:

а) за да отразят начина, по който пазарът би оценил специфичните рискове, асоциирани с прогнозираните парични потоци от актива;

б) за да изключат рисковете, които не са уместни за прогнозираните парични потоци от актива или за които прогнозираните парични потоци са били коригирани.

Трябва да се обърне внимание на рискове, като риск на държавата, валутен риск и ценови риск.

A19. Дисконтовият процент е независим от капиталовата структура на предприятието и начина, по който предприятието финансира покупката на актив, тъй като бъдещите парични потоци, които се очаква да бъдат получени от актива, не зависят от начина, по който предприятието финансира покупката на актива.

A20. Параграф 55 изисква използваният дисконтов процент да бъде процент преди данъци. Следователно когато базата, използвана за прогнозиране на дисконтовия процент, е след данъци, тази база се коригира, за да отрази процента преди данъци.

A21. Обичайно предприятието използва един дисконтов процент, за да изготви приблизителна оценка на стойността на актива в употреба. Предприятието обаче използва отделни дисконтови проценти за различни бъдещи периоди, когато стойността в употреба е чувствителна към разликата в рисковете за различните периоди или към времевата структура на лихвените проценти.

▼M12

Приложение B

Това приложение е неделима част от стандарта.

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

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

а) сбора на:

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

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

iii) в бизнес комбинация, постигната на етапи, справедливата стойност към датата на придобиване на държаното преди капиталово участие на придобиващия в придобиваното предприятие;

б) нетната сума към датата на придобиване от сумите на разграничимите придобити активи и поети пасиви, оценени в съответствие с МСФО 3.

Разпределение на репутацията

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

▼M12

Тест за обезценка

B3 Тестът за обезценка включва сравняване на възстановимата сума от единицата, генерираща парични потоци, с балансовата сума на единицата, генерираща парични потоци.

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

Разпределяне на загуби от обезценка

B5 Параграф 104 изисква всякаква установена загуба от обезценка да се разпредели първо за намаляване балансовата сума на репутацията, разпределена към единицата, и след това към другите активи на единицата пропорционално на базата на балансовата сума на всеки актив в единицата.

B6 Ако дъщерно предприятие или част от дъщерно предприятие с неконтролиращо участие само по себе си е единица, генерираща парични потоци, загубата от обезценка се разпределя между предприятието-майка и неконтролиращото участие на същата база, на която се разпределя печалба или загуба.

B7 Ако дъщерно предприятие или част от дъщерно предприятие с неконтролиращо участие е част от единица, генерираща парични потоци, загубите от обезценка на репутацията се разпределят между частите на единицата, генерираща парични потоци, която има неконтролиращото участие, и частите, които нямат такова. Загубите от обезценка разпределят между частите на единицата, генерираща парични потоци, на базата на:

а) до степента, до която обезценката е свързана с репутацията в единицата, генерираща парични потоци, относителните балансови стойности на репутацията на частите преди обезценката; и

б) до степента, до която обезценката е свързана с разграничимите активи в единицата, генерираща парични потоци, относителните балансови стойности на нетните разграничими активи на частите преди обезценката. Всяка такава загуба се разпределя към активите на частите на всяка единица пропорционално на базата на балансовата сума на всеки актив в частта.

В онези части, които имат неконтролиращо участие, загубата от обезценка се разпределя между предприятието-майка и неконтролиращото участие на същата база, на която се разпределя печалба или загуба.

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

B9 Пример 7 илюстрира теста за обезценка на не изцяло притежавана единица, генерираща парични потоци, с репутация.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 37

Провизии, условни пасиви и условни активи

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да осигури подходящи критерии за признаване и бази за оценяване, които да се прилагат към провизиите, условните пасиви и условните активи, както и да осигури оповестяването на достатъчна информация в поясненията към счетоводния отчет, за да се даде възможност на потребителите му да разберат техния характер, разположение във времето и сума.

ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия при отчитането на провизии, условни пасиви и условни активи, с изключение на:

   а) такива, които произтичат от подлежащи на изпълнение договори, освен ако договорите са обременяващи;

   б) [заличена];

   в) такива, покрити от друг стандарт.

▼M53

2. Настоящият стандарт не се прилага за финансови инструменти (включително гаранции), които са в обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти*.

▼B

3. Подлежащи на изпълнение договори са такива договори, по които никоя от страните не е изпълнила нито едно от своите задължения или и двете страни са изпълнили своите задължения частично в еднаква степен. Настоящият стандарт не се отнася до подлежащи на изпълнение договори, освен ако не са обременяващи.

4. [Заличен]

▼M52

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

   а) [заличен]

▼B

   б) данъци върху доходите (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);

   в) лизинги (вж. МСС 17 *Лизинг*). Въпреки това МСС 17 не съдържа специфични изисквания за третиране на оперативните лизинги, които са станали обременяващи, в такива случаи се прилага настоящият стандарт;

▼M43

   г) доходи на наети лица (виж МСС 19 *Доходи на наети лица*);

▼M52

   д) застрахователни договори (вж. МСФО 4 *Застрахователни договори*) Въпреки това, настоящият стандарт се прилага за провизии, условни пасиви и условни активи на застраховател, различни от тези, които възникват от неговите договорни задължения и права по застрахователни договори в обхвата на МСФО 4;

   е) възнаграждение под условие на придобиващ в бизнес комбинация (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации*); както и

▼M52

ж) приходи от договори с клиенти (вж. МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*). Тъй като, понеже МСФО 15 не съдържа специфични изисквания относно договори с клиенти, които са или са станали обременяващи, в такива случаи се прилага настоящият стандарт.

_____

▼B

7. Настоящият стандарт определя провизиите като задължение с неопределена срочност или сума. В някои страни терминът „провизия“ се използва също и в контекста на такива статии като амортизация, обезценка на активи и съмнителни вземания: това са преизчисления на балансовите суми на активите и настоящият стандарт не се отнася до тях.

8. Други МСС определят дали разходването на средства да се третира като придобиване на активи или като разходи. Тези проблеми не се третират в настоящия стандарт. Съответно настоящият стандарт нито забранява, нито изисква капитализация на признатите разходи, когато е направена провизия.

9. Настоящият стандарт се отнася до провизиите за преструктуриране (включително преустановени дейности). Когато преструктурирането отговаря на определението за преустановена дейност, може да се изискват допълнителни оповестявания по силата на МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Провизия е задължение с неопределена срочност или сума.

Пасив е настоящо задължение на предприятието, произтичащо от минали събития, чието уреждане се очаква да породи необходимост от изходящ поток от ресурси на предприятието, съдържащ икономически ползи.

Задължаващо събитие е събитие, което поражда правно или конструктивно задължение, което има за резултат липсата на реална алтернатива за уреждане на задължението.

Правно задължение е задължение, което произлиза от:

а) договор (според неговите изрични клаузи и по подразбиране);

б) законодателство; или

в) друго действие на закона.

Конструктивно задължение е задължение, което произлиза от действията на предприятието, когато:

а) на базата на установена тенденция на предходна практика, публикувани политики или достатъчно специфично текущо твърдение предприятието е показало на други страни, че е готово да приеме определени отговорности; и

б) като резултат предприятието създава у другите страни определено очакване, че ще изпълни тези отговорности.

Условен пасив е:

а) възможно задължение, възникнало като последствие от минали събития и чието съществуване може да се потвърди само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат напълно контролирани от предприятието; или

▼B

б) настоящо задължение, произтичащо от минали събития, което не е било признато поради това, че:

i) не е вероятно да се появи необходимост от изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, за погасяване на задължението; или

ii) сумата на задължението не подлежи на оценяване с необходимата надеждност.

Условен актив е възможен актив, възникващ като последствие от минали събития и чието съществуване може да се потвърди от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат напълно контролирани от предприятието.

Обременяващ договор е такъв договор, по силата на който разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи, произтичащи от договора.

Преструктуриране е програма, която е планирана и контролирана от ръководството на предприятието и която ще промени съществено:

а) обхвата на дейността на предприятието; или

б) начина на осъществяване на дейността на предприятието.

Провизии и други пасиви

11. Провизиите могат да бъдат разграничени от другите пасиви, като например търговски задължения и начислени разходи, тъй като съществува несигурност относно разположението във времето и сумата на бъдещите разходи, които ще бъдат необходими за уреждането му. Прави се следното разграничение:

а) търговските задължения представляват задължения да се заплати за получени стоки или услуги, които са били фактурирани или са били предмет на формално споразумение с доставчика; и

б) начислените разходи представляват задължения да се заплати за получени стоки или услуги, които все още не са платени, фактурирани или са предмет на формално споразумение с доставчика, включително суми, дължими на служители (например начислени суми за отпуски, дължими на служители); въпреки че понякога е необходимо да се направи преценка на сумите или на времето, за което се отнасят, степента на несигурност при начислените разходи обикновено е по-малка от тази, за която се изисква да се направи провизия.

Начислените разходи обикновено се отчитат като част от търговските и другите задължения, докато провизиите се отчитат отделно.

Взаимовръзка между провизии и условни пасиви

12. В общия смисъл всички провизии са условни, тъй като те са неопределени като време на проявление и сума. Независимо от това в рамките на настоящия стандарт терминът „условен“ се използва за пасиви или активи, които не са признати, защото тяхното наличие може да се потвърди само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат изцяло контролирани от предприятието. В допълнение терминът „условни пасиви“ се използва за пасиви, които не отговарят на критериите за признаване.

13. Настоящият стандарт прави разграничение между:

а) провизии — които се признават като пасиви (като се вземе предвид надеждността на оценката, която може да им бъде направена), тъй като те са настоящи задължения и е вероятно за тяхното погасяване да бъде необходим изходящ поток, съдържащ икономически ползи; и

▼B

б) условни пасиви — които не се признават като пасиви, защото са:

i) възможни задължения, тъй като все още не е потвърдено дали предприятието има налично задължение, което би могло да доведе до необходимост от поток ресурси, съдържащи икономически ползи; или

ii) настоящи задължения, които не отговарят на критериите за признаване, определени в настоящия стандарт (тъй като или не е вероятно да се появи необходимост от поток ресурси, съдържащи икономически ползи за погасяване на задължението, или не може да бъде направена достатъчно надеждна оценка на сумата на задължението).

ПРИЗНАВАНЕ

Провизии

14. Провизия се признава тогава, когато:

а) предприятието има настоящо задължение (правно или конструктивно) като резултат от минали събития;

б) има вероятност за погасяване на задължението да бъде необходим поток ресурси, съдържащ икономически ползи; и

в) може да бъде направена надеждна оценка на стойността на задължението.

Ако тези условия не са изпълнени, провизия не се признава.

Настоящо задължение

15. В редки случаи може да не е ясно дали съществува настоящо задължение. В такива случаи се предполага, че миналото събитие е породило настоящо задължение, ако предвид всички налични обстоятелства е по-вероятно такова настоящо задължение да съществува към ►**M5** края на отчетния период ◄.

16. Почти във всички случаи обикновено е ясно дали определено минало събитие има за последствие настоящо задължение. В редки случаи, например при съдебен процес, може да се спори дали определени събития са настъпили, или дали тези събития ще имат за резултат настоящо задължение. В такъв случай предприятието определя дали настоящото задължение съществува към ►**M5** края на отчетния период ◄, като се вземат предвид всички налични обстоятелства, включително например мнението на специалисти. Взетите предвид обстоятелства включват всички допълнителни обстоятелства, предоставени от събитията ►**M5** след края на отчетния период ◄. На базата на тези обстоятелства:

а) когато е по-вероятно настоящото задължение да съществува към ►**M5** края на отчетния период ◄, предприятието признава провизия (ако са изпълнени критериите за признаване); и

б) когато е по-вероятно настоящото задължение да не съществува към ►**M5** края на отчетния период ◄, предприятието оповестява условно задължение, освен ако възможността за изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяването на задължението е отдалечена във времето (вж. параграф 86).

Минало събитие

17. Минало събитие, което води до настоящо задължение, се нарича задължаващо събитие. За да бъде едно събитие задължаващо, е необходимо предприятието да няма реална алтернатива за уреждане на задължението, произлизащо от същото събитие. Такива са случаите, когато:

а) уреждането на задължението е наложено от закона; или

▼B

б) когато съществува конструктивно задължение, при което породилото го събитие (което може да бъде действие на предприятието) създава реално очакване у други страни, че предприятието ще се освободи от това задължение.

18. Финансовите отчети се отнасят до финансовото състояние на предприятието към края на отчетния период, а не към неговото възможно състояние в бъдещето. Поради тази причина не се признават провизии за бъдещи разходи за дейността. Единствените задължения, които се признават в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ на предприятието, са онези, които съществуват към ►M5 края на отчетния период ◄.

19. Като провизии се признават само онези задължения, които произлизат от минали събития, съществуващи независимо от бъдещите действия на предприятието (т.е. бъдещото осъществяване на дейността). Примери за такива задължения са наказателните лихви или разходите за възстановяване на незаконно нанесени щети на околната среда, като и в двата случая се налага използването на изходящ поток от ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението, независимо от бъдещите действия на предприятието. По същия начин едно предприятие признава провизия за разходите за демонтиране на нефтени инсталации или атомна електроцентрала до степента, до която предприятието е задължено да възстанови щетите, нанесени на околната среда. И обратно, поради търговски натиск или законови изисквания предприятието може да реши да отчете разходи за специфични бъдещи дейности (например за поставяне на филтри на заводските комини при определени видове предприятия). Тъй като предприятието може да избегне бъдещите разходи посредством бъдещи действия, например като промени начина си на работа, то няма да има настоящо задължение за извършване на тези бъдещи разходи и не признава провизия.

20. Задължението винаги включва друга страна, на която предприятието е задължено. Не е необходимо обаче да се знае идентичността на тази друга страна — всъщност задължението би могло да бъде към обществеността като цяло. Тъй като задължението винаги включва обвързване с друга страна, от това следва, че решението на ръководството или съвета на директорите не поражда конструктивно задължение към ►M5 края на отчетния период ◄, освен ако решението не е било обсъждано преди ►M5 края на отчетния период ◄ с онези, които са засегнати от него, по достатъчно специфичен начин, за да се създаде у засегнатите реално очакване, че предприятието ще изпълни своите задължения.

21. Събитие, което не поражда задължение в момента на настъпването му, може да породи задължение с по-късна дата поради промени в законодателството или поради определено действие на предприятието, което поражда конструктивно задължение (например достатъчно специфично публично изявление). Например когато е нанесена вреда на околната среда, може да няма задължение за възстановяване на щетите. Независимо от това причиняването на вреда може да стане задължаващо събитие, когато влезе в сила нов закон, който да изисква възстановяване на вече нанесени щети, или когато предприятието направи публично изявление, че поема отговорността за възстановяване на щетите по начин, който създава конструктивно задължение.

22. Когато подробностите на предложен нов закон все още не са уточнени, задължението възниква само след приемането на закона. За целите на настоящия стандарт този вид задължение се третира като правно задължение. Различните обстоятелства, съпътстващи приемането на закон, дават възможност да се определи отделно събитие, което би направило сигурно евентуалното приемане на закона, докато той наистина бъде приет. В много случаи е невъзможно влизането в сила на закона да е напълно сигурно, докато той не влезе в сила.

▼B

Вероятен изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи

23. За да може един пасив да се квалифицира за признаване, е необходимо да има не само настоящо задължение, но също и вероятност за погасяването му да бъде необходим изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи. За целите на настоящия стандарт ([1]) изходящ поток от ресурси или друго събитие се считат за вероятни, ако има по-голяма вероятност да настъпят, отколкото да не настъпят. Когато няма вероятност да се появи настоящо задължение, предприятието оповестява условни пасиви, освен ако възможността за изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението е отдалечена във времето (вж. параграф 86).

24. Когато съществуват редица подобни задължения (например продуктови гаранции или подобни договори), вероятната необходимост от изходящ поток за погасяване на задължението се определя, като се отчете класът на задълженията като цяло. Въпреки че вероятно необходимият изходящ поток за всяка отделна статия може да бъде малък, може също така да има вероятност някои изходящи потоци от ресурси да бъдат необходими за уреждане на целия клас задължения. В този случай се признава провизия (ако са изпълнени всички други критерии за признаване).

Надеждна приблизителна оценка на задължението

25. Използването на приблизителни оценки е съществена част от изготвянето на финансовите отчети и не омаловажава тяхната надеждност. Това важи специално при провизиите, които по своята същност са по-несигурни от повечето балансови статии. Освен в изключително редки случаи, предприятието е в състояние да определи обхвата на възможните резултати и поради това да направи приблизителна оценка на задължението, която да е достатъчно надеждна при признаване на провизия.

26. В изключително редки случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка, съществува задължение, което не може да бъде признато. Това задължение се оповестява като условно задължение (вж. параграф 86).

Условни пасиви

27. Предприятието не признава условни пасиви.

28. Условно задължение се оповестява според изискванията на параграф 86, освен ако вероятната необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяване на задължението е отдалечена във времето.

29. Когато предприятието е отговорно заедно и поотделно за дадено задължение, частта от задължението, която се покрива от другите страни, се третира като условно задължение. Предприятието признава провизия за частта от задължението, за която съществува вероятна необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи, освен в изключително редките случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка.

([1]) Интерпретацията на „вероятен“ в настоящия стандарт като „по-вероятно е да настъпи, отколкото да не настъпи“ не се прилага задължително в други МСС.

▼B

30. Условните пасиви могат да се развият по неочакван начин. Поради това те се оценяват текущо, за да се определи дали се е появила вероятна необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи. Ако се е появила такава вероятна необходимост за статия, която преди е била третирана като условно задължение, провизията се признава във финансовите отчети за периода, през който е настъпила промяната (освен в изключително редките случаи, когато не може да бъде направена надеждна оценка).

Условни активи

31. Предприятието не признава условните активи.

32. Условните активи обикновено възникват от непланирани или други неочаквани събития, които пораждат възможност в предприятието да постъпи входящ поток икономически ползи. Например иск, предявен от предприятието посредством съдебен процес, изходът от който е несигурен.

33. Условните активи не се признават във финансовите отчети, тъй като това може да има за резултат признаването на доход, който може никога да не бъде реализиран. Независимо от това в случаите, когато реализацията на доходи е действително сигурна, свързаните с нея активи не са условни активи и се признават.

34. Условен актив се оповестява според изискванията на параграф 89, когато постъпването на входящ поток икономически ползи е вероятно.

35. Условните активи се оценяват текущо, за да се осигури правилно представяне на тяхното развитие във финансовите отчети. Ако постъпването на потока икономически ползи е станало практически сигурно, тогава активът и свързаните с него приходи се признават във финансовия отчет за периода, през който е настъпила промяната. Ако постъпването на поток икономически ползи е станало вероятно, предприятието го оповестява като условен актив (вж. параграф 89).

ОЦЕНЯВАНЕ

Най-добра приблизителна оценка

36. Сумата на признатата провизия е най-добрата приблизителна оценка на разходите, необходими за покриване на настоящото задължение към ►**M5** края на отчетния период ◄.

37. Най-добрата оценка на разходите, необходими за покриване на настоящо задължение, е сумата, която предприятието би платило за погасяване на задължението към ►**M5** края на отчетния период ◄ или за да го прехвърли към трета страна по същото време. Често обаче е невъзможно или неоправдано скъпо да се погаси или прехвърли задължение към ►**M5** края на отчетния период ◄. Въпреки това оценката на сумата, която предприятието би платило, за да погаси или прехвърли задължението, представлява най-добрата оценка на разходите, които биха били необходими за покриване на настоящо задължение към ►**M5** края на отчетния период ◄.

38. Оценките на резултата и финансовия ефект се определят по преценка на ръководството на предприятието, като се вземат предвид и миналият опит с подобни операции, и в някои случаи — докладите на независими експерти. Взетите предвид обстоятелства включват всички допълнителни обстоятелства, предоставени от събитията ►**M5** след края на отчетния период ◄.

▼B

39. Несигурността по отношение на сумата, която трябва да бъде призната като провизия, се третира по различни начини в зависимост от обстоятелствата. Когато оценяваната провизия включва голям брой отделни позиции, задължението се оценява посредством претегляне на всички възможни последствия заедно със свързаните с тях вероятности. Този статистически метод за оценка се нарича „очаквана стойност“. Поради това провизията ще бъде с различна стойност в зависимост от това, дали вероятността от загуба на определена сума е например 60 или 90 %. Когато съществува поредица от възможни резултати в някакъв обхват и всяка точка от този обхват има същата вероятност като останалите точки, се взема средната точка от обхвата.

Пример

Едно предприятие продава стоки с гаранция, по силата на която потребителите получават възстановяване на разходите, направени за ремонт на производствени дефекти, проявили се през първите 6 месеца от покупката на изделията. Ако във всички продадени изделия се проявят минимални дефекти, разходите за ремонт биха възлезли на 1 милион. Ако във всички продадени изделия се проявят сериозни дефекти, разходите за ремонт биха възлезли на 4 милиона. На базата на минал опит и бъдещи очаквания предприятието може да предвиди, че 75 % от продадените изделия ще бъдат без дефекти, 20 % от продадените изделия ще проявят минимални дефекти и 5 % от продадените изделия ще проявят сериозни дефекти. В съответствие с параграф 24 предприятието оценява вероятната сума на разходи за покриване на гаранции като цяло.

Очакваната стойност на разходите за ремонт е:

(75 % от нула) + (20 % от 1 милион) + (5 % от 4 милиона) = 400 000

40. Когато се оценява единично задължение, индивидуалният най-вероятен резултат може да представлява най-добрата оценка на задължението. Въпреки това дори и в такъв случай предприятието взема предвид и други възможни резултати. Когато другите възможни резултати са или много по-високи, или много по-ниски от най-вероятния резултат, най-добрата оценка ще бъде по-голяма или по-малка стойност. Например ако предприятието трябва да извърши ремонт на сериозна повреда в основно производство, което е установило за даден купувач, индивидуалният най-вероятен резултат може да бъде успешен ремонт още при първия опит, струващ 1 000 единици, но следва да се направи провизия в по-голяма сума тогава, когато има съществена вероятност да са необходими по-нататъшни усилия за успешното извършване на ремонта.

41. Провизията се оценява преди облагане с данъци, като последствията от облагането с данъци и промените в провизията се третират в МСС 12 *Данъци върху дохода*.

Рискове и несигурности

42. Рисковете и несигурностите, които неотменимо съпътстват много събития и обстоятелства, се вземат предвид при постигането на най-добрата приблизителна оценка на провизията.

▼B

43. Рискът представлява разнообразие на последствията. Преизчисляването за риск може да увеличи стойността на първоначалната оценка на задължението. Необходимо е повишено внимание при преценката на несигурни обстоятелства, с цел да се избегне преувеличеното отчитане на приходите или активите и подценяването на разходите или задълженията. Независимо от всичко обаче несигурността не е достатъчно основание за създаването на свръхпровизии или преднамереното свръхотчитане на пасиви. Например ако предвидените разходи за определен неблагоприятен резултат са оценени на една благоразумна база, този резултат не бива нарочно да се третира като по-вероятен, отколкото е всъщност. Необходимо е повишено внимание, за да се избегне дублирането на преизчисленията за риск и несигурност с последващото преувеличено отчитане на провизията.

44. Оповестяването на несигурностите по отношение на сумата на разходите се осъществява в съответствие с изискванията по параграф 85, буква б).

Настояща стойност

45. Когато ефектът от времевите разлики в стойността на парите е съществен, сумата на провизията представлява настоящата стойност на плащанията, които се очаква да бъдат направени за покриване на задължението.

46. Поради времевите разлики в стойността на парите провизиите, които се отнасят до изходящи парични потоци, възникнали скоро ►M5 след края на отчетния период ◄, са по-обременяващи от онези, които се отнасят до парични потоци със същата сума, възникнали по-късно. Поради тази причина провизиите се дисконтират, когато ефектът е съществен.

47. Дисконтовият процент е процентът преди облагане с данъци, който отразява текущата пазарна оценка на времевите разлики в стойността на парите и специфичните за задължението рискове. Дисконтовият процент не отразява рисковете, за които бъдещите парични потоци са вече преизчислени.

Бъдещи събития

48. Бъдещи събития, които могат да повлияят на сумата, необходима за погасяване на задължението, се отразяват в сумата на провизията тогава, когато има достатъчно обективни доказателства, че тези събития ще настъпят.

49. Очаквани бъдещи събития могат определено да бъдат важни при оценката на провизиите. Например предприятието може да смята, че цената на почистването на определен район в края на полезното му използване ще бъде намалена от бъдещи технологични промени. Признатата стойност отразява едно разумно очакване на технически квалифицирани обективни наблюдатели, които взимат предвид всички налични доказателства, отнасящи се до технологията, която ще бъде на разположение по времето на почистването. В такъв случай е правилно да се отрази например очакваното намаление на разходите, свързано с нарасналия опит в използването на съществуващите технологии, или очакваната цена за прилагането на съществуващи технологии към по-големи или по-комплексни от изпълнените до момента операции за почистване. Въпреки това предприятието не очаква разработването на напълно нова технология за почистване, освен ако не съществуват достатъчно обективни доказателства за това.

▼B

50. Ефектът от възможни промени в законодателството се взема предвид при оценяването на настоящото задължение, когато съществуват достатъчно обективни доказателства, че новото законодателство ще бъде въведено на практика. Разнообразието от обстоятелства, възникващи в практиката, прави невъзможно да се определи единствено събитие, което би предоставило достатъчно обективни доказателства за всеки конкретен случай. Доказателствата се изискват както за това, какво ще гласи новият закон, така и за това, дали приемането и влизането му в сила ще се осъществи в очаквания срок. В много случаи не съществуват достатъчно обективни доказателства, докато новото законодателството не бъде прието в действителност.

Очаквано освобождаване от активи

51. Печалбите от очаквано освобождаване от активи не се вземат предвид при оценката на провизиите.

52. Печалбите от очаквано освобождаване от активи не се вземат предвид при оценката на провизиите дори когато очакваното освобождаване е тясно свързано със събитието, от което произтича провизията. Вместо това предприятието признава печалби от очаквани освобождавания от активи във времето, определено в други МСС, които се занимават с активите.

ВЪЗСТАНОВЯВАНИЯ

53. Когато се очаква, че някои или всички необходими за създаването на провизия разходи ще бъдат възстановени, възстановяването се признава тогава и само тогава, когато е практически сигурно, че тези разходи ще се възвърнат, ако предприятието уреди задължението си. Възвърнатите средства се третират като отделен актив. Признатата сума на възвърнатите средства не надвишава сумата на провизията.

54. В ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ разходите, отнасящи се за провизии, могат да бъдат представени, намалени със сумата на възстановените разходи.

55. Понякога предприятието може да очаква друга страна да заплати част или всички разходи, необходими за създаването на провизия (например посредством застрахователни договори, клаузи за обезщетение или гаранции на доставчиците). Другата страна може или да възстанови разходите, платени от предприятието, или да плати сумите директно.

56. В повечето случаи предприятието ще остане задължено за цялата въпросна сума, така че ако третата страна по някаква причина не извърши плащането, предприятието ще трябва да заплати пълната сума за уреждане на задължението. В такъв случай се признава провизия за пълната сума на задължението и отделен актив за средствата, които се очаква да бъдат възстановени, ако възстановяването е практически сигурно, в случай че предприятието уреди задължението си.

57. В някои случаи предприятието не е задължено за въпросните разходи, ако третата страна не извърши плащането. В такъв случай предприятието няма задължение за тези разходи и те не се включват в провизията.

58. Както е посочено в параграф 29, задължение, за което предприятието е отговорно заедно и поотделно, е условно задължение до степента, до която се очаква, че задължението ще бъде уредено от други страни.

▼B

ПРОМЕНИ В ПРОВИЗИИТЕ

59. Провизиите се преразглеждат на ►M5 края на всеки отчетен период ◄ и преизчислявани с цел да се отрази най-добрата текуща оценка. Ако повече не съществува необходимост от изходящи потоци, съдържащи икономически ползи, за погасяването на задължения, провизията се отменя.

60. Когато се използва дисконт, отчетената сума на провизията се увеличава през всеки период с цел да се отрази изминалото време. Това увеличение се признава като разходи по заеми.

ИЗПОЛЗВАНЕ НА ПРОВИЗИИТЕ

61. Провизията се използва само за покриване на разходите, за които е създадена първоначално.

62. Само разходите, които се отнасят до първоначалната провизия, се записват срещу нея. Записването на разходи срещу провизия, която първоначално е била призната за други цели, би довело до скриване на ефекта от две различни събития.

ПРИЛАГАНЕ НА ПРАВИЛАТА ЗА ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА. БЪДЕЩИ ЗАГУБИ ОТ ДЕЙНОСТТА

63. Провизии за бъдещи загуби от дейността не се признават.

64. Бъдещите загуби от дейността не отговарят на определението за задължение, дадено в параграф 10, и на общите критерии за признаване, описани в параграф 14.

65. Очакването на бъдещи загуби от дейността е индикация за това, че определени активи на дейността може да са обезценени. Предприятието прави тест за обезценка на тези активи в съответствие с изискванията на МСС 36 *Обезценка на активи*.

Обременяващи договори

66. Ако предприятието е сключило обременяващ договор, настоящите задължения според договора се признават и оценяват като провизия.

67. Много договори (например някои рутинни заявки за покупки) може да бъдат отменени, без да се плати компенсация на другата страна, и поради тази причина да не съществува задължение. Други договори установяват както права, така и задължения за всяка от договарящите се страни. Когато по силата на определени събития такъв договор стане обременяващ, той попада в обхвата на настоящия стандарт и съществува задължение, което се признава. Договори за изпълнение, които не са обременяващи, не влизат в обхвата на настоящия стандарт.

68. Настоящият стандарт определя обременяващия договор като договор, по силата на който разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните икономически ползи, произтичащи от договора. Неотменимите разходи по силата на договор отразяват най-малко нетната цена за излизане от договора, която е по-ниска от цената за изпълнението на задълженията по договора и която включва всички компенсации и наказателни лихви, произтичащи от неизпълнението му.

69. Преди да се създаде отделна провизия за обременяващ договор, предприятието признава всички разходи за обезценка на активи, които се отнасят до активи, свързани с договора (вж. МСС 36 *Обезценка на активи*).

▼B

Преструктуриране

70. Посочените примери се отнасят до събития, които могат да попаднат в определението за преструктуриране:

а) продажба или прекратяване на част от дейността;

б) затваряне на локални производства в държава или регион или пренасочване на бизнеса от една държава или регион в други;

в) промени в структурата на управлението, например премахване на определено ниво от управлението; и

г) фундаментални реорганизации, които имат съществен ефект върху характера и фокуса на дейността на предприятието.

71. Провизията за преструктуриране на разходи се признава само когато са изпълнени общите критерии за признаване на провизии, посочени в параграф 14. Параграфи 72—83 определят как да се прилагат общите критерии за признаване в случите на преструктуриране.

72. Конструктивно задължение за преструктуриране възниква само когато предприятието:

а) има подробен формален план за преструктуриране, в който се посочват най-малко:

i) дейността или частта от нея, която ще бъде засегната;

ii) засегнатите основни териториални поделения;

iii) териториалното поделение, дейността и приблизителният брой служители, които ще бъдат компенсирани за прекратяването на тяхната работа;

iv) разходите, които ще трябва да бъдат посрещнати;

v) кога ще бъде внедрен планът;

б) се е погрижило засегнатите да получат валидно очакване, че преструктурирането ще бъде извършено, като се започне осъществяването на този план, или е обявило основните моменти на плана за преструктурирането пред засегнатите от него.

73. Доказателство, че предприятието е започнало внедряването на план за преструктуриране, може да бъде например разглобяването на производствени мощности или продажбата на активи, или публичното обявяване на основните характеристики на плана. Публичното обявяване на подробен план за преструктуриране поражда конструктивно задължение за преструктуриране само ако е направено с достатъчно подробности (т.е. посочени са основните характеристики на плана) и по начин, който създава у заинтересованите страни, като клиенти, доставчици и служители (или техни представители), валидно очакване, че предприятието ще извърши преструктурирането.

74. За да бъде един план достатъчно основание за възникване на конструктивно задължение, когато засегнатите от него са информирани, неговото внедряване се планира да започне възможно най-скоро и да бъде завършено в предвидения срок, което би направило малко вероятна появата на значителни изменения. Ако се очаква началото на преструктурирането да се забави значително или ако преструктурирането ще отнеме неоправдано много време, няма голяма вероятност планът да създаде у заинтересованите страни реална представа за предстоящо преструктуриране, тъй като големият период от време създава предпоставки за промяна в плановете на предприятието.

▼B

75. Решението на ръководството или на съвета за преструктуриране, взето преди ►M5 края на отчетния период ◄, не е причина за появата на конструктивно задължение към ►M5 края на отчетния период ◄, освен ако преди ►M5 края на отчетния период ◄ предприятието е:

а) започнало внедряването на плана за преструктуриране; или

б) разпространило плана за преструктуриране между засегнатите от него страни по достатъчно специфичен начин, за да се създаде у тях вярно очакване за предстоящото преструктуриране.

Ако предприятието започне да внедрява план за преструктуриране или обяви основните моменти на преструктурирането пред засегнатите от него, само ►M5 след края на отчетния период ◄ се изисква оповестяване в съответствие с изискванията на МСС 10 *Събития* ►M5 *след края на отчетния период* ◄, ако преструктурирането е съществено и неоповестяването би могло да повлияе на икономическите решения на потребителите му, взети на базата на финансовите отчети.

76. Въпреки че конструктивното задължение не може да бъде породено само от решението на ръководството, задължението може да бъде в резултат на други предходни събития заедно със самото решение. Например воденето на преговори с представители на служителите за плащания при прекратяване на договори или с купувачите за продажбата на дейност може да е приключено, като остава само да бъде одобрено от съвета на директорите. След като се получи одобрението и другите страни бъдат известени за него, предприятието вече има конструктивно задължение за преструктуриране, ако са изпълнени условията по параграф 72.

77. В някои страни последната инстанция представлява съвет, в който са включени представители на интереси, различни от тези на ръководството (например служители), или може да се изисква уведомяването на такива представители, преди да бъде взето решението на съвета. Тъй като едно решение на такъв съвет включва комуникации с представителите, то може да има за резултат конструктивно задължение за преструктуриране.

78. Задължение за продажба на дейност не възниква, докато предприятието не е решило да продава, т.е. докато не съществува обвързващо споразумение за продажба.

79. Дори след като предприятието е взело публично решение за продажба на дейност, то все още не е предприело продажба, докато не бъде идентифициран купувач и не е сключено обвързващо споразумение за продажба. Преди да бъде сключено такова споразумение, предприятието е в състояние да промени решението си и в действителност ще трябва да предприеме друга линия на поведение, ако в рамките на разумен срок не може да се намери купувач. Когато продажбата на дейност се предвижда като част от преструктуриране, активите на дейността се проверяват за обезценки, както това се изисква съгласно МСС 36 *Обезценка на активи*. Когато продажбата е само част от преструктурирането, конструктивното задължение може да възникне от други части на преструктурирането, преди да се осъществи сключването на обвързващо споразумение за продажба.

80. Провизията за преструктуриране включва само непосредствените разходи, възникващи от преструктурирането, които отговарят на следните две условия:

а) да са породени по необходимост от преструктурирането; и

б) да не са свързани с продължаващата дейност на предприятието.

▼B

81. Провизията за преструктуриране не включва разходи, като:

а) преквалифициране или преместване на персонал;

б) маркетинг; или

в) инвестиции в нови системи и дистрибуторски мрежи.

Тези разходи се отнасят до бъдещо осъществяване на дейността и не са задължения за преструктуриране към ►M5 края на отчетния период ◄. Такива разходи се признават на същата база, както ако са произлезли независимо от преструктурирането.

82. Бъдещи загуби от дейността, които могат да се предвидят по времето на преструктурирането, не се включват в провизията, освен ако не се отнасят до обременяващите договори, описани в параграф 10.

83. Според изискванията на параграф 51 печалбите по очаквано освобождаване от активи не се вземат предвид при оценката на провизии за преструктуриране дори ако продажбата на активи се предвижда като част от преструктурирането.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

84. За всеки клас провизии предприятието оповестява:

а) балансовата сума в началото и в края на периода;

б) допълнителни провизии, направени през периода, включително увеличенията в съществуващите провизии;

в) използваните суми (т.е. възникналите и отписаните разходи срещу провизии) през периода;

г) неизползвани суми, които са отменени през периода; и

д) увеличението през периода на дисконтираните суми, произлизащо от изминалото време, и ефекта от настъпили промени в дисконтовия процент.

Не се изисква сравнителна информация.

85. Предприятието оповестява следната информация за всеки клас провизии:

а) кратко описание на характера на задължението и очакваното разположение във времето на изходящите потоци икономически ползи;

б) посочване на елементите на несигурност относно разположението във времето и сумата на тези потоци; когато е необходимо да се предостави съответната информация, предприятието оповестява основните предположения, направени по отношение на бъдещи събития, във връзка с параграф 84; и

в) сумата на очакваните възстановени суми с отразяване на сумата на актива, който е бил признат за тези очаквани възстановени суми.

86. С изключение на случаите, в които вероятната необходимост от изходящи потоци от ресурси, съдържащи икономически ползи, е отдалечена във времето, предприятието оповестява кратко описание на характера на условните пасиви за всеки клас условни пасиви, а когато е практически възможно и:

а) оценка на техния финансов ефект, оценен в съответствие с изискванията на параграфи 36—52;

б) посочване на елементите на несигурност, отнасящи се до разположението във времето на потоците; и

в) вероятността да бъдат възстановени суми от трети лица.

▼B

87. Когато се определя кои провизии или условни пасиви принадлежат към един и същи клас, е необходимо да се вземе предвид дали характерът на съответните статии е достатъчно сходен, така че един самостоятелен отчет за тях да отговаря на изискванията по параграф 85, букви а) и б) и параграф 86, букви а) и б). На този принцип може да бъде необходимо като един клас провизии да се третират суми, отнасящи се до гаранции на различни продукти, но не би било правилно да се третират като отделен клас суми, които се отнасят до обикновени гаранции, и суми, които са обект на съдебни процедури.

88. Когато провизия и условно задължение възникват поради един и същи набор от обстоятелства, предприятието извършва оповестяванията, изискващи се според параграфи 84—86, по начин, показващ връзката между провизията и условното задължение.

89. Когато има вероятност от постъпването на поток икономически ползи, предприятието оповестява кратко описание на характера на условните активи към ►M5 края на отчетния период ◄ и, където е необходимо, преценка на техния финансов ефект, оценен според принципите, определени за провизии в параграфи 36—52.

90. От съществена важност е при оповестяването на условните активи да се избягва даването на заблуждаващи индикации за вероятността да бъдат реализирани приходи.

91. Когато информацията, изискваща се по параграфи 86 и 89, не е оповестена поради практическа невъзможност, този факт също се оповестява.

92. В изключително редки случаи оповестяването на цялата информация, изискваща се по параграфи 84—89, или част от нея може да доведе до сериозно предубеждение към позицията на предприятието при спорове с други страни по въпросите на провизиите, условните пасиви или условните активи. В такива случаи не е необходимо предприятието да оповестява тази информация, но оповестява най-общо същността на спора заедно с факта, че информацията не е оповестена и причините за това.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

93. Ефектът от въвеждането на настоящия стандарт на датата на влизането му в сила (или по-рано) се отчита като преизчисление на началните салда на неразпределената печалба за периода, през който стандартът първоначално влиза в сила. Предприятията се насърчават, без да се задължават, да преизчисляват началните салда на неразпределената печалба за най-ранния отчетен период и да преобразуват сравнителната информация. Ако сравнителната информация не е преизчислена, този факт се оповестява.

94. [Заличен]

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

95. Настоящият стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 юли 1999 г., то оповестява този факт.

96. [Заличен]

▼M43

99. С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.*, издадени през декември 2013 г., беше изменен параграф 5 вследствие от изменението на МСФО 3. Предприятието прилага това изменение за бъдещи периоди за бизнес комбинации, за които се прилага изменението на МСФО 3.

▼**M52**

100. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф 5 и заличен параграф 6. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

▼**M53**

101. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 2 и се заличават параграфи 97 и 98. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 38

Нематериални активи

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да установи счетоводното третиране на нематериалните активи, които не са специално разгледани в друг стандарт. Настоящият стандарт изисква от предприятието да признае нематериален актив, единствено и само ако са изпълнени определените критерии. Стандартът определя и как да се оценява балансовата стойност на нематериалните активи и изисква определени оповестявания за тях.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт трябва да се прилага при счетоводното отчитане на нематериални активи, с изключение на:

а) нематериални активи, които попадат в обхвата на друг стандарт;

б) финансови активи, както са дефинирани в МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*;

в) признаването и оценката на активи за проучване и оценка (вж. МСФО 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси*); и

г) разходи за развойна дейност и добив на полезни изкопаеми, петрол, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.

▼M52

3. Ако друг стандарт урежда отчитането на специфичен вид нематериален актив, предприятието прилага този стандарт вместо настоящия стандарт. Например настоящият стандарт не се прилага по отношение на:

а) нематериални активи, държани от предприятие за продажба в нормалния ход на дейността му (вж. МСС 2 *Материални запаси*);

▼B

б) отсрочени данъчни активи (вж. МСС 12 *Данъци върху дохода*);

в) лизингови договори, които са в рамките на обхвата на МСС 17 *Лизинг*.

г) активи, възникващи от доходи в полза на наетите лица (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица*);

▼M32

д) финансови активи, както са определени в МСС 32. Признаването и оценката на някои финансови активи са обхванати от МСФО 10 *Консолидирани финансови активи,* МСС 27 *Индивидуални финансови активи* и МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия;*

▼B

е) положителна репутация, придобита в бизнес комбинация (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации*);

ж) отсрочени разходи по придобиването и нематериални активи, произтичащи от договорните права на застраховател съгласно застрахователни договори в рамките на обхвата на МСФО 4 Застрахователни договори. МСФО 4 излага конкретните изисквания за оповестяване на тези отсрочени разходи за придобиване, но не и за тези нематериални активи. Следователно изискванията за оповестяване в настоящия стандарт се прилагат към тези нематериални активи;

▼B

з) нетекущи нематериални активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в групата за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи*, държани за продажба, и преустановени дейности;

▼M52

и) активи, възникващи от договори с клиенти, които са признати в съответствие с МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*.

▼B

4. Някои нематериални активи могат да се съдържат във или на физическа субстанция като компакт диск (в случай на компютърен софтуер), правна документация (в случай на лиценз или патент) или филм. При определяне дали даден актив, който включва както материални, така и нематериални елементи, трябва да се третира съгласно МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* или като нематериален актив съгласно настоящия стандарт, предприятието използва преценка, за да оцени кой елемент е по-съществен. Например компютърният софтуер за компютърно контролирано машинно средство, което не може да работи без този специален софтуер, е неразделна част от свързания с него хардуер и се третира като имоти, машини и съоръжения. Същото се прилага и по отношение на оперативната система за компютър. Когато софтуерът не е неразделна част от свързания хардуер, компютърният софтуер се третира като нематериален актив.

5. Настоящият стандарт се прилага, освен другото, и по отношение на разходите за реклама, обучение, стартиране на бизнес и развойна дейност. Научноизследователските и развойни дейности са насочени към развитието на познанията. Следователно въпреки че тези дейности могат да доведат до актив с физическа субстанция (напр. прототип), физическият елемент на актива е вторичен спрямо неговия нематериален компонент, т.е. познанията, присъщи в него.

6. В случай на финансов лизинг основният актив може да е или материален, или нематериален. След първоначалното признаване лизингополучателят отчита счетоводно нематериален актив, държан при условията на финансов лизинг, в съответствие с настоящия стандарт. Правата съгласно лицензионни договори за обекти като игрални филми, видеозаписи, пиеси, ръкописи, патенти и авторски права, са изключени от обхвата на МСС 17 и попадат в обхвата на настоящия стандарт.

7. Изключване от обхвата на даден стандарт може да настъпи, ако дейностите или сделките са толкова специализирани, че пораждат счетоводни въпроси, към които може да е необходимо да се подходи по различен начин. Такива въпроси възникват в счетоводното отчитане на разходите за проучване или за развойни дейности и проучване на петрол, газ и рудни находища в миннодобивните индустрии, както и в случай на застрахователни договори. Следователно настоящият стандарт не се прилага към разходи за такива дейности и договори. Настоящият стандарт обаче се прилага към други използвани нематериални активи (като например компютърен софтуер) и направени разходи в миннодобивни индустрии или от застрахователи.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

▼M33

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

[заличен]

а) [заличен]

б) [заличен]

в) [заличен]

▼M12

_____

▼B

Амортизация е систематичното разпределение на амортизируемата сума на нематериален актив за срока на неговия полезен живот.

Актив е ресурс:

а) контролиран от предприятие в резултат на минали събития; и

б) от който се очаква да се получат бъдещи икономически ползи за предприятието.

Балансова стойност е стойността, с която активът е признат в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ след приспадане на натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка върху него.

Цената на придобиване е сумата на паричните средства или паричните еквиваленти, които са платени, или справедливата стойност на друго възнаграждение, дадено за придобиване на актив в момента на неговото придобиване или строителство или когато е приложимо, сумата, свързана с този актив в момента на първоначалното му признаване в съответствие със специфичните изисквания на други МСФО, напр. МСФО 2 *Плащане на базата на акции*.

Амортизируема сума е цената на придобиване на даден актив или друга сума, с която тази цена на придобиване е заменена, намалена с остатъчната стойност.

Развойна дейност е прилагането на изследователски открития или други познания към план или дизайн за производството на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди началото на търговско производство или ползване.

Стойност, специфична за стопанска единица, е настоящата стойност на паричните потоци, които стопанската единица (предприятието) очаква да бъдат получени от продължаващото използване на актива и от изваждането му от употреба в края на неговия полезен живот, или очаква да възникнат при възникването на пасив.

▼M33

Справедлива стойност **е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“)**

▼B

Загуба от обезценка е сумата, с която балансовата стойност на даден актив превишава неговата възстановима стойност.

Нематериален актив е разграничим непаричен актив без физическа субстанция.

Парични активи са държаните парични средства и активите, които ще бъдат получени във фиксирани и определими суми парични средства.

Научноизследователска дейност е оригинално и планирано изследване, предприето с цел да се получи ново научно или техническо познание и разбиране.

Остатъчна стойност на нематериален актив е очакваната сума, която предприятието би получило в момента, ако активът се извади от употреба, след приспадането на очакваните разходи за изваждането му от употреба, ако активът вече е на възрастта и в състоянието, очаквано в края на неговия полезен живот.

▼B

Полезен живот е:

а) периодът, през който активът се очаква да бъде на разположение за ползване от предприятието;

б) броят на производствените или сходни единици, които се очаква предприятието да получи от актива.

Нематериални активи

9. Предприятието често изразходва средства или поема задължения във връзка с придобиването, развитието, поддръжката и разширяването на нематериални ресурси като научни или технически познания, дизайн и въвеждане на нови процеси или системи, лицензи, интелектуална собственост, пазарни познания, търговски марки (включително търговски наименования и издателски права). Типични примери на обекти, обхванати от тези широки определения, са компютърен софтуер, патенти, авторски права, игрални филми, клиентски листи, права за обслужване на ипотека, риболовни лицензи, вносни квоти, франчайзинги, взаимоотношения с клиенти и доставчици, лоялност на клиента, пазарен дял и маркетингови права.

10. Не всички обекти, описани в параграф 9 отговарят на определението за нематериален актив, т.е. разграничимост, контрол над ресурса и съществуване на бъдещи икономически ползи. Ако позиция в обхвата на настоящия стандарт не отговаря на определението за нематериален актив, разходът за придобиването на нематериалния актив или вътрешното му създаване се признава като разход в момента, в който е направен. Ако позиция обаче е придобита в бизнес комбинация, тя формира част от положителната репутация, призната на датата на придобиването (вж. параграф 68).

Разграничимост

▼M12

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

12. Един актив е разграничим, или ако:

а) е делим, т.е. може да бъде разделен или отделен от предприятието и продаден, прехвърлен, лицензиран, отдаден под наем или разменен, отделно или заедно със свързания договор, разграничим актив или пасив, независимо дали предприятието възнамерява да направи това; или

б) възниква от договорни или други законови права, независимо от това дали тези права са прехвърляеми или отделими от предприятието или от други права и задължения.

▼B

Контрол

13. Предприятие контролира актив, ако разполага с правомощието да получи бъдещи икономически ползи, произтичащи от основния ресурс, и да ограничи достъпа на другите лица до тези ползи. Капацитетът на предприятието да контролира бъдещите икономически ползи от нематериален актив обичайно би произтичал от законовите права, които могат да бъдат упражнени според закона. В отсъствието на законови права е по-трудно да се упражни контрол. Правната упражнимост на правата обаче не е необходимо условие за контрол, защото предприятието може да е в състояние да контролира бъдещите икономически ползи по някакъв друг начин.

14. Пазарните и техническите познания могат да доведат до бъдещи икономически ползи. Предприятие контролира тези ползи, ако например познанието е защитено от законови права като авторски права, произтичащи от търговски договор (когато е позволено) или от правното задължение на служителите да поддържат конфиденциалност.

15. Предприятие може да разполага с екип от опитни служители и може да е в състояние да идентифицира увеличаващите се умения на персонала, водещи до бъдещи икономически ползи от обучението. Предприятието може също да очаква, че персоналът ще продължи да предоставя своите умения на предприятието. Дадено предприятие обаче обикновено разполага с недостатъчен контрол над очакваните икономически ползи, произтичащи от екип от опитни служители и от обучение, за да могат тези обекти да отговорят на определението на нематериален актив. Поради сходни причини, специфичното управление или техническият талант не е вероятно да отговорят на определението за нематериален актив, освен ако не са защитени от законови права за използването им и за придобиването на бъдещите икономически ползи, очаквани от тях, и отговарят и на останалите изисквания на определението.

16. Предприятие може да разполага с портфейл от клиенти или пазарен дял и да очаква, че поради неговите усилия в изграждането на отношения с клиентите и лоялност, клиентите ще продължат да търгуват с него. В отсъствието на законови права за защита обаче или на други начини за контрол върху взаимоотношенията с клиентите или лоялността на клиентите на предприятието, предприятието обичайно разполага с недостатъчен контрол над очакваните икономически ползи от взаимоотношенията с клиентите и лоялността на тези обекти (напр. портфейл от клиенти, пазарен дял, взаимоотношения с клиентите и лоялност на клиентите), за да отговори на определението на нематериални активи. При отсъствието на законови права за защита на взаимоотношенията с клиентите, сделки за размяна на същите или на сходни недоговорни взаимоотношения с клиенти (различни от част от бизнес комбинация), осигуряват доказателства, че предприятието въпреки това е в състояние да контролира очакваните бъдещи икономически ползи, произтичащи от взаимоотношенията с клиентите. Тъй като тези сделки за размяна също предоставят доказателства, че взаимоотношенията с клиентите са отделими, тези взаимоотношения с клиентите отговарят на определението на нематериален актив.

Бъдещи икономически ползи

17. Бъдещите икономически ползи, произтичащи от нематериален актив, могат да включват приходи от продажбата на продукти или услуги, икономия на разходи или други ползи, произтичащи от използването на актива от предприятието. Например използването на интелектуална собственост в процеса на производство може да намали бъдещите производствени разходи, вместо да увеличи бъдещите приходи.

▼B

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

18. Признаването на позиция като нематериален актив изисква от предприятието да демонстрира, че тя отговаря на:

а) определението на нематериален актив (вж. параграфи 8—17); и

б) критериите за признаване (вж. параграфи 21—23).

Това изискване се прилага към разходите, които са направени първоначално при придобиването или вътрешното създаване на нематериален актив, и тези, направени впоследствие за разширяването му, замяната на част от него, или поддръжката му.

19. Параграфи 25—32 разглеждат прилагането на критерии за признаване на отделно придобити нематериални активи, а параграфи 33—43 разглеждат тяхното прилагане към нематериалните активи, придобити в бизнес комбинация. Параграф 44 разглежда първоначалната оценка на нематериалните активи, придобити чрез правителствена помощ, параграфи 45—47 — придобити чрез размени на нематериални активи, а параграфи 48—50 разглеждат третирането на вътрешно създадената положителна репутация. Параграфи 51—67 разглеждат първоначалното признаване и оценка на вътрешно създадените нематериални активи.

20. Характерът на нематериалните активи е такъв, че в много случаи няма добавки към този актив или резервни части за него. Съответно, повечето последващи разходи е вероятно да поддържат очакваните бъдещи икономически ползи, присъщи на съществуващ нематериален актив, вместо да отговорят на определението на нематериален актив и критериите за признаване в настоящия стандарт. В допълнение, често е трудно последващите разходи да бъдат причислени към конкретен нематериален актив, вместо към дейността като цяло. Следователно само в редки случаи последващите разходи — разходи, направени след първоначалното признаване на придобит нематериален актив, или след завършването на вътрешно създаден нематериален актив — ще бъдат признати в балансовата стойност на актива. В съответствие с параграф 63, последващите разходи за търговски марки, рубрики, издателски права, клиентски листи и обекти, сходни в същността си (независимо дали са придобити отвън, или вътрешно създадени) се признават винаги в печалбата или загубата в момента, в който са направени. Това е така, защото тези разходи не могат да бъдат разграничени от разходите за развитие на дейността като цяло.

21. Един нематериален актив следва да се признае, ако и само ако:

а) е вероятно, че предприятието ще получи очакваните бъдещи икономически ползи, които са свързани с актива;

б) стойността на актива може да бъде определена надеждно.

22. Дадено предприятие трябва да оцени вероятността от очакваните бъдещи икономически ползи, като използва разумни и аргументирани предположения на ръководството, които представляват най-добрата приблизителна оценка на системата от икономически условия, които ще съществуват в течение на полезния живот на актива.

23. Предприятието прилага преценка, за да оцени степента на сигурност, свързана с потока от бъдещи икономически ползи, които произтичат от използването на актива на базата на доказателствата, които са на разположение при първоначалното признаване, придавайки по-голяма тежест на външните доказателства.

▼B

24. Нематериален актив трябва да се оцени първоначално по цена на придобиване.

Отделно придобиване

▼M12

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

▼B

26. В допълнение, цената на придобиване на отделно придобит нематериален актив обикновено може да бъде надеждно определена. Това е особено важно, когато възнаграждението за покупката е под формата на парични средства или други парични активи.

27. Цената на придобиване на отделно придобит нематериален актив се състои от:

а) покупната цена, включително вносните мита и невъзстановимите данъци върху покупката, след приспадане на търговските отстъпки и рабати; и

б) всякакви свързани разходи за подготовката на актива за неговото очаквано използване.

28. Примери за преки разходи са:

а) разходи за доходи на наети лица (както са определени в МСС 19, възникващи директно от привеждането на актива в работно състояние;

б) професионални възнаграждения, произтичащи директно от привеждането на актива в работно състояние; и

в) разходи за тестване, когато активът функционира нормално.

29. Примери на разходи, които не са част от цената на придобиване на нематериален актив, са:

а) разходи за въвеждането на нов продукт или услуга (включително разходите за реклама и промоционални дейности);

б) разходи за осъществяването на бизнес на ново място или с нова група клиенти (включително разходите за обучение на персонала), и

в) административни и други общопроизводствени разходи.

30. Признаването на разходите в балансовата стойност на нематериален актив се преустановява, когато активът е в състояние, в което може да функционира по начина, очакван от ръководството. Следователно разходите, направени при използването или преместването на нематериален актив, не се включват в балансовата стойност на този актив. Например следните разходи не са включени в балансовата стойност на нематериален актив:

а) разходи, направени в момента, в който актив, можещ да функционира по начина, очакван от ръководството, все още не е въведен в експлоатация; и

б) първоначалните оперативни загуби, като например такива направени по време на създаването на търсене на продукцията на актива.

▼B

31. Някои операции възникват във връзка с разработването на нематериален актив, но не са необходими за привеждането му в състояние, необходимо за да може да работи по начина, очакван от ръководството. Тези случайни операции могат да възникнат преди или по време на развойните дейности. Тъй като случайните операции не са необходими за привеждането на актива в състояние, необходимо за да може да работи по начина, очакван от ръководството, приходите и свързаните с това разходи за случайните операции се признават незабавно в печалбата или загубата и се включват в съответните класификации на приходи и разходи.

▼M1

32. Ако плащането за нематериален актив е отсрочено извън обичайните кредитни срокове, неговата стойност е равностойна на паричната цена. Разликата между тази сума и общата сума на плащанията се отчита като разход за лихви в течение на периода на кредита, освен ако не се капитализира в съответствие с МСС 23 *Разходи по заеми*.

▼B

Придобиване като част от бизнес комбинация

▼M12

►M33 33. В съответствие с МСФО 3 „Бизнес комбинации“, ако нематериален актив бъде придобит в бизнес комбинация, цената на придобиване на този нематериален актив е неговата справедлива стойност към датата на придобиването. Справедливата стойност на нематериален актив отразява очакванията на пазарните участници към датата на придобиване относно вероятността очакваните бъдещи икономически ползи, въплътени в актива, да бъдат получени от предприятието. ◄ С други думи, предприятието очаква да има входящ поток от икономически ползи, дори ако има несигурност относно разположението във времето или размера на входящия поток. Следователно, критерият за признаване на вероятността в параграф 21(а) винаги се счита за изпълнен за нематериални активи, придобити в бизнес комбинация. Ако актив, придобит в бизнес комбинация, е отделим или възниква от договорни или други законови права, съществува достатъчно информация, за да се оцени надеждно справедливата стойност на този актив. Следователно, критерият за надеждно оценяване в параграф 21(б) винаги се счита за изпълнен за нематериални активи, придобити в бизнес комбинация.

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

а) отговаря на дефиницията на актив; и

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

▼M33

Нематериален актив, придобит в бизнес комбинация

▼M12

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

▼M22

36. Нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, би могъл да е отделим, но само заедно със свързан договор, определим актив или пасив. В такива случаи придобиващият признава нематериалния актив отделно от репутацията, но съвместно със свързания елемент.

37. Придобиващият може да признае група от допълнителни нематериални активи като един актив при условие, че отделните активи в групата имат сходен полезен живот. Например термините „търговско наименование“ и „наименование на марка“ често се използват като синоними за търговски марки и други марки. Те обаче са общи маркетингови термини, които обичайно се използват за препращане към група от допълнителни активи като търговска марка (или марка за услуга) и свързаното с нея търговско наименование, формули, рецептури и технологична експертиза.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

Последващи разходи по придобит незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност

42. Разходи за научноизследователска и развойна дейност, които:

а) са свързани с незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност, придобит отделно или в бизнес комбинация и признат като нематериален актив; и

б) са направени след придобиването на този проект;

се отчитат счетоводно в съответствие с параграфи 54—62.

43. Прилагането на изискванията в параграфи 54—62 означава, че последващите разходи за незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност, придобит отделно в бизнес комбинация и признат като нематериален актив, са:

а) признати като разход в момента, в който са направени, ако са разходи за научноизследователска дейност;

б) признати като разход в момента, в който са направени, ако са разходи за развойна дейност, които не отговарят на критериите за признаване като нематериален актив в параграф 57; и

в) добавени към балансовата стойност на придобития незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност, ако това са разходи за развойна дейност, които отговарят на критериите за признаване в параграф 57.

▼B

Придобиване чрез правителствена помощ

44. В някои случаи, нематериален актив може да бъде придобит безвъзмездно или срещу номинално възнаграждение, чрез правителствена помощ. Това може да се случи, когато правителство прехвърля или разпределя нематериални активи към предприятието, като например права за ползване на летища, лицензи за работа на радио или телевизионни станции, лицензи за внос или квоти, или права на достъп до други ограничени ресурси. В съответствие с МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ* предприятието може да избере да признае първоначално по справедлива стойност както нематериалния актив, така и дарението. Ако предприятието избере да не признава актива първоначално по справедлива стойност, то го признава първоначално по номинална стойност (другото третиране, допустимо съгласно МСС 20) заедно с всякакви разходи, които могат да бъдат отнесени директно към подготвянето на актива за неговото използване по предназначение.

Размяна на активи

45. Един или повече нематериални активи могат да бъдат придобити в замяна на непаричен(ни) актив(и), или комбинация от парични и непарични активи. Обсъждането по-долу се отнася до размяна на един непаричен актив за друг, но се прилага и по отношение на всички размени, описани в предходното изречение. Цената на придобиване на такъв нематериален актив се определя по справедлива стойност, освен ако: а) разменната дейност няма търговска същност, или б) справедливата стойност нито на получения актив, нито на дадения актив, може да бъде определена надеждно. Придобитият актив се определя по този начин, дори ако предприятието не може незабавно да отпише дадения актив. Ако придобитият актив не е оценен по справедлива стойност, неговата цена на придобиване се определя по балансовата стойност на дадения актив.

46. Предприятието определя дали разменната сделка има търговска същност, като взема под внимание обхвата, в който се очаква нейните бъдещи парични потоци да се променят в резултат от сделката. Разменната сделка има търговска същност, ако:

а) конфигурацията (т.е. рискът, времето на възникване и сумата) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърления актив; или

б) специфичната за предприятието стойност на частта от операциите на предприятието, повлияни от промените в сделката като резултат от размяната; и

в) разликата между а) и б) е съществена по отношение на справедливата стойност на разменените активи.

За целите на определянето дали дадена разменна сделка има търговска същност, специфичната за предприятието стойност на частта от операциите на предприятието, повлияна от сделката, следва да отрази паричните потоци след данъчно облагане. Резултатът от тези анализи може да е ясен, без да се налага предприятието да извършва детайлни изчисления.

▼M33

47. В параграф 21, буква б), се уточнява, че условие за признаването на нематериален актив е цената на придобиване на актива да може да бъде надеждно определена. Справедливата стойност на нематериален актив се определя надеждно, ако: (а) колебанията в обхвата на разумните оценки на справедливата стойност не са значими за този актив, или б) вероятностите на различните приблизителни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно оценени и използвани при оценяването на справедливата стойност. Ако предприятието е в състояние да определи надеждно справедливата стойност на получения или отдадения актив, тогава за оценяването на себестойността се използва справедливата стойност на отдадения актив, освен ако справедливата стойност на получения актив не е по-ясно определима.

▼B

Вътрешно създадена положителна репутация

48. Вътрешно създадената положителна репутация не трябва да се признава като актив.

49. В някои случаи за създаването на бъдещи икономически ползи се правят разходи, но това не води до създаване на нематериален актив, който да отговаря на критериите за признаване в стандарта. Този разход често се описва като допринасящ за вътрешно създадената положителна репутация. Вътрешно създадената положителна репутация не се признава като актив, тъй като тя не е разграничим ресурс (т.е. тя не е отделима, нито възниква от договорни или други законови права), контролиран от предприятието, който може да бъде надеждно определен.

▼M33

50. Разликите между справедливата стойност на предприятието и балансовата стойност на неговите разграничими нетни активи във всеки един момент може да обхващат редица фактори, които оказват влияние върху справедливата стойност на предприятието. Тези разлики обаче не представляват стойността на нематериалните активи, контролирани от предприятието.

▼B

Вътрешно създадени нематериални активи

51. Понякога е трудно да се определи дали вътрешно създаден нематериален актив отговаря на критериите за признаване поради проблемите, свързани с:

а) идентифицирането дали и кога е налице разграничим актив, който ще генерира очаквани бъдещи икономически ползи; и

б) надеждното определяне на себестойността на актива. В някои случаи, разходите за вътрешно създаване на нематериален актив не могат да бъдат разграничени от разходите за поддържане или разширяване на вътрешно създадената репутация на предприятието или за осъществяването на ежедневните операции.

Ето защо, в допълнение към спазването на общите изисквания за признаване и първоначална оценка на нематериален актив, предприятието прилага изискванията и насоките, включени в параграфи 52—67, по отношение на всички вътрешно създадени нематериални активи.

52. За да оцени дали вътрешно създаден нематериален актив отговаря на критериите за признаване, предприятието класифицира създаването на актив във:

а) фазата на научноизследователска дейност; и

б) фазата на развойна дейност.

Въпреки че термините „научноизследователска“ и „развойна“ са дефинирани, термините „фаза на научноизследователската дейност“ и „фаза на развойната дейност“ имат по-широко значение за целите на настоящия стандарт.

53. Ако дадено предприятие не може да разграничи фазата на научноизследователската дейност от фазата на развойната дейност на вътрешен проект за създаване на нематериален актив, предприятието третира разходите по този проект все едно, че те са били направени само във фазата на научноизследователската дейност.

Фаза на научноизследователска дейност

54. Никой нематериален актив, който е резултат на научноизследователска дейност (или от фаза на научноизследователска дейност на вътрешен проект), не трябва да бъде признат. Разходите за научноизследователска дейност (или за фаза на научноизследователска дейност на вътрешен проект) следва да бъдат признати като разход в момента, в който са направени.

▼B

55. Във фазата на научноизследователската дейност на вътрешен проект предприятието не може да покаже, че съществува нематериален актив, който ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Следователно разходът се признава като разход в момента, в който е направен.

56. Примери на научноизследователски дейности са:

а) дейности, чиято цел е получаването на нови познания;

б) търсенето, оценката и окончателният избор на приложения на научноизследователските открития или други познания;

в) търсенето на алтернативи за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги; и

г) формулата, дизайна, оценката и окончателният избор на възможни алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

Фаза на развойна дейност

57. Нематериален актив, възникващ от развойната дейност (или от фазата на развойната дейност на вътрешен проект), трябва да се признава, единствено и само ако предприятието може да докаже следното:

а) техническата изпълнимост на завършването на нематериален актив, така че той да бъде на разположение за ползване или продажба;

б) намерението да завърши нематериалния актив и да го използва или продаде;

в) неговата способност да използва или продаде нематериалния актив;

г) как нематериалният актив ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Наред с всичко останало, предприятието може да докаже съществуването на пазар за продукцията на нематериалния актив или за самия нематериален актив, или ако той ще се използва вътрешно, полезността на нематериалния актив;

д) наличието на адекватни технически, финансови и други ресурси за приключване на развойната дейност и за ползването или продажбата на нематериалния актив;

е) неговата способност за надеждно определяне на разходите, отнасящи се до нематериалния актив по време на неговото разработване.

58. Във фазата на научноизследователската дейност на вътрешен проект, предприятието може в някои случаи да идентифицира нематериален актив и да покаже, че активът ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Това е така, защото фазата на развойна дейност на проекта продължава след фазата на научноизследователската дейност.

59. Примери на научноизследователски дейности са:

а) дизайнът, изграждането и тестването на прототипи и модели преди производството или преди използването;

б) дизайнът на инструменти, матрици, шаблони и матрични плочи, свързани с нови технологии;

в) дизайнът, изграждането и функционирането на пилотни съоръжения, които не са в мащаб, икономически приемлив като търговско производство; и

г) дизайнът, изграждането и тестването на избрани алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

▼B

60. За да покаже как нематериален актив ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи, предприятието оценява бъдещите икономически ползи, които ще бъдат получени от актива, като използва принципите в МСС 36 *Обезценка на активи*. Ако активът ще генерира икономически ползи само в комбинация с други активи, предприятието прилага концепцията за единиците, генериращи парични потоци в МСС 36.

61. Наличието на ресурси за завършването, използването и получаването на ползи от нематериален актив, може да се докаже чрез бизнес план, например, посочващ техническите, финансовите и другите необходими ресурси, както и способността на предприятието да осигури тези ресурси. В някои случаи, предприятието представя наличието на външни финанси чрез получаването на доказателства от кредитора за неговото желание да финансира плана.

62. По методите за определяне на себестойността на предприятието често могат да се определят надеждно разходите за вътрешно създадения нематериален актив, като заплата и други разходи, направени за осигуряването на авторски права или лицензи, или за разработването на компютърен софтуер.

63. Вътрешносъздадени търговски марки, рубрики, издателски права, клиентски листи и обекти, сходни по съдържание, не трябва да бъдат признавани като нематериални активи.

64. Разходите за вътрешносъздадени търговски марки, рубрики, издателски права, клиентски листи и обекти, сходни по съдържание, не могат да бъдат разграничени от разхода за развитие на дейността като цяло. Следователно тези обекти не се признават като нематериални активи.

Себестойност на вътрешно създаден нематериален актив

65. Себестойността на вътрешно създаден нематериален актив, за целите на параграф 24, е сумата от разходите, направени от датата, в която нематериалният актив за първи път е отговорил на критериите за признаване по параграфи 21, 22 и 57. Параграф 71 забранява възстановяването на разходи, признати преди това като разход.

66. Себестойността на вътрешно създаден нематериален актив включва всички пряко свързани разходи, необходими за създаването, производството и подготовката на актив, за да бъде приведен в състояние да функционира по начина, очакван от ръководството. Примери за пряко свързани разходи, са:

а) разходи за материали и услуги, използвани или консумирани при създаването на нематериален актив;

б) разходи за доходи на наетите лица (както са дефинирани в МСС 19 *Доходи на наети лица*), произтичащи от създаването на нематериален актив;

в) такси за регистриране на законови права; и

г) амортизация на патенти и лицензи, които са използвани за създаване на нематериалния актив.

МСС 23 определя критерии за признаване на лихви като елемент от себестойността на вътрешно създаден нематериален актив.

67. Следните не са компоненти на себестойността на вътрешно създаден нематериален актив:

а) разходи по продажбата, административни и други общопроизводствени разходи, освен ако тези разходи не могат да бъдат пряко свързани с подготовката на актива за ползване;

б) идентифицирана неефикасност и първоначални оперативни загуби, възникнали преди активът да достигне до планирания капацитет; и

▼B

в) разходи за персонал по обучението за работа с актива.

Примери, илюстриращи параграф 65

Предприятие разработва нов производствен процес. През 2005 г. направените разходи са в размер на 1 000 ВЕ ([a]), от които 900 ВЕ са направени преди 1 декември 20Х5 г., а 100 ВЕ са направени между 1 *декември* 20Х5 г. и 31 декември 20Х5 г. Предприятието е в състояние да покаже, че на 1 декември 20Х5 г. производственият процес отговаря на критериите за признаване като нематериален актив. Възстановимата стойност на ноу-хау, включено в процеса (включително бъдещи парични изходящи потоци за приключване на процеса преди да стане на разположение за ползване), е определена на 500 ВЕ.

В края на 20Х5 г. производственият процес е признат като нематериален актив по себестойност в размер на 100 ВЕ (разходи, направени от датата, когато критериите за признаване са били изпълнени, т.е. 1 декември 20Х5 г.) Разходът в размер на 900 ВЕ, направени преди 1 декември 20Х5 г., е признат като разход, тъй като критериите за признаване не са изпълнени до 1 декември 20Х5 г. Тези разходи не формират част от себестойността на производствения процес, признат в ►M5 *отчета за финансовото състояние* ◄.

През 20Х6 г. направените разходи са в размер на 2 000 ВЕ. В края на 20Х6 г. възстановимата стойност на ноу-хау, въплътено в процеса (включително бъдещи парични изходящи потоци за приключване на процеса преди да стане на разположение за ползване), е определена на 1 900 ВЕ.

В края на 20Х6 г. себестойността на производствения процес е 2 100 ВЕ (разходи в размер на 100 ВЕ, признати в края на 20Х5 г. плюс разходи в размер на 2 000 ВЕ, признати в 20Х6 г.). Предприятието признава загуба от обезценка в размер на 200 ВЕ за коригиране на балансовата стойност на процеса преди загубата от обезценка (2 100 ВЕ) до неговата възстановима стойност (1 900 ВЕ). Тази загуба от обезценка ще се обърне в последващ период, ако изискванията за обратно проявление на загубата от обезценка в МСС 36, са изпълнени.

([a]) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „валутни единици“.

ПРИЗНАВАНЕ НА РАЗХОД

▼M12

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

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

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

▼M8

69. В някои случаи разходите са направени, за да осигурят бъдещи икономически ползи на предприятието, но не е придобит или създаден никакъв нематериален актив или друг актив, който може да бъде признат. В случая на доставка на стоки предприятието признава такъв разход, когато получи право на достъп до стоките. В случая на доставка на услуги предприятието признава такъв разход, когато получи услугите. Например, освен когато формира част от стойността на бизнес комбинация, разходите по научноизследователската дейност са признати като разход в момента, в който са направени (вж. параграф 54). Други примери на разходи, които са признати като разход в момента, в който са направени, са:

▼B

а) разходи по стартиращи дейности (т.е. първоначални разходи), освен ако тези разходи не са включени в стойността на обект от имоти, машини и съоръжения в съответствие с МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*. Първоначалните разходи могат да се състоят от разходи за учредяване като например, законови и административни разходи, направени при създаването на юридическо лице, разходите за откриване на нови възможности или бизнес (т.е. разходи преди откриването) или разходи за започването на нови дейности или пускането на нови продукти или процеси (т.е. разходи преди пускане в експлоатация);

б) разходи за дейности по обучението;

▼M8

в) Разходи за дейности по реклама и промоция (включително поръчки по каталог по пощата);

▼B

г) разходи за преместване или реорганизация на част или на цялото предприятие.

▼M8

69А. Предприятието има право на достъп до стоките, когато ги притежава. По аналогичен начин, то има право на достъп до стоките, когато те са били произведени от доставчика в съответствие с условията и сроковете на договора за доставка и предприятието може да изисква доставката им срещу заплащане. Услугите се получават, в момента на тяхното извършване от доставчика в съответствие с договора за предоставянето им на предприятието, а не когато предприятието ги използва, за да предоставя други услуги, например да достави реклама на клиенти.

70. Параграф 68 не изключва възможността предприятието да признае предплащането като актив, когато плащането за стоките е извършено, преди предприятието да получи правото на достъп до стоките. По аналогичен начин, параграф 68 не изключва възможността предприятието да признае предплащането като актив, когато плащането за услугите е извършено, преди предприятието да получи тези услуги.

▼B

Минали разходи не следва да бъдат признавани като актив

71. Разходите за нематериален обект, които са били признати първоначално като разход, не трябва да бъдат признавани като част от стойността на нематериален актив на по-късна дата.

▼B

ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

72. Предприятието избира или модела на цената на придобиване в параграф 74 или модела на преоценената стойност в параграф 75 като своя счетоводна политика. Ако нематериален актив е отчетен чрез използването на модела на преоценената стойност, всички останали активи в тази група също трябва да бъдат отчетени чрез използването на същия модел, освен ако не съществува активен пазар за тези активи.

73. Група нематериални активи е групирането на активи със сходен характер и използване в дейността на предприятието. Позициите в рамките на група нематериални активи се преоценяват едновременно, за да се избегне селективната преоценка на активите и отчитането на суми във финансовия отчет, представляващи комбинация от разходи и оценки към различни дати.

Модел на цената на придобиване

74. След първоначалното признаване на нематериален актив той трябва да се отчита по неговата цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и всякакви натрупани загуби от обезценка.

Модел на преоценената стойност

75. След първоначалното признаване, нематериален актив трябва да се отчита по преоценена стойност, която е неговата справедлива стойност на датата на преоценката, намалена с всякаква натрупана впоследствие амортизация и всякакви натрупани впоследствие загуби от преоценка. ►**M33** **За целите на преоценките съгласно настоящия стандарт, справедливата стойност се оценява чрез позоваване на активен пазар.** ◄ Преоценките трябва да се правят толкова регулярно, че на ►**M5** края на отчетния период ◄ балансовата стойност на актива да не се различава съществено от неговата справедлива стойност.

76. Моделът на преоценената стойност не позволява:

а) преоценката на нематериални активи, които не са били признати преди това като активи; или

б) първоначалното признаване на нематериалните активи по суми, различни от цената на придобиване.

77. Моделът на преоценената стойност се прилага, след като даден актив е бил признат първоначално по цена на придобиване. Ако само част от стойността на даден нематериален актив обаче е призната като актив, тъй като активът не е отговарял на критериите за признаване до определен момент в процеса (вж. параграф 65), моделът на преоценената стойност може да бъде приложен по отношение на целия този актив. Също така, моделът на преоценената стойност може да бъде приложен към нематериален актив, който е получен чрез правителствено дарение и е признат по номинална стойност (вж. параграф 44).

►**M33** 78. Не е обичайно да съществува активен пазар за нематериален актив, въпреки че може да се случи. ◄ Например в някои юрисдикции може да съществува активен пазар за свободно прехвърляеми лицензи за таксиметрова дейност или производствени квоти. Активен пазар обаче не може да съществува за търговски марки, рубрики за вестници, издателски права за музика и филми, патенти или търговски марки, тъй като всеки такъв актив е уникален. Също така, въпреки че нематериалните активи се купуват и продават, договорите се договарят между отделните купувачи и продавачи и сделките са относително редки. Поради тези причини цената, платена за един актив, може да не осигурява достатъчни доказателства за справедливата стойност на друг актив. Нещо повече, цените често не са обществено достъпни.

▼B

79. Честотата на преоценките зависи от променливостта на справедливите стойности на нематериалните активи, които се преоценяват. Ако справедливата стойност на преоценен актив се различава съществено от неговата балансова стойност е необходима допълнителна преоценка. Някои нематериални активи могат да претърпят съществени и непостоянни движения в справедливата стойност, като по този начин ще възникне необходимост от годишна преоценка. Такива чести преоценки не са необходими за нематериални активи с несъществени движения в справедливата стойност.

▼M43

80. Когато се преоценява отделен нематериален актив, балансовата стойност на този актив се коригира до преоценената стойност. Към датата на преоценка активът се третира по един от следните начини:

а) брутната балансова стойност се коригира по начин, който е съвместим с преоценката на балансовата стойност на актива. Например брутната балансова стойност може да бъде преизчислена чрез позоваване на наблюдаеми пазарни данни или може да се преизчисли пропорционално на промяната в балансовата стойност. Натрупаната амортизация към датата на преоценката се коригира, така че да е равна на разликата между брутната балансова стойност и балансовата стойност на актива, след като се вземат под внимание натрупаните загуби от обезценка; или

б) натрупаната амортизация се отписва за сметка на брутната балансова стойност на актива.

Сумата на корекцията на натрупаната амортизация съставлява част от увеличението или намалението на балансовата стойност, което се отчита в съответствие с параграфи 85 и 86.

▼B

81. Ако нематериален актив в група преоценени нематериални активи не може да бъде преоценен, тъй като не съществува активен пазар за този актив, активът трябва да се отчита по неговата цена на придобиване, намалена с всяка натрупана амортизация и загуби от обезценка.

▼M33

82. **Ако справедливата стойност на преоценен нематериален актив вече не може да бъде оценена чрез позоваване на активен пазар, балансовата стойност на актива е неговата преоценена стойност на датата на последната преоценка чрез позоваване на активен пазар, намалена с последващата натрупана амортизация и евентуални последващи натрупани загуби от обезценка.**

▼B

83. Фактът, че вече не съществува активен пазар за даден преоценен нематериален актив, може да показва, че активът може да е обезценен и че трябва да бъде тестван в съответствие с МСС 36.

▼M33

84. Ако справедливата стойност на актива може да бъде оценена чрез позоваване на активен пазар към последваща дата на оценка, моделът на преоценената стойност се прилага от тази дата.

▼B

►M5 85. Когато балансовата сума на един актив се увеличава в резултат на преоценка, увеличението се признава в друг всеобхватен доход и се натрупва в собствен капитал в статията „Резерв от преоценки“. ◄ Увеличението обаче трябва да бъде признато в печалбата или загубата до степента, в която то води до обратно проявление на намаление при преоценката на същия актив, признато преди това в печалбата или загубата.

▼B

86. Ако балансовата стойност на нематериален актив бъде намалена в резултат от преоценка, намалението трябва да се признае в печалбата или загубата. ►M5 Намалението обаче се признава в друг всеобхватен доход до степента на съществуващо кредитно салдо в резерва от преоценка по отношение на този актив. Намалението, признато в друг всеобхватен доход, намалява сумата, натрупана в собствен капитал в статията „Резерв от преоценки“. ◄

87. Натрупаният преоценъчен резерв, включен в собствения капитал, може да се прехвърли директно в неразпределената печалба, когато резервът бъде реализиран. Целият резерв може да се реализира при изваждането от употреба или освобождаването от актива. Някои от преоценъчните резерви могат да бъдат реализирани при използването на актива от предприятието, в този случай, сумата му е разликата между амортизацията, базирана върху преоценената балансова стойност на актива и амортизацията, която би била призната на базата на историческата цена на актива. Прехвърлянето от преоценъчния резерв към неразпределената печалба не се прави ►M5 през печалбата или загубата ◄.

ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

88. Предприятието оценява дали полезният живот на нематериален актив е ограничен или неограничен и ако е ограничен, оценява продължителността на броя на производствените или сходни единици, съставляващи този полезен живот. Даден нематериален актив се разглежда като имащ неограничен полезен живот, когато на базата на анализ на съответните фактори, не съществува предвидимо ограничение за периода, през който се очаква активът да генерира нетни парични потоци за предприятието.

89. Счетоводното отчитане на нематериален актив се базира на неговия полезен живот. Нематериален актив с ограничен полезен живот се амортизира (вж. параграфи 97—106), а нематериален актив с неограничен полезен живот не се амортизира (вж. параграфи 107—110). Примерите, придружаващи настоящия стандарт, илюстрират определянето на полезния живот на различни нематериални активи и последващото счетоводно отчитане на тези активи на базата на определените полезни животи.

90. При определянето на полезния живот на нематериален актив под внимание се вземат много фактори, включително:

а) очакваното използване на актива от предприятието и дали активът би могъл да се управлява ефективно от друг управленски екип;

б) типичните продуктови цикли на живот за актива и публичната информация за приблизителните оценки на полезните животи на сходни активи, които се използват по подобен начин;

в) технически, технологични, търговски или други видове морално остаряване;

г) стабилността на индустрията, в която функционира активът, и промените в пазарното търсене за продукти и услуги, получени от актива;

д) очакваните действия от конкуренти или потенциални конкуренти;

е) нивото на разходите за поддръжка, необходими за получаването на очакваните бъдещи икономически ползи от актива и способността и намеренията на предприятието да достигне това ниво;

▼B

ж) периодът на контрол над актива и законовите или сходни ограничения върху използването на актива като например дати на изтичане на срока на съответния лизинг; и

з) дали полезният живот на актива зависи от полезния живот на други активи на предприятието.

91. Терминът „неограничен“ не означава „безкраен“. Полезният живот на един нематериален актив отразява само това ниво на бъдещите разходи за поддръжка, необходими за поддържане на актива според неговия стандарт за работа, оценено в момента на изготвяне на приблизителната оценка на полезния живот на актива, както и способността и намерението на предприятието да достигне това ниво. Заключението, че полезният живот на нематериален актив е неограничен, не трябва да зависи от планираните бъдещи разходи, превишаващи тези, които са необходими за поддръжката на актива на стандартното ниво на изпълнение.

▼M47

92. Като се има предвид историята на бързите промени в технологиите, компютърният софтуер и много други нематериални активи са податливи на технологично остаряване. Следователно често техният полезен живот е кратък. Очакваните бъдещи намаления на продажбената цена на стока, произведена при използването на нематериален актив, биха могли да служат за ориентир за очакваното технологично или търговско остаряване на актива, което от своя страна би могло да отрази намаляването на бъдещите икономически ползи, присъщи на актива.

▼B

93. Полезният живот на нематериален актив може да е много дълъг или дори неограничен. Несигурността оправдава изготвянето на приблизителна оценка на полезния живот на нематериален актив на база предпазливост, но не оправдава избора на живот, който е нереалистично кратък.

▼M12

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

▼B

95. Съществуват както икономически, така и законови фактори, оказващи влияние върху полезния живот на нематериален актив. Икономическите фактори определят периода, през който предприятието ще получава бъдещи икономически ползи. Законовите фактори могат да ограничат периода, през който предприятието контролира достъпа до тези ползи. Полезният живот е по-краткият от двата периода, определени от тези фактори.

96. Съществуването на следните фактори, наред с останалите, показва, че предприятието би могло да поднови договорните или други законови права без съществени разходи.

а) съществуват доказателства, по възможност базирани на опит, че договорните или другите законови права ще бъдат подновени. Ако подновяването зависи от съгласието на трета страна, това включва доказателства, че третата страна ще даде своето съгласие;

б) съществуват доказателства, че всякакви условия, необходими за получаване на подновяването, ще бъдат изпълнени; и

▼B

в) разходите за подновяването не са съществени за предприятието, ако бъдат съпоставени с бъдещите икономически ползи, които се очаква да бъдат получени от предприятието от подновяването.

Ако разходите за подновяването са съществени при съпоставянето им с бъдещите икономически ползи, които се очаква да бъдат получени от предприятието от подновяването, разходите за подновяването представляват, по своята същност, разходи за придобиването на нов нематериален актив на датата на подновяването.

НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С ОГРАНИЧЕН ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

Амортизационен период и метод на амортизация

97. Амортизируемата сума на нематериален актив с ограничен полезен живот се разпределя на систематична база за периода на неговия полезен живот. Начисляването на амортизацията започва, когато активът е на разположение за ползване, т.е. когато той е на мястото и в състоянието, необходимо за да работи по начин, очакван от ръководството. Амортизацията се прекратява на по-ранната от: датата, на която активът е класифициран като държан за продажба (или включен в групата за освобождаване, която е държана за продажба) в съответствие с МСФО 5, и датата, на която е отписан активът. Използваният метод на амортизация отразява модела, при който бъдещите икономически ползи от актива се очаква да бъдат потребени от предприятието. Ако този модел не може да бъде определен надеждно, се използва линейният метод. Разходът за амортизация за всеки период се признава в печалбата или загубата, освен ако този или друг стандарт не позволява или не изисква той да бъде включен в балансовата стойност на друг актив.

▼M8

98. За да се разпредели амортизуемата сума на актив на систематична база за срока на неговия полезен живот, може да се използват разнообразни методи на аморти-зация. Тези методи включват линейния метод, метода на намаляващия остатък и ►M47 метод на производствените единици ◄. Използваният метод се избира на базата на очаквания модел на потребление на очакваните бъдещи икономически ползи, при-същи на актива и се прилага последователно в отделните периоди, освен ако няма промяна в очаквания модел на потребление на тези бъдещи икономически ползи.

▼M47

98A. Налице е оборима презумпция, че метод на амортизация, който се основава на приходи, генерирани от дейност, която включва използването на нематериален актив, е неподходящ. Приходите, генерирани от дейност, която включва използването на нематериален актив, обикновено отразява фактори, които не са пряко свързани с потреблението на икономическите ползи, присъщи на нематериалния актив. Например приходите се влияят от други вложени ресурси и процеси, дейностите по продажба и промените в продажбените обеми и цени. Ценовият компонент на приходите може да бъде повлиян от инфлацията, която не се отразява върху начина, по който активът се потребява. Тази презумпция може да бъде пренебрегната само в ограничените случаи:

а) в които нематериалният актив е изразен като оценка на прихода, както е описано в параграф 98B; или

б) когато може да се докаже, че приходите и потреблението на икономическите ползи от нематериален актив са тясно свързани.

▼M47

98Б. При избора на подходящ метод на амортизация в съответствие с параграф 98, предприятието може да определи преобладаващия ограничаващ фактор, който е присъщ на нематериалния актив. Например в договора, в който се определят правата на предприятието върху използването на нематериален актив, може да се уточни използването от предприятието на нематериалния актив като предварително определен брой години (т.е. време), брой произведени единици стока или определена обща сума на приходите, които се очаква да бъдат генерирани. Установяването на такъв преобладаващ ограничаващ фактор би могло да послужи като отправна точка за определянето на подходящата амортизационна основа, но може да се приложи и друга основа, ако тя по-точно отразява очаквания модел на потребление на икономическите ползи.

98В. В случаите, когато преобладаващият ограничаващ фактор, който е присъщ на нематериален актив, е достигането на праг на приходите, подходяща амортизационна основа биха могли да бъдат приходите, които се очаква да бъдат генерирани. Например предприятието би могло да получи концесия за проучване и добив на злато от златодобивна мина. Изтичането на договора може да е основано на фиксиран размер на общите приходи, които се очаква да бъдат генерирани от добива (например договорът може да позволява добив на злато от рудника, докато общите приходи от продажбата на злато достигнат 2 млрд. парични единици), а не на време или на количеството добито злато. В друг пример, правото за събиране на пътна такса може да се основава на определен общ размер на приходите, които се очаква да бъдат генерирани от събраните пътни такси (например даден договор може да позволява събирането на пътни такси, докато общата сума на събраните такси достигне 100 млн. парични единици). Когато в договор за ползване на нематериален актив за преобладаващ ограничаващ фактор са определени приходите, приходите, които се очаква да бъдат генерирани, могат да бъдат подходяща основа за амортизацията на нематериален актив, при условие че в договора се определя тяхна фиксирана обща сума, според която да се определи амортизацията.

▼B

99. Амортизацията обичайно се признава в печалбата или загубата. Понякога обаче бъдещите икономически ползи, присъщи на даден актив, се включват в производството на други активи. В този случай разходът за амортизация включва част от стойността на другия актив и се включва в неговата балансова стойност. Например амортизацията на нематериални активи, използвани в производствения процес, се включва в балансовата стойност на материалните запаси (вж. МСС 2 *Материални запаси*).

Остатъчна стойност

▼M33

100. **Остатъчната стойност на нематериален актив с ограничен полезен живот се счита за нула, освен ако:**

▼B

а) има поето задължение от трета страна за закупуване на актива в края на неговия полезен живот; или

▼M33

б) **за този актив има активен пазар (както е определено в МСФО 13) и:**

▼B

i) остатъчната стойност може да бъде определена чрез препратка към този пазар; и

ii) е вероятно, че този пазар ще съществува в края на полезния живот на актива.

▼B

101. Амортизируемата сума на актив с ограничен полезен живот се определя след приспадането на неговата остатъчна стойност. Остатъчна стойност, различна от нула, показва, че предприятието очаква да се разпореди с нематериалния актив преди края на неговия икономически живот.

102. Приблизителната оценка на остатъчната стойност на актива се базира на възстановимата сума от изваждането на актива от употреба, като се прилагат цените, преобладаващи на датата на приблизителната оценка за продажбата на сходен актив, който е достигнал края на своя полезен живот и е функционирал при условия, сходни на тези, при които ще бъде използван активът. Остатъчната стойност се преглежда най-малко в края на всяка финансова година. Промяната в остатъчната стойност на актив се отчита счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки.

103. Остатъчната стойност на нематериален актив може да се увеличи до сума, равна на или по-голяма от балансовата стойност на актива. Ако това стане, разходът за амортизация на актива е нула, освен ако и докато неговата остатъчна стойност не се намали впоследствие под балансовата стойност на актива.

Преглед на амортизационния период и метода на амортизация

104. Амортизационният период и методът на амортизация за нематериален актив с ограничен полезен живот трябва да се преглеждат най-малко в края на всяка финансова година. Ако очакваният полезен живот на актива е различен от предходните приблизителни оценки, амортизационният период трябва да се промени съответно. Ако има промяна в очаквания модел на потребление на бъдещите икономически ползи, присъщи на актива, методът на амортизация трябва да се промени, за да отрази променения модел. Тези промени трябва да се осчетоводят като промени в счетоводните приблизителни оценки в съответствие с МСС 8.

105. По време на живота на нематериален актив, може да стане очевидно, че приблизителната оценка на неговия полезен живот е неподходяща. Например признаването на загуба от обезценка може да показва, че трябва да се промени амортизационният период.

106. С течение на времето моделът на бъдещите икономически ползи, които се очаква предприятието да получи от нематериален актив, може да се промени. Например може да стане очевидно, че е подходящ методът на намаляващия остатък на амортизация, а не линейният метод. Друг пример е, ако използването на права, представлявани от лиценз, бъдат отсрочени в зависимост от действието на други компоненти на бизнес плана. В този случай икономическите ползи, които произтичат от актива, могат да бъдат получени през по-късни периоди.

НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С НЕОГРАНИЧЕН ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

107. Нематериален актив с неограничен полезен живот не се амортизира.

108. В съответствие с МСС 36, от предприятието се изисква да тества за обезценка нематериален актив с неограничен полезен живот чрез сравняването на неговата възстановима стойност с балансовата му стойност.

а) ежегодно; и

б) когато съществува индикация, че нематериалният актив може да е обезценен.

▼B

Преглед на оценката на полезния живот

109. Полезният живот на нематериален актив, който не се амортизира, се преглежда всеки период, за да се определи дали събития и обстоятелства продължават да подкрепят оценката на неопределения полезен живот за този актив. Ако те не продължават, промяната в оценката на полезния живот от неограничен на ограничен се отразява счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка, в съответствие с МСС 8.

110. В съответствие с МСС 36, повторната оценка на полезния живот на нематериален актив като ограничена, вместо като неограничена, е индикатор, че активът може да е обезценен. В резултат на това, предприятието тества актива за обезценка, като съпоставя неговата възстановима стойност, определена в съответствие с МСС 36, с балансовата му стойност и признава всяко превишение на балансовата стойност над възстановимата стойност като загуба от обезценка.

ВЪЗСТАНОВИМОСТ НА БАЛАНСОВАТА СТОЙНОСТ — ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА

111. За да се определи дали нематериален актив е обезценен, предприятието прилага МСС 36. Настоящият стандарт обяснява кога и как дадено предприятие преглежда балансовата стойност на своите активи, как определя възстановимата стойност на даден актив и кога признава или обръща загубите от обезценка.

ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА И ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ АКТИВИ

112. Нематериален актив се отписва:

а) при изваждането му от употреба; или

б) когато не се очакват бъдещи икономически ползи от неговото използване или изваждането му от употреба.

113. Печалбата или загубата, произтичащи от отписването на нематериален актив, се определят като разлика между нетните приходи от изваждането му от употреба, ако има такива, и балансовата стойност на актива. Тя се признава в печалбата или загубата, при изваждането на актива от употреба (освен ако МСС 17 не изисква друго при продажба и обратен лизинг). Печалбите не се класифицират като приходи.

▼M52

114. Изваждането от употреба на нематериален актив може да настъпи по различни начини (напр. чрез встъпването във финансов лизинг или чрез дарение). Датата на освобождаването от нематериален актив е датата, на която получателят получава контрол върху този актив в съответствие с изискванията по МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* за определяне на момента, в който дадено задължение за изпълнение е удовлетворено. МСС 17 се прилага към изваждане от употреба чрез продажба и обратен лизинг.

▼B

115. Ако в съответствие с принципа за признаване в параграф 21, дадено предприятие признае разходите за замяна на част от нематериален актив в балансовата стойност на актив, след това то отписва балансовата стойност на заменената част. Ако не е практично за дадено предприятие да определи балансовата стойност на заменената част, то може да използва разходът за замяната като индикация за стойността на заменената част в момента на нейното придобиване или вътрешно създаване.

▼M12

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

▼M52

116. Размерът на възнаграждението, което трябва да бъде включено в печалбата или загубата, произтичаща от отписването на нематериален актив, се определя в съответствие с изискванията в параграфи 47—72 от МСФО 15 за определяне на цената на сделката. Последващи промени в прогнозния размер на възнаграждението, включено в печалбата или загубата, се отчитат в съответствие с изискванията по МСФО 15 за промени в цената на сделката.

▼B

117. Амортизацията на нематериален актив с ограничен полезен живот не се прекратява, когато нематериалният актив вече не се използва, освен ако активът е бил амортизиран напълно или ако е класифициран като държан за продажба (или включен в групата за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Общи

118. Предприятието оповестява следното за всяка група нематериални активи, разграничавайки ги на вътрешно създадени нематериални активи и други нематериални активи:

а) дали полезните животи са неограничени или ограничени и, ако са ограничени, прилаганите полезни животи или амортизационни норми;

б) използваните методи за амортизация на нематериални активи с ограничен полезен живот;

в) брутната балансова стойност и всяка натрупана амортизация (взети в заедно с натрупаните загуби от обезценка) в началото и в края на периода;

г) позицията(ите) в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, в която(ито) се включва амортизацията на нематериалните активи;

д) равнение на балансовата стойност в началото и в края на периода, посочващо:

i) допълнения, посочени отделно от тези от вътрешна развойна дейност, тези, придобити отделно, и тези, придобити чрез бизнес комбинации;

ii) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в групата за освобождаване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с МСФО 5 и други изваждания от употреба;

iii) увеличения или намаления през периода, произтичащи от преоценки съгласно параграфи 75, 85 и 86 и от загуби от обезценка, признати или възстановени ►M5 в друг всеобхватен доход ◄ в съответствие с МСС 36 (ако има такива);

iv) загуби от обезценка, признати в печалбата или загубата през периода в съответствие с МСС 36 (ако има такива);

v) загуби от обезценка, възстановени в печалбата или загубата през периода в съответствие с МСС 36 (ако има такива);

vi) всякаква амортизация, призната през периода;

▼B

vii) нетните курсови разлики, възникващи при преизчисляването на финансовите отчети във валутата на представянето, както и при преизчисляването на чуждестранна операция във валутата на представянето на предприятието; и

viii) други промени в балансовата стойност през периода.

119. Група нематериални активи е групирането на активи със сходен характер и използване в дейността на предприятието. Примерите на отделни групи могат да включват:

а) имена на търговски марки;

б) рубрики и издателски права;

в) компютърен софтуер;

г) лицензи и франчайзи;

д) авторски права, патенти и други права на индустриална собственост, услуги и оперативни права;

е) рецептури, формули, модели, дизайни и прототипи; и

ж) нематериални активи в процес на развитие.

Групите, посочени по-горе, се разделят (обединяват) в по-малки (по-големи) групи, ако това води до по-уместна информация за ползвателите на финансовите отчети.

120. Предприятието оповестява информация за обезценени нематериални активи в съответствие с МСС 36 в допълнение към информацията, изисквана по параграф 118, буква д), подточки iii)—v).

121. МСС 8 изисква от предприятието да оповести характера и сумата на промяната в счетоводна приблизителна оценка, която има съществен ефект в текущия период или се очаква да има съществен ефект в последващи периоди. Такива оповестявания могат да възникнат от промени в:

а) оценката на полезния живот на нематериален актив;

б) метода на амортизация; или

в) остатъчните стойности.

122. Предприятието оповестява и:

а) за нематериален актив, оценен като имащ неограничен полезен живот, балансовата стойност на този актив и причините, аргументиращи оценката на неограничения полезен живот. Като се имат предвид тези причини, предприятието трябва да опише фактора(ите), който(ито) оказва(т) съществено влияние при определянето, че активът има неограничен полезен живот;

б) описанието, балансовата стойност и остатъчния амортизационен период на всякакъв индивидуален нематериален актив, който е съществен за финансовите отчети на предприятието;

в) за нематериални активи, придобити чрез правителствено дарение и признати първоначално по справедлива стойност (вж. параграф 44):

i) справедливата стойност, призната първоначално за тези активи;

▼B

ii) тяхната балансова стойност; и

iii) дали са оценени след признаване по модела на цената на придобиване или модела на преоценената стойност;

г) съществуването и балансовите стойности на нематериалните активи, чиято собственост е ограничена и балансовите стойности на нематериалните активи, заложени като обезпечение за задълженията;

д) сумата на договорните поети задължения за придобиването на нематериални активи.

123. Когато дадено предприятие описва фактора(ите), който(ито) оказва(т) съществено влияние при определянето, че полезният живот на нематериален актив е неопределен, предприятието взема под внимание списъка от фактори в параграф 90.

Нематериални активи, оценени след признаване при използване на модела на преоценъчната стойност

▼M33

124. **Ако нематериалните активи са отчетени по преоценени стойности, предприятието оповестява следното:**

а) **по клас нематериални активи:**

▼B

i) датата на влизане в сила на преоценката;

ii) балансовата стойност на преоценени нематериални активи; и

▼M33

iii) **балансовата стойност, която би била призната, ако преоценената група нематериални активи е била определена след признаването, като се използва модела на цената на придобиване в параграф 74; както и**

б) **стойността на преоценъчния резерв, който е свързан с нематериалните активи в началото и в края на периода, посочваща промените през периода и всякакви ограничения за разпределението на остатъка сред акционерите.**

в) [заличен]

▼B

125. Може да е необходимо да се обединят групите на преоценените активи в по-големи групи за целите на оповестяването. Групите обаче не се обединяват, ако това би довело до комбинация от групи нематериални активи, които включват суми, оценени и по модела на цената на придобиване, и по модела на преоценената стойност.

Разходи за научноизследователска и развойна дейност

126. Предприятието трябва да оповести общата сума на разходите за научноизследователска и развойна дейност, признати като разход през периода.

127. Разходите за научноизследователска и развойна дейност се състоят от всички разходи, които са директно свързани с научноизследователската и развойната дейности (вж. параграфи 66 и 67 за насоки за типа разход, който трябва да се включи за целите на изискването за оповестяване в параграф 126).

Друга информация

128. Предприятието се насърчава, но не е задължено, да оповестява следната информация:

а) описание на всеки напълно амортизиран нематериален актив, който все още е в употреба; и

▼B

б) кратко описание на съществени нематериални активи, контролирани от предприятието, но непризнати като активи, тъй като те не отговарят на критериите за признаване в настоящия стандарт или тъй като те са придобити или създадени преди варианта на МСС 38 *Нематериални активи*, издаден през 1998 г., да е бил в сила.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

▼M12

_____

130. Предприятието прилага този стандарт:

▼B

а) към счетоводното отчитане на нематериални активи, придобити в бизнес комбинации, за които датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.; и

б) към счетоводното отчитане на всички останали нематериални активи за бъдещи периоди от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г. Следователно предприятието не коригира балансовата стойност на нематериалните активи, признати към тази дата. Предприятието обаче към тази дата прилага настоящия стандарт, за да извърши повторна оценка на полезните животи на тези признати нематериални активи. Ако в резултат от тази повторна оценка предприятието промени своята оценка на полезния живот на даден актив, тази промяна се отразява счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8.

130А. Предприятието прилага измененията в параграф 2 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. Ако предприятието приложи МСФО 6 за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M5

130Б. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя параграфи 85, 86 и 118 д)iii). Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M22

130В. МСФО 3 (преработен 2008 г.) измени параграфи 12, 33–35, 68, 69, 94 и 130, заличи параграфи 38 и 129 и добави параграф 115А. Параграфи 36 и 37 бяха изменени от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Следователно суми, признати за нематериални активи и репутация в предходни бизнес комбинации, не следва да се коригират. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за по-ранен период, то прилага тези изменения и за по-ранния период, като оповестява този факт.

▼M8

130Г. Параграфи 69, 70 и 98 са изменени и параграф 69А е добавен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M33

_____

▼M32

130E. МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни предприятия*, издадени през май 2011 г., измениха параграф 3, буква д). Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

▼M33

130G. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменят параграфи 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 и 124, и се заличават параграфи 39—41 и 130Д. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼M43

130З. С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.*, издадени през декември 2013 г., беше изменен параграф 80. Предприятието прилага това изменение за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2014 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

130И. Предприятието прилага изменението, направено с *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.* за всички преоценки, признати в годишните периоди, започващи на или след датата на първоначалното прилагане на това изменение, и в непосредствено предходния годишен период. Предприятието може, но не е задължено, да представи коригирана сравнителна информация за предходни отчетни периоди. Ако предприятието представи некоригирана сравнителна информация за по-ранни периоди, то ясно отбелязва информацията, която не е коригирана, декларира, че тя е изготвена въз основа на други критерии, и обяснява тези критерии.

▼M47

130J. С издадените през май 2014 г. „*Изясняване на приемливите методи на амортизация*“ (изменения на МСС 16 и МСС 38) се изменят параграфи 92 и 98 и се добавят параграфи 98А–98В. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M52

130K. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 3, 114 и 116. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

▼B

Размяна на сходни активи

131. Изискването по параграф 129 и параграф 130, буква б) настоящият стандарт да бъде прилаган за бъдещи периоди означава, че ако размяната на активи е била оценена преди датата на влизане в сила на настоящия стандарт на базата на балансовата стойност на дадения актив, предприятието не преизчислява балансовата стойност на придобития актив, за да отрази неговата справедлива стойност на датата на придобиване.

▼B

По-ранно прилагане

132. Предприятията, за които се прилага параграф 130, се насърчават да прилагат изискванията на настоящия стандарт преди датите на влизане в сила, посочени в параграф 130. Ако дадено предприятие обаче приложи настоящия стандарт преди тези дати на влизане в сила, в същото време то прилага и МСФО 3 и МСС 36 (както е преработен през 2004 г.).

ОТМЯНА НА МСС 38 (ИЗДАДЕН ПРЕЗ 1998 Г.)

133. Настоящият стандарт заменя МСС *Нематериални активи* (издаден през 1998 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 39

Финансови инструменти: признаване и оценяване

▼M53 _____

▼B

ОБХВАТ

▼M53

2. **Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия по отношение на всички финансови инструменти, попадащи в обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти*, ако и до степента, до която:**

а) МСФО 9 позволява да се прилагат изискванията за отчитане на хеджирането по настоящия стандарт; и

б) финансовият инструмент е част от хеджиращо взаимоотношение, което отговаря на условията за отчитане на хеджирането в съответствие с настоящия стандарт.

▼B

i) лизингови вземания, признати от лизингодателя, са обект на условията за отписване и обезценка на настоящия стандарт (вж. параграфи 15—37, 58, 59, 63—65 и допълнение А, параграфи НП36—НП52 и НП84—НП93);

ii) задължения по финансов лизинг, признати от лизингополучател, са обект на условията за отписване на настоящия стандарт (вж. параграфи 39—42 и допълнение А, параграфи НП57—НП63); и

iii) деривативи, внедрени в лизингови договори, са обект на условията, касаещи внедрените деривативи, на настоящия стандарт (вж. параграфи 10—13 и допълнение А, параграфи НП27—НП33);

в) права и задължения на работодатели по планове за доходи на наети лица, към които се прилага МСС 19 *Доходи на наети лица*;

▼M6

г) Финансови инструменти, емитирани от предприятието, които отговарят на дефиницията на инструмент на собствения капитал в МСС 32 (включително опции и варианти) или които се изисква да се класифицират като инструменти на собствения капитал съгласно параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32. Притежателят на такива инструменти на собствения капитал обаче трябва да прилага настоящия стандарт към тези инструменти, освен ако те не отговарят на изключението в (а)-горе;

▼B

д) правата и задълженията, възникващи съгласно: i) договорите за застраховка, така както са определени в МСФО 4 *Застрахователни договори,* различни от правата и задълженията на емитента, възникващи съгласно застрахователен договор, който отговаря на определението за договор за финансова гаранция в параграф 9, или ii) договор, който попада в обхвата на МСФО 4, след като той съдържа негарантиран доход. Стандартът обаче се прилага за деривативи, които са внедрени в подобен договор, когато дериватът сам по себе си не е договор от обхвата на МСФО 4 (вж. параграфи 10—13 и допълнение А, параграфи НП23—НП33). Нещо повече, ако емитента на договори за финансовата гаранция преди е заявил изрично, че счита такива договори за застрахователни договори и е използвал отчитане, приложимо за застрахователни договори, емитентът може да избере да прилага или настоящия стандарт, или МСФО 4 за такива договори за финансова гаранция (вж. параграфи НП4 и НП4А). Емитентът може да направи този избор за всеки отделен договор, но изборът за всеки договор е неотменим;

▼M12

———————

▼M38

ж) всеки форуърден договор между купувач и акционер продавач за покупка или продажба на придобито предприятие, с който би се постигнала бизнес комбинация в обхвата на МСФО 3 *Бизнес комбинации* на бъдеща дата на придобиване; Срокът на форуърдния договор не следва да надвишава разумен период, който е обичаен за получаването на необходимите разрешения и приключването на сделката.

▼B

з) Кредитни ангажименти, различни от описаните в параграф 4. Емитентът на кредитен ангажимент прилага МСС 37 към кредитни ангажименти, които не попадат в обхвата на настоящия стандарт. Всички кредитни ангажименти обаче са обект на условията за отписване на настоящия стандарт (вж. параграфи 15—42 и допълнение А, параграфи НП36—НП63);

и) финансови инструменти, договори и задължения по сделки с плащане на базата на акции, за които се прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*, с изключение на договори, попадащи в обхвата на параграфи 5—7 от настоящия стандарт, за които се прилага стандартът;

й) права за плащания за компенсиране на предприятие за разходите, които предприятието трябва да направи, за да уреди пасив, който признава като провизия съгласно МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, или за който в по-ранен период е бил признат за провизия съгласно МСС 37;

▼M52

к) правата и задълженията, попадащи в обхвата на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, които са финансови инструменти, с изключение на тези, за които в МСФО 15 се посочва, че се отчитат в съответствие с МСФО 9.

▼M52

2А. **Изискванията за обезценка на настоящия стандарт се прилагат към тези права, за които в МСФО 15 се посочва, че се отчитат в съответствие с настоящия стандарт за целите на признаването на загубите от обезценка.**

▼B

3. [Заличен]

▼M53

4—7. [заличени]

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

▼M53

8. Понятията, дефинирани в МСФО 13, МСФО 9 и МСС 32, са използвани в настоящия стандарт със значенията, посочени в допълнение А към МСФО 13, допълнение А към МСФО 9 и параграф 11 от МСС 32. В МСФО 13, МСФО 9 и МСС 32 са дефинирани следните понятия:

— амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив

— отписване

— дериватив

— метод на ефективната лихва

— ефективен лихвен процент

— инструмент на собствения капитал (капиталов инструмент)

— справедлива стойност

— финансов актив

— финансов инструмент

— финансов пасив

и дават насоки за прилагането на тези определения.

▼M43

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

▼M53

_____

▼B

Определения, свързани с отчитане на хеджирането

Неотменим ангажимент е обвързващо споразумение за размяната на определено количество ресурси, на определена цена на определена дата или дати в бъдеще.

Прогнозна сделка е недоговорена, но очаквана бъдеща сделка.

Хеджиращ инструмент е определен дериватив или (само по отношение на хеджирането на валутен риск) определен недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив, чиято справедлива стойност или парични потоци се очаква да компенсират промените в справедливата стойност или паричните потоци на определена хеджирана позиция (параграфи 72—77 и допълнение А, параграфи НП94—НП97 съдържат подробности за определението за хеджиращ инструмент).

▼B

Хеджирана позиция е актив, пасив, неотменим ангажимент, много вероятна прогнозна сделка или нетна инвестиция в чуждестранна дейност, която: а) излага предприятието на риск от промени в справедливата стойност или бъдещите парични потоци, и б) е определена като хеджирана (параграфи 78—84 и допълнение А, параграфи НП98—НП101 съдържат подробности за определението за хеджирана позиция).

Ефективност на хеджирането е степента, до която промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които се дължат на хеджирания риск, се компенсират от промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджиращия инструмент (вж. допълнение А, параграфи НП105—НП113).

▼M53

_____

▼B

ХЕДЖИРАНЕ

▼M53

71. **Ако предприятието прилага МСФО 9 и не е избрало като своя счетоводна политика да продължи да прилага изискванията за отчитане на хеджирането по настоящия стандарт (вж. параграф 7.2.19 от МСФО 9), то прилага изискванията за отчитане на хеджирането по глава 6 от МСФО 9. При хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция по дял от портфейл от финансови активи или финансови пасиви предприятието може обаче, в съответствие с параграф 6.1.3 от МСФО 9, да приложи изискванията за отчитане на хеджирането по настоящия стандарт вместо посочените в МСФО 9. В този случай предприятието трябва също да приложи специфичните изисквания за отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск (вж. параграфи 81А, 89А и НП114—НП132).**

▼B

Хеджиращи инструменти

Инструменти, отговарящи на изискванията

72. Настоящият стандарт не ограничава условията, при които дериватив може да бъде определен като хеджиращ инструмент, стига да са спазени условията на параграф 88, с изключение на някои издадени опции (вж. допълнение А, параграф НП94). Въпреки това недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив може да бъде определен като хеджиращ инструмент само при хеджиране на валутен риск.

▼M8

73. За целите на отчитане на хеджирането само инструменти, които съдържат контрагент, който е външно лице по отношение на отчитащото се предприятие (т.е. външно лице за групата, сегмента или отделното предприятие, което се отчита) може да бъде определен като хеджиращ инструмент. Въпреки че отделните предприятия в консолидираната група или подразделения на предприятието могат да сключват сделки с цел хеджиране с други предприятия в групата или подразделения на предприятието, вътрешно груповите сделки се елиминират при консолидацията. Следователно такива сделки с цел хеджиране не отговарят на условията за отчитане на хеджирането в консолидираните финансови отчети на групата. Те обаче могат да отговарят на условията за отчитане на хеджирането в индивидуалните или отделни финансови отчети на отделните предприятия в групата, при положение че са външни лица по отношение на отделното предприятие, което се отчита.

▼B

Определяне на хеджиращи инструменти

74. Обикновено има само един измерител на справедлива стойност на хеджиращ инструмент в неговата цялост, а факторите, пораждащи промени в справедливата стойност, са взаимно зависими. По този начин едно хеджиращо взаимоотношение се определя от предприятието по отношение на хеджиращ инструмент в неговата цялост. Единствените позволени изключения са:

а) отделяне на вътрешната стойност и времевата стойност на опционен договор и определяне като хеджиращ инструмент само на промяната във вътрешната стойност на опцията, като се изключи промяната във времевата стойност; и

б) отделяне на лихвения елемент и спот цената на форуърден договор.

Тези изключения са позволени, защото вътрешната стойност на опцията и премията на форуърда могат като цяло да бъдат оценени поотделно. Динамична стратегия на хеджиране, която оценява както вътрешната стойност, така и времевата стойност на опционен договор, може да отговори на изискванията за отчитане на хеджирането.

75. Пропорционална част от целия хеджиращ инструмент, например 50 % от фиктивната стойност, може да се определи като хеджиращ инструмент в хеджиращо взаимоотношение. Въпреки това хеджиращото взаимоотношение не може да се определи само за част от времевия период, през който хеджиращият инструмент остава в обращение.

76. Самостоятелен хеджиращ инструмент може да се определи за хеджиране на повече от един вид риск, при положение че: а) хеджираните рискове могат ясно да се идентифицират; б) ефективността на хеджирането може да бъде демонстрирана; и в) възможно е да се гарантира наличието на специфично определяне на хеджиращия инструмент и на различните рискови позиции.

77. Два или повече деривата или пропорционални части от тях (или в случай на хеджиране на валутен риск, два или повече недериватива или пропорционални части от тях, или комбинация от деривативи и недеривативи или на пропорционални части от тях), може да се разглеждат в комбинация и съвместно да се определят като хеджиращ инструмент, включително когато риск(ове), възникващ(и) от някои деривативи компенсира(т) тези, които произхождат от други. Въпреки това лихвен диапазон или друг деривативен инструмент, който комбинира издадена опция и закупена опция, не отговаря на условията за хеджиращ инструмент, ако е по същество нетна издадена опция (за която се получава нетна премия). По подобен начин, два или повече инструмента (или пропорционални части от тях) могат да бъдат определени като хеджиращ инструмент, само ако никой от тях не е продадена опция или нетна продадена опция.

Хеджирани позиции

Позиции, отговарящи на изискванията

78. Хеджирана позиция може да бъде признат актив или пасив, непризнат неотменим ангажимент, много вероятна прогнозна сделка или нетна инвестиция в чуждестранна дейност. Хеджираната позиция може да бъде: а) самостоятелен актив, пасив, неотменим ангажимент, много вероятна прогнозна сделка или нетна инвестиция в чуждестранна дейност, б) група от активи, пасиви, неотменими ангажименти, много вероятни прогнозни сделки или нетни инвестиции в чуждестранна дейност с подобни рискови характеристики, или в) само при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск, част от портфейла с финансови активи или финансови пасиви, които притежават риска, който се хеджира.

▼M53

_____

▼B

►M22 80. За целите на отчитане на хеджирането, само активи, пасиви, неотменими ангажименти или много вероятни прогнозни сделки, в които участва външно лице за предприятието, могат да бъдат определяни като хеджирани позиции. ◄ ►M38 От това следва, че счетоводното отчитане на хеджирането може да бъде приложено и за сделки между предприятия в същата група единствено в индивидуалните или отделните финансови отчети на тези предприятия, но не и в консолидираните финансови отчети на групата, с изключение на консолидираните финансови отчети на инвестиционно предприятие по смисъла на МСФО 10, когато сделките между инвестиционно предприятие и неговите дъщерни дружества, които са оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата, не се отстраняват от консолидираните финансови отчети. ◄ В съответствие с МСС 21, печалбата и загубата от валутния обменен курс по вътрешно групови парични позиции не се елиминират напълно при консолидация, когато вътрешно груповата парична позиция е от сделка между две предприятия от групата, които функционират с различни валути. В допълнение, рискът на чуждестранната валута на много вероятна прогнозна вътрешно групова сделка може да се квалифицира като хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети, при условие че сделката е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на предприятието, сключващо тази сделка, и риска на чуждестранната валута ще повлияе консолидираната печалба или загуба.

Определяне на финансови позиции като хеджирани позиции

81. Ако хеджираната позиция е финансов актив или финансов пасив, тя може да бъде хеджирана позиция по отношение на рисковете, свързани само с част от нейните парични потоци или справедлива стойност (например един или повече избрани договорни парични потоци или части от тях или процент от справедливата стойност) при положение, че ефективността може да се оценява. Например разграничима и поотделно оценима част от лихвена експозиция на лихвоносен актив или лихвоносен пасив може да бъде определена като хеджиран риск (например безрисков лихвен процент или компонент на стандартен лихвен процент от цялата изложеност на риск на хеджирания финансов инструмент).

81A. При хеджиране на справедливата стойност на изложеността на лихвен риск на портфейл от финансови активи или финансови пасиви (и само при такова хеджиране) хеджираната част може да се определи по отношение на сума от дадена валута (например сума в долари, евро, лири стерлинги или рандове), а не като отделни активи (или пасиви). Въпреки че портфейлът може за целите на управлението на риска да съдържа активи и пасиви, определената сума е сума от активи или сума от пасиви. Определянето на нетна сума, включваща активи и пасиви, не се позволява. Предприятието може да хеджира част от лихвения риск, свързан с тази определена сума. Например в случай на хеджиране на портфейл, който съдържа активи, които могат да бъдат предплатени, предприятието може да хеджира промяната в справедливата стойност, която се дължи на промяна в хеджиран лихвен процент, на базата на очакваните, а не на договорните дати на преоценка. […]

▼B

82. Ако хеджираната позиция е нефинансов актив или нефинансов пасив, тя се определя като хеджирана позиция: а) за валутни рискове, или б) в своята цялост за всички рискове заради трудността да се изолира и измери съответната част от паричните потоци или промените в справедливата стойност, дължащи се на специфични рискове извън валутните рискове.

Определяне на групи от позиции като хеджирани позиции

83. Подобни активи или подобни пасиви се агрегират и хеджират като група само ако отделните активи или отделните пасиви в групата споделят рисковата експозиция, която се определя като хеджирана. Освен това промяната в справедливата стойност, която се дължи на хеджирания риск, за всяка отделна позиция в групата се очаква да е приблизително пропорционална част от цялата промяна в справедливата стойност, породена от хеджирания риск в групата от позиции.

84. Тъй като предприятието оценява ефективността на хеджирането, като сравнява промяната в справедливата стойност или паричния поток на хеджиращия инструмент (или на група от подобни хеджиращи инструменти) и на хеджираната позиция (или група от подобни хеджирани позиции), като сравнява хеджиращия инструмент с цялата нетна позиция (например нетната позиция от всички активи с фиксирана цена и всички пасиви с фиксирана цена, които имат подобни падежи), а не с конкретна хеджирана позиция, предприятието не отговаря на условията за отчитане на хеджирането.

Отчитане на хеджирането

85. Отчитането на хеджирането признава ефектите от компенсирането върху печалбата или загубата на промените в справедливите стойности на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция.

86. Хеджиращите взаимоотношения са следните три вида:

а) *хеджиране на справедливата стойност*: хеджиране на изложеността на риск от промени в справедливата стойност на признат актив или пасив или на непризнат неотменим ангажимент, или на определена част от такъв актив, пасив или неотменим ангажимент, която се дължи на конкретен риск и може да окаже влияние върху печалбата или загубата;

б) *хеджиране на паричен поток*: хеджиране на изложеността на риск от променливост на паричните потоци, която: 1. се дължи на конкретен риск, свързан с признат актив или пасив (например всички или някои бъдещи лихвени плащания по дълг с променлив лихвен процент), или на много вероятна прогнозна сделка, и 2. може да окаже влияние върху печалбата или загубата;

в) *хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност*, както е дефинирана в МСС 21.

87. Хеджиране на валутния риск на неотменим ангажимент може да се отчете като хеджиране на справедлива стойност или като хеджиране на паричен поток.

▼M53

88. **Хеджиращо взаимоотношение отговаря на условията за отчитане на хеджирането съгласно параграфи 89—102, когато и само когато са изпълнени всички от следните условия:**

▼B

а) При започване на хеджирането се извършва формално определяне и документиране на хеджиращото взаимоотношение и на целта и стратегията за управлението на риска, за да се предприеме хеджиране в предприятието. Тази документация включва определяне на хеджиращия инструмент, хеджираната позиция или сделка, същността на хеджирания риск и начините, които предприятието ще използва за оценка на ефективността на хеджиращия инструмент при компенсиране на експозицията към промени в справедливата стойност на хеджираната позиция или на паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск.

б) Хеджирането се очаква да бъде високоефективно (вж. допълнение А, параграфи НП105—НП113) при постигане на компенсиращи се промени в справедливата стойност или паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск, в съответствие с първоначално документираната стратегия за управление на риска за това конкретно хеджиращо взаимоотношение.

в) При хеджиране на парични потоци прогнозната сделка, която е обект на хеджирането, трябва да е много вероятна и да представлява експозиция към промените в паричните потоци, които в крайна сметка оказват влияние върху печалбата или загубата.

▼M53

г) ефективността на хеджирането може да бъде оценена по надежден начин, т.е. могат да бъдат надеждно оценени справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които се дължат на хеджирания риск, както и справедливата стойност на хеджиращия инструмент.

▼B

д) Хеджирането се оценява постоянно и фактически се определя като високоефективно в рамките на отчетните периоди, за които е определено хеджирането.

Хеджиране на справедлива стойност

▼M53

89. **Ако през периода хеджирането на справедлива стойност отговаря на условията в параграф 88, то се отчита по следния начин:**

▼B

а) печалбата или загубата от преоценката на хеджиращия инструмент по справедлива стойност (за деривативен хеджиращ инструмент) или на валутния компонент на балансовата му стойност, оценена в съответствие с МСС 21 (за недеривативен хеджиращ инструмент), се признава в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄; и

▼M53

б) печалбата или загубата от хеджираната позиция, която се дължи на хеджирания риск, коригира балансовата стойност на хеджираната позиция и се признава в отчета за доходите. Това се прилага дори ако хеджираната позиция при други обстоятелства се оценява по цена на придобиване. Признаването в отчета за доходите на печалбата или загубата, която се дължи на хеджирания риск, се прилага, ако хеджираната позиция е финансов актив, оценяван по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А от МСФО 9.

▼B

89А. При хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция, която е част от портфейл с финансови активи или финансови пасиви (и само при такова хеджиране), изискването на параграф 89, буква б) може да се изпълни, като печалбата или загубата, която се дължи на хеджираната позиция, се представи по някой от следните начини:

а) на самостоятелен отделен ред в активите, за тези времеви периоди на преоценка, в които хеджираната позиция е актив; или

б) на самостоятелен отделен ред в пасивите, за тези времеви периоди на преоценка, в които хеджираната позиция е пасив.

Отделните редове, посочени в букви а) и б) по-горе, се представят до финансовите активи или финансовите пасиви. Сумите, включени на тези редове, се изваждат от ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, когато активите или пасивите, за които се отнасят, бъдат отписани.

▼M53

90. Ако само конкретни рискове, които се отнасят за хеджирана позиция, бъдат хеджирани, признатите промени в справедливата стойност на хеджираната позиция, които не са свързани с хеджирания риск, се признават, както е посочено в параграф 5.7.1 от МСФО 9.

▼M40

91. **В бъдеще предприятието прекратява отчитането на хеджирането, описано в параграф 89, ако:**

а) хеджиращият инструмент стига до крайна дата на валидност или е продаден, прекратен или упражнен. За тази цел замяната или удължаването на хеджиращия инструмент с друг хеджиращ инструмент не представлява достигане до крайна дата на валидност или прекратяване, ако тази замяна или удължаване е част от документираната стратегия на предприятието за хеджиране. В допълнение, поради тази причина няма достигане до крайна дата на валидност или прекратяване на хеджиращия инструмент, ако:

i) в резултат на законови или подзаконови разпоредби или в резултат от въвеждането на законови или подзаконови разпоредби страните по хеджиращия инструмент се споразумеят, че един или повече контрагенти за клиринг заменят първоначалния им контрагент и се превръщат в нов контрагент за всяка една от страните. За тази цел контрагент за клиринг означава централен контрагент (наричан понякога „организация за клиринг“ или „агенция за клиринг“) или предприятие или предприятия, например клирингов член на организация за клиринг или клиент на клирингов член на организация за клиринг, които действат като контрагент, за да извършат клиринг от централен контрагент. Ако обаче страните по хеджиращия инструмент заменят първоначалните си контрагенти с различни контрагенти, настоящият параграф се прилага само ако всяка от страните извършва клиринг със същия централен контрагент;

▼M40

ii) другите промени, ако такива се налагат, на хеджиращия инструмент се ограничават до промени, необходими за осъществяване на замяната на контрагента. Такива промени се ограничават до промените, които са в съответствие с условията, които биха били очаквани, ако клирингът на хеджиращия инструмент е бил първоначално извършен от контрагента за клиринг. Тези промени включват промени в изискванията за обезпечение, в правата за компенсиране на баланси между вземания и задължения и в налаганите такси;

▼B

б) хеджирането повече не отговаря на критериите за отчитане на хеджирането в параграф 88; или

в) предприятието отменя определеното хеджиране.

92. Всяка корекция, произхождаща от параграф 89, буква б), на балансовата стойност на хеджирания финансов инструмент, за която се използва методът на ефективния лихвен процент (или в случай на хеджиране на портфейл срещу лихвен риск, корекция на отделния ред в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, описан в параграф 89А) се амортизира чрез ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Амортизирането може да започне веднага при наличие на корекцията и може да започне не по-късно от момента на прекратяване на корекцията на хеджираната позиция вследствие на промени в справедливата стойност, които се дължат на хеджирания риск. Корекцията се базира на преизчислен ефективен лихвен процент от датата, на която започва амортизацията. Въпреки това, ако в случай на хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция в портфейл с финансови активи или финансови пасиви (и само при такова хеджиране) не е практично да се използва преизчислен ефективен лихвен процент за амортизацията, корекцията се амортизира с използване на метода на линейната амортизация. Корекцията се амортизира напълно до падежа на финансовия инструмент или, в случай на хеджиране на портфейл срещу лихвен риск, при изтичане на срока на съответните времеви периоди на преоценка.

93. Когато непризнат неотменим ангажимент е определен като хеджирана позиция, последващата кумулативна промяна в справедливата стойност на неотменимия ангажимент, която се дължи на хеджирания риск, се признава като актив или пасив с признаване на съответна печалба или загуба в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ (вж. параграф 89, буква б). Промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент също се признават в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

94. Когато предприятието поеме неотменим ангажимент, за да придобие актив или за да поеме пасив, който е хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност, първоначалната балансова стойност на актива или пасива, която се формира в резултат на изпълняването на неотменимия ангажимент от страна на предприятието, се коригира, за да се включи кумулативната промяна в справедливата стойност на неотменимия ангажимент, която се дължи на признатия в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ хеджиран риск.

Хеджиране на паричен поток

95. Ако хеджирането на паричен поток отговаря на условията в параграф 88 през периода, то се отчита по следния начин:

а) частта от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, която се определя като ефективно хеджиране (вж. параграф 88), се ►M5 признава в друг всеобхватен доход ◄; и

б) неефективната част от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

▼M53

96. По-конкретно хеджирането на паричен поток се отчита по следния начин:

▼B

а) отделният компонент на собствения капитал, свързан с хеджираната позиция, се коригира, за да стане по-малката от следните (като абсолютна стойност):

i) кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент от началото на хеджирането; и

ii) кумулативната промяна в справедливата стойност (настояща стойност) на очакваните бъдещи парични потоци от хеджираната позиция от началото на хеджирането;

б) останалата печалба или загуба от хеджиращия инструмент или от определен компонент от него (който не представлява ефективно хеджиране) се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄;

▼M53

в) ако документираната стратегия на предприятието за управление на риска, касаеща конкретно хеджиращо взаимоотношение, изключва от оценката на ефективността на хеджирането специфичен компонент от печалбата или загубата или свързани парични потоци от хеджиращия инструмент (вж. параграфи 74 и 75 и параграф 88, буква а), този изключен компонент на печалба или загуба се признава в съответствие с параграф 5.7.1 от МСФО 9.

▼M22

97. Ако хеджирането на прогнозна сделка впоследствие води до признаване на финансов актив или финансов пасив, свързаните печалби или загуби, които са били признати в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 95, се прекласифицират от собствен капитал в печалбата или загубата като корекция за прекласифициране (вж. МСС 1, както е преработен през 2007 г.) в същия период или периоди, през които хеджираните прогнозни парични потоци оказват влияние върху печалбата или загубата (например в периоди, в които са признати лихвени приходи или лихвени разходи). Ако обаче предприятието очаква, че цялата загуба или част от нея, призната в друг всеобхватен доход, няма да бъде възстановена в един или повече бъдещи периоди, то прекласифицира в печалбата или загубата като корекция от прекласификация сумата, която не се очаква да бъде възстановена.

▼B

98. Ако хеджирането на прогнозна сделка впоследствие води до признаване на нефинансов актив или на нефинансов пасив или прогнозна сделка за нефинансов актив или нефинансов пасив става неотменим ангажимент, за който се прилага отчитане на хеджирането по справедлива стойност, предприятието приема а) или б) по-долу:

►M5 а) Прекласифицира свързаните печалби или загуби, които са били признати в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 95 в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1 (преработен 2007 г.)) в същия период или периоди, през който придобитият актив или поетият пасив оказват влияние върху печалбата или загубата (като например в периодите, когато са признати амортизационен разход или себестойност на продажбите. Ако обаче предприятието очаква, че цялата или част от печалбата, призната в друг всеобхватен доход, няма да бъде възстановена в един или повече бъдещи периоди, то прекласифицира от собствен капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация сумата, която не се очаква да бъде възстановена.

▼B

б) Изважда свързаните печалби и загуби, които са били признати в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 95 ◄, и ги включва в първоначалната цена на придобиване или в друга балансова стойност на актива или пасива.

99. Предприятието приема или а), или б) от параграф 98 като своя счетоводна политика и я прилага по отношение на всяко хеджиране, за което важи параграф 98.

▼M22

100. При хеджиране на парични потоци, различни от регулираните от параграфи 97 и 98 случаи, сумите, които са били признати в друг всеобхватен доход, се прекласифицират от собствен капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1, както е преработен през 2007 г.) в същия период или периоди, през който хеджираните прогнозни парични потоци оказват влияние на печалбата или загубата (например, когато се осъществява прогнозната продажба).

▼M40

101. **При всеки един от следните случаи предприятието прекратява бъдещото отчитане на хеджирането, посочено в параграфи 95–100:**

а) Хеджиращият инструмент стига до крайна дата на валидност или е продаден, прекратен или упражнен. В този случай кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била призната в друг всеобхватен доход от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), остава отделно в капитала до осъществяване на прогнозната сделка. Когато сделката се осъществи, се прилагат параграфи 97, 98 и 100. За целите на настоящата алинея замяната или удължаването на хеджиращия инструмент с друг хеджиращ инструмент не представлява достигане до крайна дата на валидност или прекратяване, ако тази замяна или удължаване е част от документираната стратегия на предприятието за хеджиране. В допълнение, за целите на настоящата алинея няма достигане до крайна дата на валидност или прекратяване на хеджиращия инструмент, ако:

i) в резултат на законови или подзаконови разпоредби или в резултат от въвеждането на законови или подзаконови разпоредби страните по хеджиращия инструмент се споразумеят, че един или повече контрагенти за клиринг заменят първоначалния им контрагент и се превръщат в нов контрагент за всяка една от страните. За тази цел контрагент за клиринг означава централен контрагент (наричан понякога „организация за клиринг“ или „агенция за клиринг“) или предприятие или предприятия, например клирингов член на организация за клиринг или клиент на клирингов член на организация за клиринг, които действат като контрагент, за да извършат клиринг от централен контрагент. Ако обаче страните по хеджиращия инструмент заменят първоначалните си контрагенти с различни контрагенти, настоящият параграф се прилага само ако всяка от страните извършва клиринг със същия централен контрагент;

▼M40

ii) другите промени, ако такива се налагат, на хеджиращия инструмент се ограничават до промени, необходими за осъществяване на замяната на контрагента. Такива промени се ограничават до промените, които са в съответствие с условията, които биха били очаквани, ако клирингът на хеджиращия инструмент е бил първоначално извършен от контрагента за клиринг. Тези промени включват промени в изискванията за обезпечение, в правата за компенсиране на баланси между вземания и задължения и в налаганите такси;

▼B

б) Хеджирането повече не отговаря на критериите за отчитане на хеджирането по параграф 88. В този случай кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която остава ►M5 призната в друг всеобхватен доход ◄ от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), ►M5 остава отделно в собствения капитал ◄ до осъществяване на прогнозната сделка. Когато сделката се осъществи, се прилагат параграфи 97, 98 или 100.

в) Не се очаква повече да бъде осъществена прогнозната сделка и тогава кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била ►M5 призната в друг всеобхватен доход ◄ от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Прогнозна сделка, която вече не е много вероятна (вж. параграф 88, буква в), може все още да се осъществи.

г) Предприятието отменя определянето на хеджирането. При хеджиране на прогнозна сделка кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била ►M5 призната в друг всеобхватен доход ◄ от периода, когато хеджирането е било ефективно (вж. параграф 95, буква а), остава отделно ►M5 призната в друг всеобхватен доход ◄ до осъществяването на прогнозната сделка или до установяване, че сделката повече не се очаква. Когато сделката се осъществи, се прилагат параграфи 97, 98 и 100. Ако повече не се очаква осъществяване на сделката, кумулативната печалба или загуба, която е била призната директно в собствения капитал, се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

Хеджиране на нетна инвестиция

102. Хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност, включително хеджиране на парична позиция, която се отчита като част от нетната инвестиция (вж. МСС 21), се отчита подобно на хеджирането на паричен поток:

▼M5

а) частта от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, която се определя като ефективно хеджиране (вж. параграф 88) се признава в друг всеобхватен доход; и

б) неефективната част се признава в печалбата или загубата.

▼M11

Печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, свързана с ефективната част на хеджирането, която е била призната в друг всеобхватен доход, се прекласифицира от собствен капитал в печалба или загуба като корекция от прекласификация (вж. МСС 1 (преработен 2007 г.)) в съответствие с параграфи 48—49 от МСС 21 при освобождаване или частично освобождаване от чуждестранна дейност.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

103. Предприятието прилага настоящия стандарт (включително поправките, издадени през март 2004 г.) към годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Предприятието не прилага настоящия стандарт (включително поправките, издадени през март 2004 г.) към годишните периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., освен ако не прилага и МСС 32 (издаден през декември 2003 г.). Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

103А. Предприятието прилага поправката на параграф 2, буква й) за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. Ако предприятието прилага КРМСФО 5 *Права на участие във фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда* за по-ранен период, поправката се прилага за този по-ранен период.

▼M53

103Б. [заличен]

103В. МСС 1 (преработен през 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се изменят параграфи 95, буква а), параграфи 97, 98, 100, 102 и 108 и НП99Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

103Г. [заличен]

▼M11

103Д. МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграф 102. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период.

▼M53

103Е. [заличен]

▼M14

_____

▼M15

103Ж. Предприятието прилага параграфи НП99БА, НП99Д, НП99Е, НП110А и НП110Б със задна дата за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г., в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага *Хеджирани позиции, отговарящи на условията* (Изменение на МСС 39) за периоди, започващи преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт.

▼M53

103З–103Й. [заличени]

103К. Параграф 2, буква ж), както и параграфи 97 и 100 бяха изменени от публикуваните през април 2009 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага измененията по тези параграфи със задна дата по отношение на всички неизтекли договори за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2010 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

103Л—103П. [заличени]

▼M33

103Q. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменят параграфи 9, 13, 28, 47, 88, НП46, НП52, НП64, НП76, НП76А, НП80, НП81 и НП96, добавя се параграф 43А и се заличават параграфи 48, 49, НП69—НП75, НП77—НП79 и НП82. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼M38

103С. С *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., бяха изменени параграф 2 и параграф 80. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешено е по-ранното прилагане *Инвестиционни предприятия*. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то прилага по едно и също време всички изменения, включени в *Инвестиционни предприятия*.

▼M52

103У. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграфи 2, 9, 43, 47, 55, НП2, НП4 и НП48 и бяха добавени параграфи 2А, 44А, 55А и НП8А—НП8В. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

▼M53

103Ф. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 2, 8, 9, 71, 88—90, 96, НП95, НП114, НП118 и заглавията над НП133 и се заличават параграфи 1, 4—7, 10—70, 103Б, 103Г, 103Е, 103З—103Й, 103Л—103П, 103Т, 105—107А, 108Д–108Е, НП1—НП93 и НП96. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

104. Настоящият стандарт се прилага със задна дата, освен в случаите, посочени в параграф 108. Началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период и всички други сравнителни суми се коригират, все едно че настоящият стандарт винаги е бил използван, освен ако преизчисляването на информацията е практически неприложимо. Ако е практически неприложимо да се преизчислява информацията, предприятието оповестява този факт и посочва степента, до която информация е преизчислена.

105—107А. [заличени]

▼M5

108. Предприятието не коригира балансовата стойност на нефинансови активи и нефинансови пасиви, за да изключи печалбите и загубите, свързани с хеджирането на парични потоци, които са включени в балансовата стойност преди началото на финансовата година, в която е приложен за първи път настоящият стандарт. В началото на финансовия период, в който за първи път е приложен настоящият стандарт, всички суми, признати извън печалбата или загубата (в друг всеобхватен доход или директно в собствен капитал) за хеджиране на неотменим ангажимент, което по настоящия стандарт се отчита като хеджиране на справедлива стойност, се прекласифицират като актив или пасив, с изключение на хеджиране на валутен риск, което продължава да се третира като хеджиране на паричен поток.

▼B

108А. Предприятието прилага последното изречение на параграф 80 и параграфи НП99А и НП99Б за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятието е посочило като хеджирана позиция външна прогнозна сделка, която:

а) е деноминирана във функционалната валута на предприятието, сключващо сделката;

б) поражда експозиция, която ще има ефект върху консолидираната печалба или загуба (тоест, е деноминирана във валута, различна от валутата на представяне на групата) и

в) щеше да отговори на критериите за отчитане на хеджиране, ако не беше деноминирана във функционалната валута на предприятието, което я е сключило,

то може да прилага отчитане на хеджиране в консолидираните финансови отчети в периода(ите) преди датата на прилагане на последното изречение от параграф 80 и параграфи НП99А и НП99Б.

108Б. Предприятието не прилага параграф НП99Б към сравнителната информация, отнасяща се за периодите преди датата на прилагане на последното изречение от параграф 80 и параграф НП99А.

▼M53

108В. Параграфи 73 и НП8 бяха изменени с публикуваните през май 2008 г. *Подобрения на МСФО*. Параграф 80 беше изменен с публикуваните през април 2009 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане на всички изменения. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M40

108Г. С Новация на деривати и продължение на отчитане на хеджирането (изменения на МСС 39), издадени през юни 2013 г., бяха изменени параграфи 91 и 101 и бе добавен параграф НП113А. Предприятието прилага тези параграфи за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Предприятието прилага настоящите изменения със задна дата в съответствие с МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M53

108Д—108Е. [заличени]

▼B

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ РЕШЕНИЯ

109. Настоящият стандарт заменя МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване,* променен през октомври 2000 г.

110. Настоящият стандарт и съпътстващите го насоки за прилагане заменят насоките за прилагане, издадени от Комитета за насоките за прилагане на МСС 39, основан от предишния КМСС.

Допълнение А

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение е неделима част от стандарта.

▼M53

_____

▼B

ХЕДЖИРАНЕ (параграфи 71—102)

Хеджиращи инструменти (параграфи 72—77)

Инструменти, отговарящи на изискванията (параграфи 72 и 73)

НП94. Потенциалната загуба от опция, която предприятието издава, може да бъде значително по-голяма от потенциалната печалба в стойността на свързаната хеджирана позиция. С други думи, издадена опция не е ефективна при намаляване на експозицията към печалба или загуба от хеджираната позиция. Следователно издадена опция не отговаря на условията за хеджиращ инструмент, освен ако не е определена като компенсираща за закупена опция, включително такава, която е внедрена в друг финансов инструмент (например издадена кол-опция, използвана за хеджиране на платим при поискване пасив). За разлика от предишния случай, закупена опция има потенциални печалби, които са равни на или са по-големи от загубите и следователно има потенциал да намали експозицията към печалба или загуба от промените в справедливите стойности или паричните потоци. Съответно, тя може да отговори на условията за хеджиращ инструмент.

▼M53

НП95. Финансов актив, оценяван по амортизирана стойност, може да бъде определен като хеджиращ инструмент при хеджиране на валутен риск.

_____

▼B

НП97. Собствените инструменти на собствения капитал на предприятието не са финансови активи или финансови пасиви на предприятието и следователно не могат да бъдат определени като хеджиращи инструменти.

Хеджирани позиции (параграфи 78—84)

Позиции, отговарящи на изискванията (параграфи 78—80)

НП98. Неотменим ангажимент за придобиване на бизнес в бизнес комбинация не може да бъде хеджирана позиция, с изключение на валутен риск, защото другите рискове, които се хеджират, не могат да бъдат точно идентифицирани и измерени. Тези други рискове са общи стопански рискове.

▼B

НП99. Инвестиция, отчитана по метода на собствения капитал, не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност, защото методът на собствения капитал признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ дела на инвеститора в печалбата или загубата на асоциираното предприятие, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. По подобни причини инвестиция в консолидирано дъщерно предприятие не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност, защото консолидацията признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ печалбата или загубата от дъщерното предприятие, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. Хеджирането на нетна инвестиция в чуждестранна дейност е различно, защото е хеджиране на валутна експозиция, а не хеджиране на справедливата стойност на промяната в стойността на инвестицията.

НП99А. Параграф 80 посочва, че в консолидираните финансови отчети валутният риск на много вероятна прогнозна вътрешно групова сделка може да се квалифицира като хеджирана позиция при хеджиране на паричен поток, при условие че сделката е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на предприятието, сключващо тази сделка, и валутният риск ще повлияе на консолидираната печалба или загуба. За тази цел предприятието може да е предприятие майка, дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие или клон. Ако валутният риск на прогнозна вътрешно групова сделка не повлиява на консолидираната печалба или загуба, вътрешно груповата сделка не може да се квалифицира като хеджирана позиция. Това е обикновено случая за плащания на възнаграждения за ползване права, лихвени плащания или мениджърски възнаграждения между членовете на една и съща група, освен ако има свързана външна сделка. Все пак, когато валутният риск на прогнозна вътрешно групова сделка ще повлияе на консолидираната печалба или загуба, вътрешно груповата сделка отговаря на критериите за хеджирана позиция. Пример са прогнозни продажби или покупки на материални запаси между членовете на една и съща група, ако има предстояща продажба на материални запаси към страна, външна на групата. По подобен начин прогнозна вътрешно групова продажба на машини и съоръжения от предприятие от групата, което ги произвежда, за предприятие от групата, което ще използва машините и съоръженията в своите дейности, може да повлияе консолидираната печалба или загуба. Това би могло да се случи, например, защото машините и съоръженията ще бъдат амортизирани от закупуващото ги предприятие и стойността, първоначално призната за машините и съоръженията, може да се промени, ако прогнозната вътрешно групова сделка е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на закупуващото предприятие.

▼M5

НП99Б. Ако хеджиране на прогнозна вътрешно-групова сделка отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеджиране, всяка печалбата или загубата, която е призната в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 95а) се прекласифицира от собствен капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация в същия период или периоди, през който валутният риск на хеджираната сделка оказва влияние върху консолидираната печалбата или загубата.

▼M15

НП99БА. Предприятието може да определи всички промени в паричните потоци или справедливата стойност на хеджирана позиция в хеджиращо взаимоотношение. Предприятието може също да определи само промените в паричните потоци или справедливата стойност на хеджирана позиция над или под определена цена или друга променлива (едностранен риск). Вътрешната стойност на закупена опция като хеджиращ инструмент (приемайки, че той има същите основни условия като определения риск), а не стойността му във времето, отразява едностранния риск в хеджирана позиция. Предприятието например може да определи променливостта на бъдещите резултати от паричните потоци, произтичащи

▼M15

от повишение на цената на прогнозна покупка на стока. При такова положение се определят само загубите на парични потоци, произтичащи в резултат от повишение на цената над определено ниво. Хеджираният риск не включва стойността във времето на закупена опция, тъй като стойността във времето не е компонент на прогнозната операция, който засяга печалбата или загубата (параграф 86б)).

▼B

Определяне на финансови позиции като хеджирани позиции (параграфи 81 и 81А)

НП99В. […] Предприятието може да определи всички парични потоци от целия финансов актив или финансов пасив като хеджирана позиция и да ги хеджира само за един конкретен риск (например само за промени, които се дължат на измененията в ЛИБОР). Например в случай на финансов пасив, чийто ефективен лихвен процент е 100 базови точки под ЛИБОР, предприятието може да определи като хеджирана позиция целия пасив (т.е. главницата плюс лихвата по ЛИБОР минус 100 базови точки) и да хеджира промяната в справедливата стойност или паричните потоци на целия пасив, която се дължи на измененията в ЛИБОР. Предприятието може също да избере съотношение на хеджиране, различно от единица, за да подобри ефективността от хеджирането, както е описано в параграф НП100.

НП99Г. Освен това, ако финансов инструмент с фиксиран лихвен процент е хеджиран известно време след възникването му и лихвените проценти междувременно са се променили, предприятието може да определи част, равна на стандартния лихвен процент. […] Например да приемем, че предприятието придобива финансов актив с фиксирана лихва от 100 ВЕ, който има ефективен лихвен процент от 6 % по време, когато ЛИБОР е 4 %. То започва да хеджира този актив по-късно, когато ЛИБОР се е увеличил на 8 % и справедливата стойност на актива е намаляла на 90 ВЕ. Предприятието изчислява, че ако е закупило актива на датата, когато за първи път го определя като хеджирана позиция по тогавашната му справедлива стойност от 90 ВЕ, ефективната доходност би била 9,5 %. […] Тъй като ЛИБОР е под ефективната доходност, предприятието може да определи част от ЛИБОР в размер на 8 %, която се състои отчасти от договорни лихвени парични потоци и отчасти от разликата между текущата справедлива стойност (т.е. 90 ВЕ) и сумата, платима на падежа (т.е. 100 ВЕ).

▼M15

НП99Д. Параграф 81 позволява на предприятието да определя нещо различно от цялата промяна на справедливата стойност или променливостта на паричните потоци на финансов инструмент. Например:

а) всички парични потоци на финансов инструмент може да бъдат определени за промени в паричните потоци или справедливата стойност, относими към някои (но не всички) рискове, или

б) някои (но не всички) парични потоци на финансов инструмент може да бъдат определени за промени на паричните потоци или справедливата стойност, относими към всички или само някои рискове (т.е. „част“ от паричните потоци на финансов инструмент може да бъдат определени за промени, относими към всички или само някои рискове).

▼**M15**

НП99Е. За да отговарят на условията за счетоводно отчитане на хедж, определените рискове и части трябва поотделно да са разграничими компоненти на финансовия инструмент и промените на паричните потоци или справедливата стойност на целия финансов инструмент, произтичащи от промените в определените рискове и части трябва да са надеждно оценими. Например:

а) за финансов инструмент с фиксиран процент, хеджиран за промени в справедливата стойност, относими към промени в безрисков или преобладаващ лихвен процент, този безрисков или преобладаващ лихвен процент обикновено се приема както за отделно разграничим компонент на финансовия инструмент, така и за надеждно оценим;

б) инфлацията не е отделно разграничима и надеждно оценима и не може да се определи като риск или част от финансов инструмент, освен ако не отговаря на изискванията на (в);

в) договорно определена инфлационна част на паричните потоци от облигация, обвързана с признатата инфлация (приемайки, че няма изискване за отделно отчитане на внедрен деривати) е отделно разграничима и надеждно оценима, освен ако други парични потоци на инструмента не са засегнати от инфлационната част).

▼**B**

Определяне на нефинансови позиции като хеджирани позиции (параграф 82)

НП100. Промени в цената на съставна част или на компонент от нефинансов актив или нефинансов пасив обикновено нямат предсказуем, поотделно оценим ефект върху цената на позицията, който може да се сравни с ефекта например от промяна в пазарните лихвени проценти върху цената на облигация. Следователно нефинансов актив или нефинансов пасив е хеджирана позиция само в своята цялост или при хеджиране на валутен риск. Ако има разлика между условията на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция (например при хеджиране на прогнозна покупка на бразилско кафе с помощта на форуърден договор за покупка на колумбийско кафе при иначе подобни условия), хеджиращото взаимоотношение въпреки всичко може да отговори на условията за хеджиращо взаимоотношение, стига да са изпълнени всички условия от параграф 88, включително хеджирането да се очаква да бъде високоефективно. За тази цел стойността на хеджиращия инструмент може да бъде по-голяма или по-малка от стойността на хеджираната позиция, ако това подобрява ефективността на хеджиращото взаимоотношение. Например може да се извърши регресионен анализ, за да се установи статистическата връзка между хеджираната позиция (например сделката с бразилското кафе) и хеджиращия инструмент (например сделката с колумбийското кафе). Ако има валидна статистическа връзка между двете променливи (т.е. между цените на единица от бразилското кафе и колумбийското кафе), наклонът на регресионната права може да се използва, за да се определи съотношението на хеджиране, което би максимизирало очакваната ефективност. Например, ако наклонът на регресионната права е 1,02, съотношение на хеджиране на базата на 0,98 единици от хеджираната позиция към 1,00 единица от хеджиращия инструмент максимизира очакваната ефективност. Въпреки това хеджиращото взаимоотношение може да доведе до неефективност, която се признава в печалбата или загубата през срока на хеджирането.

▼B

Определяне на групи от позиции като хеджирани позиции (параграфи 83 и 84)

НП101. Хеджиране на цялостна нетна позиция (например нетната стойност на всички активи с фиксиран лихвен процент и пасивите с фиксиран лихвен процент, които имат подобни падежи), а не на конкретна хеджираната позиция, не отговаря на условията за отчитане на хеджирането. Въпреки това, може да бъде постигнат почти същият ефект върху печалбата или загубата при отчитане на хеджиране за този тип хеджиращо взаимоотношение чрез определяне като хеджирана позиция на част от базовата позиция. Например, ако банка има 100 ВЕ в активи и 90 ВЕ в пасиви с подобни рискове и условия и хеджира нетна експозиция от 10 ВЕ, тя може да определи като хеджирана позиция 10 ВЕ от тези активи. Това определяне може да се използва, ако тези активи и пасиви са инструменти с фиксиран лихвен процент, като случаят е хеджиране на справедлива стойност или, ако те са инструменти с променлив лихвен процент, случаят е хеджиране на паричен поток. По подобен начин, ако предприятието има неотменим ангажимент да закупи чуждестранна валута от 100 ВЕ и неотменим ангажимент да продаде валута за 90 ВЕ, то може да хеджира нетната сума от 10 ВЕ, като придобие деривати и го определи като хеджиращ инструмент, свързан с 10 ВЕ от неотменимия ангажимент за покупка на 100 ВЕ.

Отчитане на хеджирането (параграфи 85—102)

НП102. Пример за хеджиране на справедлива стойност е хеджиране на изложеността на риск от промени в справедливата стойност на дългов инструмент с фиксиран лихвен процент, настъпващи в резултат на промени в лихвените проценти. Такова хеджиране може да започне от страна на емитента или от страна на притежателя.

НП103. Пример за хеджиране на паричен поток е използването на суап за размяна на дълг с плаващ лихвен процент за дълг с фиксиран лихвен процент (т.е. хеджиране на бъдеща сделка, при която хеджираните бъдещи парични потоци са бъдещите лихвени плащания).

НП104. Хеджирането на неотменим ангажимент (например хеджирането на промяна в цената на горивото, свързана с непризнат договорен ангажимент на електрическа компания за закупуване на гориво по фиксирана цена) е хеджиране на експозиция към промяна в справедливата стойност. Съответно такова хеджиране е хеджиране на справедлива стойност. Въпреки това съгласно параграф 87 хеджирането на валутен риск при неотменим ангажимент би могло да се отчете алтернативно и като хеджиране на паричен поток.

Оценка на ефективността на хеджирането

НП105. Хеджирането се счита за високоефективно само когато са изпълнени и двете условия:

а) В началото на хеджирането и в последващите периоди хеджирането се очаква да бъде високоефективно при постигане на компенсиращи се промени в справедливата стойност или в паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск през периода, за който е определено хеджирането. Такова очакване може да бъде доказано по няколко начина, включително чрез сравняване на промени в миналото в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които се

▼B

дължат на хеджирания риск, с промени в миналото в справедливата стойност или паричните потоци на инструмента за хеджиране или чрез демонстриране на висока статистическа корелация между справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция и тези на хеджиращия инструмента. Предприятието може да избере съотношение на хеджиране, с изключение на единица, за да подобри ефективността на хеджирането, както е описано в параграф НП100.

б) Фактическите резултати от хеджирането са в обхвата на 80—125 %. Например ако конкретните резултати са такива, че загубата от хеджиращия инструмент е 120 ВЕ, а печалбата от паричния инструмент е 100 ВЕ, компенсирането може да бъде оценено на 120/100, което е 120 %, или на 100/120, което е 83 %. В този случай, ако приемем, че хеджирането отговаря на условието в буква а), предприятието би заключило, че хеджирането е било високоефективно.

НП106. Ефективността се оценява като минимално условие в момента, когато предприятието подготвя своите годишни или междинни финансови отчети.

НП107. Настоящият стандарт не уточнява самостоятелен метод за оценка на ефективността на хеджирането. Методът, който възприема предприятието при оценка на ефективността на хеджирането зависи от стратегията за управление на риска. Например, ако стратегията на предприятието за управление на риска е да се коригира периодично стойността на хеджиращия инструмент, за да се отразят промените в хеджираната позиция, предприятието трябва да докаже, че хеджирането се очаква да бъде високоефективно само за периода до следващото коригиране на стойността на хеджиращия инструмент. В някои случаи предприятието възприема различни методи за различните видове хеджирания. Документацията на предприятието за стратегията на хеджиране включва неговите процедури за оценка на ефективността. Тези процедури посочват дали оценката включва цялата печалба или загуба от хеджиращия инструмент, или се изключва времевата стойност на инструмента.

НП107А. […].

НП108. Ако главните условия на хеджиращия инструмент и на хеджирания актив, пасив, неотменим ангажимент или много вероятна прогнозна сделка са едни и същи, промените в справедливата стойност и паричните потоци, които се дължат на хеджирания риск, може да се компенсират напълно и в началото на хеджирането, и след това. Например лихвен суап има вероятност да бъде високоефективно хеджиране, ако фиктивната стойност и стойността на главницата, падежът, датите на преоценка, датите на лихвените плащания, плащанията по главницата и базата за оценяване на лихвените проценти са едни и същи за хеджиращия инструмент и хеджираната позиция. Освен това хеджирането на много вероятна прогнозна покупка на стока с форуърден договор има възможност да бъде високоефективно, ако:

а) форуърдният договор е за покупка на същото количество от същата стока по същото време и местонахождение като на хеджираната прогнозна покупка;

▼B

б) справедливата стойност на форуърдния договор в началото е нула; и

в) промяната или в отбива, или в премията на форуърдния договор се изключва от оценката на ефективността и се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, или промяната в очакваните паричните потоци на много вероятна прогнозна сделка се базира на форуърдната цена на стоката.

НП109. Понякога хеджиращият инструмент компенсира само част от хеджирания риск. Например хеджирането няма да е напълно ефективно, ако хеджиращият инструмент и хеджираната позиция са деноминирани в различни валути, които не се движат паралелно. Също и хеджиране на лихвен риск с помощта на деривати няма да бъде напълно ефективно, ако част от промяната в справедливата стойност на деривативa се дължи на кредитния риск на контрагента.

НП110. За да отговори на условията за отчитане на хеджирането, хеджирането трябва да е свързано с конкретно установен и определен риск, а не просто с общите стопански рискове на предприятието, и трябва да оказва влияние върху крайната печалба или загуба на предприятието. Не е подходящо да се прави отчитане на хеджирането, когато става въпрос за хеджиране на риск от морално остаряване на физически активи или риск от експроприация на имущество от правителството; ефективността не може да бъде оценена, защото рисковете не са надеждно оценими.

▼M15

НП110А. Параграф 74а) позволява на предприятието да отдели вътрешната стойност и стойността във времето на опционен договор и да определи като хеджиращ инструмент само промяната във вътрешната стойност на опционния договор. Такова определяне може да доведе в резултат до хеджиращо взаимоотношение, което съвършено постига компенсиране на промените в паричните потоци, относими към хеджиран едностранен риск на прогнозна сделка, ако основните условия на прогнозната сделка и хеджирания инструмент са еднакви.

НП110Б. Ако предприятие определи закупена опция в нейната цялост като хеджиращ инструмент на едностранен риск, произтичащ от прогнозна сделка, хеджиращото взаимоотношение няма да действа съвършено. Това е така, защото платената за премията опция включва стойността във времето, а както е посочено в параграф НП99БА, определеният едностранен риск не включва стойността на опцията във времето. Следователно при това положение няма да има компенсиране между паричните потоци във връзка със стойността във времето на платената за опцията премия и определения хеджиран риск.

▼B

НП111. В случай на лихвен риск ефективността на хеджирането може да се оцени, като се направи падежна таблица за финансовите активи и финансовите пасиви, която показва нетната изложеност на лихвен риск за всеки времеви период, стига нетната изложеност да е свързана с конкретни активи или пасиви (или конкретна група от активи или пасиви, или конкретна част от тях), които създават нетна изложеност, а ефективността на хеджирането се оценява спрямо тези активи или пасиви.

▼B

НП112. При оценка на ефективността на хеджирането, предприятието като цяло взема предвид времевата стойност на паричните средства. Фиксираният лихвен процент на хеджираната позиция не трябва точно да отговаря на фиксирания лихвен процент по суап, определен като хеджиране на справедлива стойност. Променливият лихвен процент по лихвоносен актив или пасив също не трябва да е същият като променливият лихвен процент по суап, определен като хеджиране на паричен поток. Справедливата стойност на суапа произтича от нетното му уреждане. Фиксираните и променливи лихвени проценти по суапа могат да се променят, без да се окаже влияние върху нетното уреждане, ако и двата процента се променят с един и същи размер.

НП113. Ако предприятието не отговори на критериите за ефективност на хеджирането, то продължава да отчита хеджирането от последната дата, на която е демонстрирана ефективност на хеджирането. Въпреки това, ако предприятието идентифицира събитието или промяната в обстоятелствата, които са попречили на хеджиращото взаимоотношение да отговори на критериите за ефективност, и доказва, че хеджирането е било ефективно преди събитието или промяната в обстоятелствата да се случат, предприятието преустановява отчитане на хеджирането от датата на събитието или промяната в обстоятелствата.

▼M40

НП113А. За да не бъдат допуснати никакви съмнения, въздействието от замяната на първоначалния контрагент с контрагент за клиринг и извършването на свързаните с това промени, описани в параграф 91, буква а), подточка ii) и параграф 101, буква а, подточка ii), се отразява в измерването на хеджиращия инструмент и съответно в оценяването на ефективността на хеджирането и измерването на ефективността на хеджирането.

▼B

Отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск

▼M53

НП114. При хеджиране на справедлива стойност на лихвен риск, свързан с портфейл от финансови активи или финансови пасиви, предприятието би отговорило на изискванията на настоящия стандарт, ако е изпълнило процедурите по букви а)—и) и параграфи НП115—НП132 по-долу.

а) Като част от процеса на управление на риска, предприятието идентифицира портфейл от позиции, чиито лихвен риск желае да хеджира. Портфейлът може да се състои само от активи, само от пасиви или от активи и пасиви. Предприятието може да идентифицира два или повече портфейла, в който случай прилага насоките по-долу за всеки портфейл поотделно.

▼B

б) Предприятието анализира портфейла във времеви периоди на преоценка, базирани на очаквани, а не на договорни дати на преоценка. Анализът на времеви периоди на преоценка може да се извърши по различни начини, включително чрез разпределяне на парични потоци в различни графи по периоди, в които се очаква да се случат, или чрез разпределяне на фиктивните главници във всички периоди, до които се очаква да настъпи преоценка.

▼B

в) На базата на този анализ, предприятието решава каква стойност желае да хеджира. Предприятието определя като хеджирана позиция стойност от активи или пасиви (но не нетна стойност) от определен портфейл, равен на стойността, която желае да определи като хеджирана. […]

г) Предприятието определя лихвения риск, който се хеджира. Този риск може да бъде част от лихвения риск във всяка позиция от хеджираната позиция като стандартен лихвен процент (например ЛИБОР).

д) Предприятието определя един или повече хеджиращи инструменти за всеки времеви период на преоценка.

е) С помощта на определянето, направено в букви в) и д) по-горе, предприятието оценява в началото и в последващи периоди дали хеджирането се очаква да бъде високоефективно през периода, за който е определено хеджирането.

ж) Периодично предприятието оценява промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция (както е определена в буква в), която се дължи на хеджирания риск (както е определен в буква г). […] При положение че хеджирането конкретно е определено да бъде високоефективно, когато се оценява с помощта на документирания метод на предприятието за оценка на ефективността, предприятието признава промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция като печалба или загуба в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄ и в един от два реда в ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄, както е описано в параграф 89А. Не е необходимо промяната в справедливата стойност да се разпределя към отделни активи или пасиви.

з) Предприятието оценява промяната в справедливата стойност на хеджиращия(те) инструмент(и) (както са определени в буква д) и я признава като печалба или загуба в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄. Справедливата стойност на хеджиращия(те) инструмент(и) се признава като актив или пасив в ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄.

и) Неефективността ([1]) се признава в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄ като разлика между промяната в справедлива стойност, спомената в буква ж), и тази, спомената в буква з).

НП115. Този подход е описан в повече детайли по-долу. Той се прилага само при хеджиране на справедлива стойност на лихвен риск, свързан с портфейл от финансови активи или финансови пасиви.

НП116. Портфейлът, идентифициран в параграф НП114, буква а), може да съдържа активи и пасиви. В противен случай може да е портфейл, който съдържа само активи или само пасиви. Портфейлът се използва, за да се определи сумата на активите или пасивите, която предприятието иска да хеджира. Въпреки това, самият портфейл не се определя като хеджирана позиция.

([1]) Едни и същи съображения за същественост се прилагат в този контекст, както и навсякъде в МСФО.

▼B

НП117. При прилагане на параграф НП114, буква б) предприятието определя очакваната дата на преоценка на позицията като по-близката от датата, на която се очаква позицията да достигне своя падеж или да се преоцени по пазарни проценти. Очакваните дати на преоценка се определят в началото на хеджирането и по време на хеджирането на база на исторически опит и друга налична информация, включително информация и очаквания по отношение на степента на предплащане, лихвени проценти и взаимовръзката между тях. Предприятия, които нямат конкретен опит или имат недостатъчен опит, използват опита на сравнителни групи за сравними финансови инструменти. Тези оценки се преразглеждат периодично и се актуализират съобразно опита. В случай на позиция с фиксиран лихвен процент, която е предплатима, очакваната дата на преоценка е датата, на която позицията се очаква да бъде предплатена, освен ако тя не се преоценява по пазарни проценти на по-ранна дата. За група от подобни позиции анализът на времевите периоди, базиран на очаквани дати на преоценка, може да приеме формата на разпределяне на процент от групата, а не от отделни позиции, към всеки времеви период. Предприятието може да приложи други методологии за целите на това разпределение. Например може да използва мултипликатор за степента на предплащане при разпределяне на амортизиращи се кредити към времевите периоди на базата на очакваните дати на преоценка. Въпреки това, методологията за такова разпределяне е в съответствие с процедурите на предприятието за управление на риска и с целите.

▼M53

НП118. Като пример за определянето, посочено в параграф НП114, буква в), ако в конкретен времеви период на преоценка предприятието оцени, че има активи с фиксиран лихвен процент от 100 ВЕ и пасиви с фиксиран лихвен процент от 80 ВЕ, и реши да хеджира цялата нетна позиция от 20 ВЕ, то определя като хеджирана позиция активи в размер на 20 ВЕ (част от активите). Определянето се изразява като „сума от валута“ (например сума от долари, евро, лири стерлинги или рандове), а не като отделни активи. От това следва, че всички активи (или пасиви), от които се взима хеджираната сума — т.е. целите 100 ВЕ от активите в горния пример — трябва да бъдат позиции, чиято справедлива стойност се променя в отговор на промени в хеджирания лихвен процент […].

▼B

НП119. Предприятието се съобразява и с другите изисквания за определяне и документация, изложени в параграф 88, буква а). При хеджиране на портфейл с лихвен риск определянето и документацията уточняват политиката на предприятието за всички променливи, които се използват за идентифициране на сумата, която се хеджира и начина за оценка на ефективността, включително следното:

а) кои активи и пасиви трябва да се включат при хеджирането на портфейл и основата, която ще се използва за изваждането им от портфейла;

▼B

б) как предприятието определя датите на преоценка, включително какви предположения за лихвения процент стоят в основата на очакванията за степента на предплащане и в основата на промените на тези очаквания. Същият метод се използва и за първоначалната оценка, направена в момента на включването на актива или пасива към хеджирания портфейл, и за по-нататъшните преразглеждания на тези оценки;

в) броят и продължителността на времевите периоди на преоценка;

г) колко често предприятието ще проверява ефективността […];

д) методологията, използвана от предприятието за определяне на сумата от активи или пасиви, които са определени като хеджирана позиция […];

е) […], независимо дали предприятието ще проверява ефективността отделно за всеки времеви период на преоценка, съвкупно за всички времеви периоди или с помощта на някаква комбинация от двете.

Посочените правила при определянето и документирането на хеджиращото взаимоотношение са в съответствие с процедурите на предприятието за управление на риска и целите. Промените в правилата не се правят произволно. Те се обосновават на базата на промени в пазарните условия и другите фактори и се основават и съответстват на процедурите на предприятието за управление на риска и целите.

НП120. Хеджиращият инструмент, описан в параграф НП114, буква д), може да бъде самостоятелен деривати или портфейл от деривативи, всеки от които съдържа експозиция към хеджирания лихвен риск, определен в параграф НП114, буква г) (например портфейл от лихвени суапове, всеки от които съдържа експозиция към ЛИБОР). Такъв портфейл от деривативи може да съдържа компенсиращи се рискови позиции. Въпреки това, той не може да съдържа издадени опции или нетни издадени опции, защото стандартът ([1]) не позволява такива опции да бъдат определени като хеджиращи инструменти (освен когато издадената опция е определена като компенсираща за закупена опция). Ако хеджиращият инструмент хеджира сумата, определена в параграф НП114, буква в), за повече от един времеви период на преоценка, той се разпределя към всички времеви периоди, които хеджира. Въпреки това, целият хеджиращ инструмент се разпределя към тези времеви периоди на преоценка, защото стандартът ([2]) не позволява да се определи хеджиращо взаимоотношение само за частта от времевия период, през който хеджиращият инструмент остава в обращение.

НП121. Когато предприятието оценява промяната в справедливата стойност на предсрочно платима позиция в съответствие с параграф НП114, буква ж), промяната в лихвените проценти оказва влияние върху справедливата стойност на тази позиция по два начина: оказва влияние върху справедливата стойност на договорните парични потоци и справедливата стойност на опцията за предсрочно плащане, която се съдържа в позицията. Параграф 81 от стандарта позволява на предприятието да определи като хеджирана позиция част от финансов актив или финансов пасив, която споделя обща рискова експозиция, при условие че ефективността може да бъде оценявана. […]

([1]) Вж. параграфи 77 и НП94

([2]) Вж. параграф 75.

▼B

НП122. Стандартът не уточнява техниките, използвани при определяне на сумата, спомената в параграф НП114, буква ж), а именно — промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция, която се дължи на хеджирания риск. […] Не е подходящо да се приема, че промените в справедливата стойност на хеджираната позиция са равни на промените в стойността на хеджиращия инструмент.

НП123. Параграф 89А изисква, ако хеджираната позиция за конкретен времеви период на преоценка е актив, промяната в неговата стойност да се представя на отделен ред в активите. Обратно, ако хеджираната позиция за конкретен времеви период на преоценка е пасив, промяната в неговата стойност се представя на отделен ред в пасивите. Това са отделните редове, споменати в параграф НП114, буква ж). Не се изисква конкретно разпределяне на отделните активи (или пасиви).

НП124. Параграф НП114, буква и) отбелязва, че неефективността възниква до степента, в която промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция, която се дължи на хеджирания риск, се различава от промяната в справедливата стойност на хеджиращия деривати. Такава разлика може да възникне по многобройни причини, включително:

а) […];

б) позициите в хеджирания портфейл се обезценяват или отписват;

в) датите на плащане на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция са различни; и

г) други причини […].

Такава неефективност [1] се определя и признава в ►**M5** отчета за всеобхватния доход ◄.

НП125. Като цяло ефективността на хеджирането се подобрява:

а) ако предприятието поставя позиции с различни характеристики на предплащане в графи по начин, който взема предвид разликите в поведението на предплащане:

б) когато броят на позициите в портфейла е по-голям. Когато само няколко позиции се съдържат в портфейла, е вероятно да има относително висока неефективност, ако една от позициите се плати по-рано или по-късно от очакваното. Обратно, когато портфейлът съдържа много позиции, поведението на предсрочно плащане може да се предскаже по-точно;

в) когато използваните времеви периоди на преоценка са по-кратки (например едномесечни, а не тримесечни времеви периоди на преоценка). По-кратките времеви периоди на преоценка намаляват ефекта от несъответствията между датите на преоценка и датите на плащане (във времевите периоди на преоценка) на хеджираната позиция и тези на хеджиращия инструмент;

г) колкото е по-голяма честотата, с която се коригира сумата на хеджиращия инструмент, за да се отразят промените в хеджираната позиция (например заради промени в очакванията за предсрочно плащане).

НП126. Предприятието прави проверка на ефективността периодично. […]

[1] Едни и същи съображения за същественост се прилагат в този контекст, както и навсякъде в МСФО.

▼B

НП127. Когато се оценява ефективността, предприятието разграничава промените в предвижданите дати на преоценка на съществуващите активи (или пасиви) от възникването на нови активи (или пасиви), като само първите създават неефективност.[…] След като се признае неефективността, както е описано по-горе, предприятието прави нова оценка на общите активи (или пасиви) във всеки времеви период на преоценка, включително на новите активи (или пасиви), които са създадени след като ефективността е била проверявана последно, и определя нова сума като хеджирана позиция и нов процент като процент на хеджирането. […]

НП128. Позиции, които първоначално са разпределени към времеви период на преоценка, могат да се отпишат заради по-ранно от очакваното предсрочно плащане или отписване, причинено от обезценка или продажба. Когато това се случи, сумата на промяната в справедливата стойност включена на отделен ред, споменат в параграф НП114, буква ж), която е свързана с отписаната позиция, се изважда от ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ и се включва в печалбата или загубата, която възниква от отписването на позицията. За тази цел е необходимо да се знае времевия период на преоценка(и), в който е поставена отписаната позиция, защото това определя времевия период на преоценка(и), от който да се извади позицията и следователно сумата, която се изважда от отделния ред, споменат в параграф НП114, буква ж). Когато позицията се отписва, ако може да се определи в кой времеви период е била включена, тя се изважда от този времеви период. Ако не може да се определи, тя се изважда от най-близкия времеви период, ако отписването е причинено от по-високи от очакваните предсрочни плащания или е разпределена към всички времеви периоди, съдържащи отписаната позиция на систематична и рационална основа, ако позицията е била продадена или се е обезценила.

НП129. Освен това всяка сума, свързана с конкретен времеви период, която не е била отписана при изтичане на времевия период, се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ в този момент (вж. параграф 89А). […]

НП130. […]

НП131. Ако хеджираната сума за времевия период на преоценка се намали, без да се отписват свързаните активи (или пасиви), сумата, включена на отделния ред, споменат в параграф НП114, буква ж), която се свързва с намаляването, се амортизира в съответствие с параграф 92.

НП132. Предприятието може да приложи подхода, изложен в параграфи НП114—НП131, към хеджиране на портфейл, който преди е бил отчетен като хеджиране на паричен поток в съответствие с МСС 39. Такова предприятие може да отмени предишното определяне на хеджирането на паричен поток в съответствие с параграф 101, буква г) и да приложи изискванията, изложени в този параграф. То също определя наново хеджирането като хеджиране на справедлива стойност и прилага подхода, изложен в параграфи НП114—НП131, с оглед на следващите отчетни периоди.

▼**M53**

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ (ПАРАГРАФИ 103—108В)

▼**B**

НП133. Предприятието може да посочи прогнозна вътрешногрупова сделка като хеджирана позиция в началото на годишния период, започващ на или след 1 януари 2005 г. (или за целите на повторното представяне на сравнителната информация, началото на най-ранния сравнителен период) при хеджиране, което би отговорило на критериите за отчитане на хеджиране в съответствие с настоящия стандарт (както е изменен с последното изречение на параграф 80). Такова предприятие може да използва това обозначаване, за да приложи отчитане на хеджиране в консолидираните финансови отчети от началото на годишния период, започващ на или след 1 януари 2005 г. (или началото на най-ранния сравнителен период). Такова предприятие трябва също така да прилага параграфи НП99А и НП99Б от началото на годишния период, започващ на или след 1 януари 2005 г.. Все пак в съответствие с параграф 108Б то не прилага параграф НП99Б за сравнителната информация за по-ранни периоди.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 40

Инвестиционни имоти

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране за инвестиционните имоти и свързаните с това изисквания за оповестяване.

ОБХВАТ

2. Настоящият стандарт се прилага за признаване, оценяване и оповестяване на инвестиционни имоти.

3. Наред с други въпроси, настоящият стандарт се прилага за оценка във финансовите отчети на лизингополучателя на имуществени дялове, държани по силата на лизинг и отчетени като финансов лизинг, както и за оценка във финансовите отчети на наемодателя на инвестиционни имоти, отдадени на лизингополучателя по силата на оперативен лизинг. В настоящия стандарт не се разглеждат въпросите, обхванати от МСС 17 *Лизинг*, включително:

а) класифицирането на лизинга като финансов или оперативен;

б) признаването на приходи, получени от лизинг на инвестиционен имот (вж. също МСС 18 *Приходи*);

в) оценката във финансовите отчети на лизингополучателя на имуществени дялове, държани по силата на лизинг и отчетени като оперативен лизинг;

г) оценката във финансовите отчети на наемодателя на неговата нетна инвестиция във финансов лизинг;

д) отчитането на сделки по продажба с обратен лизинг;

е) оповестяването относно финансовия и оперативния лизинг.

▼M45

4. Настоящият стандарт не се прилага за:

а) биологични активи, свързани със земеделска дейност (вж. МСС 41 *Земеделие* и МСС 16 *Машини, имоти и съоръжения*); както и

▼B

б) права над минерали и минерални ресурси като нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Балансова сума е сумата, с която даден актив е признат в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄.

Цена на придобиване е изплатената сума в пари или парични еквиваленти или справедливата стойност на друго възмездяване, дадено за придобиването на актив, към момента на неговото придобиване или изграждане, или ако е приложимо, сумата, приписана към този актив, когато се признава първоначално в съответствие със специалните изисквания на друг МСФО, напр. МСФО 2 *Плащане на базата на акции*

▼M33

Справедлива стойност е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“).

▼B

Инвестиционен имот е имотът (земя или сграда или части от сграда, или и двете), държан (от собственика или лизингополучателя по финансов лизинг) по-скоро за получаване на приходи от наем или за увеличаване на стойността на капитала, или и за двете, отколкото за:

а) използване при производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели; или

б) продажба в рамките на обичайната икономическа дейност.

Използван от собственика имот е имотът, държан (от собственика или от лизингополучателя по финансов лизинг) за използване при производството или доставката на стоки или услуги, или за административни цели.

▼M42

Класификация на имот като инвестиционен имот или като използван от собственика имот

▼B

6. Имуществен дял, държан от лизингополучател по оперативен лизинг, може да бъде класифициран и отчетен като инвестиционен имот само ако имотът отговаря на определението за инвестиционен имот и лизингополучателят използва модела на справедливата стойност съгласно параграфи 33—35 за признатия актив. Тази алтернативна класификация се прилага индивидуално в зависимост от имота. Ако обаче е избрана тази алтернативна класификация за имуществен дял, държан по оперативен лизинг, целият имот, класифициран като инвестиционен имот, се отчита по модела на справедливата стойност. Когато е избрана тази алтернативна класификация, всеки имуществен дял, класифициран по този начин, се включва в оповестяванията в съответствие с параграфи 74—78.

▼M45

7. Инвестиционният имот се държи за получаване на доходи от наеми или за увеличаване на стойността на капитала, или и за двете. Следователно инвестиционният имот генерира парични потоци в голяма степен независимо от другите активи, притежавани от предприятието. Това отличава инвестиционния имот от използвания от собственика имот. Производството или доставката на стоки или услуги (или използването на имота за административни цели) генерира парични потоци, които могат да се отнесат не само към имота, но и към други активи, използвани в процеса на производство или доставка. За използваните от собственика имоти се прилага МСС 16.

▼B

8. Следните случаи са примери на инвестиционни имоти:

а) земя, притежавана с цел дългосрочно увеличаване на стойността на капитала, а не с цел краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност;

б) земя, притежавана за неопределено понастоящем бъдещо използване (ако предприятието не е определило, че ще използва земята или като ползван от собственика имот, или за краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност, се счита, че земята се притежава за увеличаване на стойността на капитала);

в) сграда, притежавана от предприятието (или държана от него по финансов лизинг) и отдадена по един или повече оперативни лизинга; и

г) сграда, която не се ползва, но се притежава, за да бъде отдадена по един или повече оперативни лизинга;

▼M8

д) имот, който се изгражда или разработва за бъдещо използване като ин-вестиционен имот.

▼M52

9. Следните случаи са примери на позиции, които не са инвестиционни имоти, и следователно остават извън обхвата на настоящия стандарт:

▼B

а) имот, притежаван за продажба в хода на обичайната дейност или в процес на строителство или разработване за такава продажба (вж. МСС 2 *Материални запаси*), например имот, придобит изключително с цел за последваща продажба в близко бъдеще или с цел разработване и препродажба;

▼M52

б) [заличен].

▼B

в) ползван от собственика имот (вж. МСС 16), включително (наред с други неща) имот, държан за бъдещо използване като ползван от собственика имот, имот държан за бъдещо разработване и последващо ползване от собственика, имот, ползван от наетия персонал (независимо дали наетият персонал плаща, или не наем по пазарни цени), и ползван от собственика имот, очакващ освобождаване;

▼M8

_____

▼B

д) имот, който е отдаден на финансов лизинг на друго предприятие.

10. Дадени имоти включват част, която се притежава за получаване на доходи от наем или за увеличаване стойността на капитала, и друга част, която се притежава за използване в производството или доставката на стоки или услуги, или за административни цели. Ако тези части могат да бъдат продадени поотделно (или отдадени на финансов лизинг поотделно), предприятието отчита частите поотделно. Ако частите не могат да бъдат продадени поотделно, имотът е инвестиционен имот само ако незначителна част от него е притежавана за използване в производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели.

11. В определени случаи, предприятието предоставя спомагателни услуги на лизингополучателите на имот, притежаван от предприятието. Предприятието третира такъв имот като инвестиционен имот, ако услугите са незначителен компонент на споразумението като цяло. Един пример може да бъде, когато собственикът на сграда с офиси предоставя на лизингополучателите, които обитават сградата, услуги по охрана и поддръжка.

12. В други случаи предоставяните услуги са по-съществен компонент. Например ако предприятие притежава и управлява хотел, предоставяните на гостите услуги са съществен компонент на споразумението като цяло. Следователно хотел, управляван от собственика, е по-скоро ползван от собственика имот, отколкото инвестиционен имот.

13. Може да се окаже трудно да се определи дали спомагателните услуги са толкова съществени, че имотът да не се квалифицира като инвестиционен. Например собственикът на хотел понякога прехвърля дадени отговорности на трети страни съгласно договор за управление. Условията на такива договори за управление могат да варират значително. В едната крайност положението на собственика може да бъде по същество положението на пасивен инвеститор. В другата — собственикът може просто да е прехвърлил на външни лица дадени ежедневни функции, докато той остава изложен в значителна степен на колебанието в паричните потоци, генерирани от дейността на хотела.

14. Необходима е преценка, за да може да се определи дали един имот се квалифицира като инвестиционен имот. Предприятието разработва критерии, така че да може последователно да извършва такива преценки в съответствие с определението за инвестиционен имот и съответните указания в параграфи 7—13. В параграф 75, буква в) се изисква предприятието да оповести тези критерии, когато класификацията е трудна.

▼M42

14A. Преценка също е необходима, за да се определи дали придобиването на инвестиционен имот представлява придобиване на актив, група от активи или бизнес комбинация, попадащи в обхвата на МСФО 3 *Бизнес комбинации*. Трябва да се направи позоваване на МСФО 3, за да се определи дали става въпрос за бизнес комбинация. Пояснението в параграфи 7–14 от настоящия стандарт се отнася до определянето на това, дали имотът е ползван от собственика имот или инвестиционен имот, а не до определянето на това, дали придобиването на имот представлява бизнес комбинация, както е определено в МСФО 3. Определянето на това, дали конкретна сделка отговаря на дефиницията за бизнес комбинация съгласно МСФО 3 и включва инвестиционни имоти, както са дефинирани в настоящия стандарт, изисква отделно прилагане на двата стандарта.

▼B

15. В някои случаи предприятие притежава имот, който е отдаден на лизинг или се ползва от предприятието майка или друго дъщерно дружество. Имотът не се квалифицира като инвестиционен в консолидирания финансов отчет, тъй като е ползван от собственика от гледна точка на групата като цяло. Обаче от гледна точка на индивидуалното предприятие, което го притежава, имотът е инвестиционен имот, ако отговаря на определението в параграф 5. Следователно наемодателят третира имота като инвестиционен имот в своя индивидуален счетоводен отчет.

ПРИЗНАВАНЕ

16. Инвестиционен имот се признава като актив само когато:

а) е вероятно бъдещите икономически изгоди, приписвани на инвестиционния имот, да се получат от предприятието; и

б) цената на придобиване на инвестиционния имот може да бъде оценена достоверно.

17. Предприятието оценява по този принцип на признаване всички разходи за инвестиционния имот в момента на тяхното извършване. Тези разходи включват първоначално направени разходи за придобиване на инвестиционния имот и извършените след това разходи за допълване, подмяна на част или обслужване на имота.

18. По принципа за признаване в параграф 16, предприятието не признава в балансовата сума на инвестиционен имот разходите за ежедневното обслужване на такъв имот. По-скоро тези разходи се признават в отчета за доходите в момента на тяхното извършване. Разходите за ежедневно обслужване представляват главно разходи за труд и консумативи и могат да включват разходите за незначителни части. Целта на тези разходи често се описва като „ремонт и поддържане“ на имота.

19. Части от инвестиционния имот може да са придобити чрез подмяна. Например вътрешните стени може да са подменили първоначални стени. Съгласно принципа за признаване предприятието признава в балансовата сума на инвестиционен имот разхода за подмяна на част от съществуващ инвестиционен имот по време на извършването на този разход, при условие че са изпълнени критериите за признаване. Балансовата сума на частите, които са подменени, се отписва в съответствие с разпоредбите за отписване в настоящия стандарт.

ПЪРВОНАЧАЛНА ОЦЕНКА

20. Инвестиционният имот се оценява първоначално по неговата цена на придобиване. Разходите по сделката се включват в първоначалната оценка.

21. Цената на придобиване на закупен инвестиционен имот включва неговата покупна цена и всякакви разходи, които могат да му бъдат пряко приписани. Разходите, които могат да бъдат пряко приписани, включват например професионалните хонорари за правни услуги, данъци по прехвърляне на имота и други разходи по сделката.

▼M8

_____

▼B

23. Цената на придобиване на инвестиционния имот не се увеличава със:

а) първоначалните разходи (освен ако те са необходими, за да приведат имота в работното му състояние, предвидено от ръководството),

б) първоначалните оперативни загуби, понесени преди инвестиционният имот да достигне планираното ниво на заетост, или

в) необичайно големи количества бракуван материал, труд или други ресурси в строителството или разработването на имота.

24. Ако плащането на инвестиционен имот е отложено, неговата цена на придобиване е еквивалент на цената в брой. Разликата между тази сума и общата сума на плащанията се признава като разход за лихви през периода на кредита.

25. Първоначалната цена на придобиване на имуществен дял, държан по лизинг и класифициран като инвестиционен имот, е предписаната за финансов лизинг цена по параграф 20 от МСС 17, т.е. активът се признава по по-ниската от справедливата стойност на имота и настоящата стойност на минималните лизингови плащания. Еквивалентната сума се признава като задължение в съответствие с горепосочения параграф.

26. Всяка премия, платена за лизинг, се третира като част от минималните лизингови плащания за тази цел и следователно е включена в цената на придобиване на актива, но е изключена от пасива. Ако имуществен дял, държан по лизинг, се класифицира като инвестиционен имот, статията, отчетена по справедливата стойност, представлява този дял, а не основния имот. ►M33 Указанията за оценяването на справедливата стойност на имуществен дял се прилагат за модела на справедливата стойност в параграфи 33—52 и в МСФО 13. Тези указания се отнасят също така за оценяването на справедливата стойност, когато тази стойност се използва като цена на придобиване за целите на първоначалното признаване. ◄

27. Един или повече инвестиционни имоти могат да бъдат придобити в замяна на непаричен актив или активи, или комбинация от парични или непарични активи. Следното съображение се прилага за размяната на един непаричен актив с друг, но то се прилага и за всяка размяна, описана в предходното изречение. Цената на придобиване на такъв инвестиционен имот се оценява по справедливата стойност, освен ако: а) разменната сделка не е от търговски характер, или б) справедливата стойност на получения актив или на отдадения актив не може да бъде измерена достоверно. Придобитият актив се оценява по този начин дори ако предприятието не може да отпише веднага отдадения актив. Ако придобитият актив не е оценен по справедлива стойност, неговата цена на придобиване се оценява по балансовата сума на отдадения актив.

28. Предприятието определя дали разменната сделка е с търговски характер, като разглежда степента, в която неговите бъдещи парични потоци се очаква да се променят в резултат от сделката. Разменна сделка има търговски характер, ако:

а) конфигурацията (риск, време и сума) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърления актив или

б) специфичната стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, се променя в резултат на размяната и

в) разликата между а) и б) е значителна по отношение на справедливата стойност на разменяните активи.

▼B

За да се определи дали една разменна сделка има търговски характер, специфичната стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, отразява паричните потоци след данъчно облагане. Резултатът от тези анализи може да е ясен и без да се налага предприятието да прави подробни изчисления.

▼M33

29. Справедливата стойност на даден актив се определя надеждно, ако: а) колебанията в обхвата на разумните оценки на справедливата стойност не са значими за този актив, или б) вероятностите на различните приблизителни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно оценени и използвани при оценяването на справедливата стойност. Ако предприятието е в състояние да определи надеждно справедливата стойност на получения или отдадения актив, тогава за оценяването на себестойността се използва справедливата стойност на отдадения актив, освен ако справедливата стойност на получения актив не е по-ясно определима.

▼B

ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПЪРВОНАЧАЛНО ПРИЗНАВАНЕ

Счетоводна политика

30. С изключенията, посочени в параграфи 32А и 34, предприятието избира или модела на справедливата стойност в параграфи 33—55, или модела на цената на придобиване в параграф 56 като своя счетоводна политика и прилага тази политика към всеки един от своите инвестиционни имоти.

▼M8

31. МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* гласи, че доброволна промяна в счетоводната политика може да се осъществи, само ако промяната води до финансови отчети, които надеждна и по-съществена информация за ефектите от сделки, други събития или условия върху финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието. Твърде малко вероятно е промяна от модела на справедливата стойност към модела на цената на придобиване да резултира в по-подходящо представяне.

▼M33

32. В настоящия стандарт от всички предприятия се изисква да оценяват справедливата стойност на инвестиционния имот за целите на оценяването (ако предприятието използва модела на справедливата стойност) или на оповестяването (ако използва модела на цената на придобиване). Предприятието се насърчава, но не е задължено, да оценява справедливата стойност на инвестиционен имот въз основа на оценката от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и има скорошен опит във връзка с местонахождението и категорията на оценявания имот.

▼B

32А. Предприятието може:

а) да избере между модела на справедливата стойност и модела на цената на придобиване за всички инвестиционни имоти, подкрепящи пасиви, които носят възвръщаемост, свързана пряко със справедливата стойност или с определени активи, включващи този инвестиционен имот; и

б) да избере или модела на справедливата стойност, или модела на цената на придобиване за всички други инвестиционни имоти, независимо от направения избор по буква а).

32Б. Някои застрахователи и други предприятия оперират с вътрешен инвестиционен фонд, който издава условни единици, като някои от единиците са свързани с контракти, а други са държани от предприятието. Параграф 32А не позволява на предприятие да оценява собствеността, държана от фонда, частично по цена на придобиване и частично по справедлива стойност.

▼B

32В. Ако предприятието избере различни модели за двете категории, описани в параграф 32А, продажбите на инвестиционен имот между група активи, които са оценени по различни модели, се признават по справедлива стойност и кумулативната промяна в справедливата стойност се признава в печалбата или загубата. По същия начин, ако инвестиционен имот се продава от група активи, за която се използва моделът на справедливата стойност, в група активи, за която се използва моделът на цената на придобиване, справедливата стойност на имота към датата на продажбата става неговата приета стойност.

Модел на справедливата стойност

33. След първоначалното признаване, предприятието, което избира модела на справедливата стойност, оценява всички свои инвестиционни имоти по тяхната справедлива стойност с изключение на случаите, описани в параграф 53.

34. Когато имуществен дял, държан от лизингополучател по оперативен лизинг, бъде класифициран като инвестиционен имот по параграф 6, параграф 30 не е изборен: прилага се моделът на справедливата стойност.

35. Печалбата или загубата, възникваща от промяна в справедливата стойност на инвестиционния имот, се включва в печалбата или загубата за периода, в който възниква.

▼M33

_____

40. Когато се оценява справедливата стойност на инвестиционен имот в съответствие с МСФО 13, предприятието се уверява, че справедливата стойност отразява, наред с други неща, дохода от наеми от настоящи лизингови договори и другите допускания на пазарните участници при определянето на цената на инвестиционния имот при актуални пазарни условия.

▼B

41. Параграф 25 определя базата за първоначално признаване на разхода за лихви по нает на лизинг имот. Параграф 33 изисква, ако е необходимо, да се извърши преоценка по справедливата стойност на лихвата по нает на лизинг имот. При лизинг, договорен по пазарни лихвени проценти, справедливата стойност на лихвата за отдаден на лизинг имот при придобиване, след приспадане на очакваните лизингови плащания (включително тези, свързани с признати задължения), следва да бъде нула. Тази справедлива стойност не се променя независимо от това дали за счетоводни цели, наетият под наем актив и пасив се признава по справедлива стойност, или по настоящата стойност на минималните лизингови плащания, в съответствие с параграф 20 от МСС 17. Така преоценката на наетия на лизинг актив по цена на придобиване в съответствие с параграф 25 по справедлива стойност в съответствие с параграф 33 не води до първоначална печалба или загуба, освен ако справедливата стойност се оценява в различни моменти. Това може да се случи, когато бъде направен избор за прилагане на модела на справедливата стойност след първоначално признаване.

▼M33

_____

48. В изключителни случаи съществува ясно доказателство, когато предприятието за първи път придобива инвестиционен имот (или когато съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот след промяна в използването), че колебанията в обхвата на разумните оценки на справедливите стойности ще са толкова значителни, а вероятностите за различните резултати — толкова трудно да се оценят, че един-единствен измерител на справедливата стойност е безполезен. Това може да показва, че справедливата стойност на имота няма да бъде надеждно оценена на непрекъсната основа (вж. параграф 53).

▼M33

_____

▼M8

50. При определянето на справедливата стойност на инвестиционен имот, предприятието избягва двойното отчитане на активи или пасиви, които са признати като отделни активи или пасиви. Например:

▼B

а) оборудване, като например асансьорите или климатиците често са неделима част от сградата и в повечето случаи са включени в справедливата стойност на инвестиционния имот, а не признати отделно като имоти, машини и съоръжения;

б) ако офис е отдаден на лизинг обзаведен, справедливата стойност на офиса в повечето случаи включва справедливата стойност на обзавеждането, тъй като приходите от наеми съответстват на обзаведения офис; когато обзавеждането е включено в справедливата стойност на инвестиционния имот, предприятието не признава обзавеждането като отделен актив;

в) справедливата стойност на инвестиционен имот изключва авансово платен или начислен доход от оперативен лизинг, тъй като предприятието го признава като отделен пасив или актив;

▼M8

г) справедливата стойност на инвестиционен имот, държан по лизинг, отразява очакваните парични потоци (включително условен наем, който се очаква да стане платим). По същия начин, ако получената оценка на имот е изчистена от всички очаквани плащания, ще бъде необходимо да се прибави обратно всеки признат пасив по лизинга, за да се достигне до справедливата стойност на инвестиционния имот, използвайки модела на справедливата стойност.

▼M33

_____

▼B

52. В някои случаи предприятието очаква, че настоящата стойност на неговите плащания, отнасящи се за инвестиционен имот (различни от плащанията, отнасящи се за признати финансови пасиви), ще надхвърлят настоящата стойност на съответните парични постъпления. Предприятието използва МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, за да определи дали предприятието признава пасива и как оценява всеки такъв пасив.

▼M33

Невъзможност да се оцени надеждно справедливата стойност

53. **Съществува оборима презумпция, че предприятието може да оцени надеждно справедливата стойност на инвестиционен имот на непрекъсната основа. При все това, в изключителни случаи е налице ясно доказателство, когато предприятието за първи път придобива инвестиционен имот (или когато съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот след промяна в използването), че справедливата стойност на инвестиционния имот не може да бъде надеждно оценена на непрекъсната основа. Това възниква само тогава, когато пазарът за сравними имоти не е активен (например налице са малко скорошни сделки, ценовите котировки не са актуални или наблюдаемите цени на сделките сочат, че продавачът е бил принуден да продава) и няма налични други надеждни начини за оценяване на справедливата стойност (например основани на прогнозите за сконтираните парични потоци). Ако предприятието определи, че справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство не може да бъде надеждно оценена, но очаква тя**

▼M33

да бъде надеждно оценима при завършването на строителството, то оценява този инвестиционен имот в процес на строителство по цена на придобиване, докато или справедливата стойност стане надеждно оценима, или строителството бъде завършено (което от двете е на по-ранна дата). Ако предприятието определи, че справедливата стойност на инвестиционен имот (различен от инвестиционен имот в процес на строителство) не е надеждно оценима на непрекъсната основа, то оценява този инвестиционен имот, като използва модела на цената на придобиване в МСС 16. Остатъчната стойност на инвестиционния имот се приема за нула. Предприятието продължава да прилага МСС 16 до освобождаването от инвестиционния имот.

▼M8

53А. В момента, в който предприятието може да оцени надеждно справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство, който преди е бил оценяван по себестойност, то оценява този имот по справедливата му стойност. В момента, в който строителството на този имот завърши, се приема, че справедливата му стойност може да се оцени надеждно. Ако това не е така, в съответствие с параграф 53 имотът се отчита по метода на цената на придобиване съгласно МСС 16.

53Б. Предположението, че справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство може да се оцени надеждно, може да се обори само при начално признаване. ►M33 Предприятие, което е оценило инвестиционен имот в процес на строителство по справедлива стойност, не може да заключи, че справедливата стойност на завършения инвестиционен имот не може да бъде надеждно оценена. ◄

54. В изключителните случаи, когато предприятието е принудено по причините, изложени в параграф 53, да оценява инвестиционен имот, използвайки модела на цената на придобиване в МСС 16, предприятието оценява всичките си други инвестиционни имоти по справедлива стойност, включително инвестиционния имот в процес на строителство. В тези случаи въпреки че предприятието може да използва модела на цената на придобиване за един инвес-тиционен имот, то трябва да продължи да отчита останалите имоти по модела на справедливата стойност.

▼B

55. Ако предприятието по-рано е оценило инвестиционния имот по справедлива стойност, то продължава да оценява имота по справедлива стойност до освобождаването от имота (или докато имотът стане ползван от собственика имот, или предприятието започне да разработва имота за последваща продажба в хода на обичайната икономическа дейност), дори ако сравнимите пазарни сделки станат по-редки или пазарните цени — по-труднонамиращи се.

Модел на цената на придобиване

56. След първоначалното признаване, предприятието, което избира модела на цената на придобиване, оценява всички свои инвестиционни имоти в съответствие с изискванията на МСС 16 за този модел, различни от тези, които отговарят на критериите за класификация като държани за продажба (или включени в групата за освобождаване, която се класифицира като група от активи, държани за продажба) в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени се дейности*. Инвестиционни имоти, кои то отговарят на изискванията за класифициране към групата на държаните за продажба (или включени в групата за освобождаване, която се класифицира като група от активи, държани за продажба), се оценяват в съответствие с МСФО 5.

▼B

ПРЕХВЪРЛЯНИЯ

▼M60

57. Предприятието прехвърля имот от или към инвестиционен имот само ако възникне промяна в използването. Промяна в използването на имот възниква, когато имотът отговаря или престане да отговаря на определението за инвестиционен имот и има доказателства за промяна в използването. Промяната в намеренията на ръководството относно използването на даден имот сама по себе си не представлява доказателство за промяна в използването. Примери на доказателства за промяна в използването са:

а) започване на ползване от страна на собственика или на разработване с цел ползване от страна на собственика — за прехвърляне от инвестиционен имот в ползван от собственика имот;

б) започване на разработване с цел продажба — за прехвърляне от инвестиционен имот в материални запаси;

в) край на ползването от собственика — за прехвърляне от ползван от собственика имот в инвестиционен имот; както и

г) начало на оперативен лизинг към друга страна — за прехвърляне от материален запас в инвестиционен имот.

д) [заличен].

58. Когато предприятието реши да се освободи от инвестиционен имот без разработване, то продължава да третира имота като инвестиционен, докато го отпише (извади от отчета за финансовото състояние), и не го прекласифицира като материален запас. По подобен начин, ако предприятието започне наново да разработва един съществуващ инвестиционен имот за продължително бъдещо използване като инвестиционен имот, той остава инвестиционен имот и не се прекласифицира като ползван от собственика имот през периода на повторното разработване.

▼B

59. Параграфи 60—65 се прилагат към въпроси на признаването и оценката, които възникват, когато предприятието използва модела на справедливата стойност за инвестиционен имот. Когато предприятието използва модела на цената на придобиване, прехвърлянията между инвестиционни имоти, ползвани от собственика имоти, и материални запаси не променят балансовата сума на прехвърляния имот и не променят цената на придобиване на този имот за целите на оценяването или оповестяването.

60. За прехвърляне от инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, в ползван от собственика имот или материален запас, приетата стойност на имота за последващото осчетоводяване съгласно МСС 16 или МСС 2 е справедливата стойност на датата на промяната в използването.

61. Ако ползван от собственика имот става инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, предприятието прилага МСС 16 до датата на промяната в използването. Предприятието третира всяка разлика към тази дата между балансовата сума на имота съгласно МСС 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16.

62. До датата, когато ползван от собственика имот става инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, предприятието продължава да амортизира имота и да признава всякакви загуби от обезценка на актива, които са възникнали. Предприятието третира всяка разлика към тази дата между балансовата сума на имота съгласно МСС 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16. С други думи:

▼M5

а) всяко произтичащо намаление на балансовата стойност на имота се признава в печалбата или загубата. До степента, до която обаче една сума е включена в преоценъчния резерв за този имот, намалението се признава в друг всеобхватен доход и намалява преоценъчния резерв в рамките на собствения капитал.

▼B

б) всяко произтичащо увеличение на балансовата сума се третира, както следва:

i) до степента, до която увеличението възстановява предишни загуби от обезценка за този имот, увеличението се признава в печалбата или загубата за периода. Сумата, която се признава в печалбата или загуба за периода, не надхвърля сумата, необходима да възстанови балансовата сума до балансовата сума, която би била определена (нетна без амортизационните отчисления), ако никакви загуби от обезценка не бяха признати; и

►M5 ii) всяка остатъчна част от увеличението се признава в друг всеобхватен доход и увеличава преоценъчния резерв в рамките на собствения капитал. При последващо ◄ освобождаване от инвестиционния имот преоценъчният резерв, включен в собствения капитал, може да бъде прехвърлен в неразпределена печалба; прехвърлянето от преоценъчен резерв в неразпределена печалба не се прави през печалби и загуби за периода.

63. За прехвърляне от материален запас в инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова сума се признава в печалбата или загубата за периода.

64. Третирането на прехвърлянията от материални запаси в инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, е в съответствие с третирането на продажбите на материални запаси.

65. Когато предприятието завърши изграждането или разработването на инвестиционен имот, изграждан по стопански начин, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова сума се признава в печалбата или загубата за периода.

ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ АКТИВА

66. Инвестиционен имот се отписва (изважда се от ►M5 отчета за финансовото състояние ◄) при освобождаването или когато инвестиционният имот е трайно изваден от употреба и никакви бъдещи икономически изгоди не се очакват от неговото освобождаване.

▼M52

67. Освобождаването от инвестиционния имот може да възникне чрез продажба или чрез встъпване във финансов лизинг. Датата на освобождаването от инвестиционен имот е датата, на която получателят получава контрол върху инвестиционния имот в съответствие с изискванията по МСФО 15 за определяне на момента, в който дадено задължение за изпълнение е удовлетворено. МСС 17 се прилага при освобождаване чрез встъпване във финансов лизинг или чрез продажба с обратен лизинг.

▼B

68. Ако в съответствие с принципа на признаване в параграф 16, предприятието признае в балансовата сума на актив разхода за подмяната на част от инвестиционен имот, то отписва балансовата сума на подменената част. За инвестиционен имот, отчетен по модела на цената на придобиване, подменената част може да не е отделно амортизирана част. Ако предприятието не може да определи балансовата сума на подменената част, то може да използва разхода за подмяната като индикатор за това каква е била цената на придобиване на подменената част по време на нейното придобиване или завършване. При прилагане на модела на справедливата стойност, справедливата стойност на инвестиционен имот може вече да отразява факта, че частта, която ще бъде подменена, е изгубила своята стойност. В други случаи може да се окаже трудно да се определи с колко трябва да се намали справедливата стойност за частта, която ще бъде подменена. За да се намали справедливата стойност спрямо подменената част, когато е невъзможно това да бъде извършено, като алтернатива трябва да се включи разходът за подмяната в балансовата сума на актива и след това да се преоцени справедливата стойност в съответствие с изискването за нараствания, които не включват подмяна.

69. Печалби или загуби, произтичащи от изваждане от употреба или освобождаване от инвестиционен имот, се определят като разликата между нетните постъпления от освобождаването и балансовата сума на актива и се признават в печалбата или загубата (освен ако МСС 17 не изисква друго за продажба при обратен лизинг) в периода на изваждането от употреба или освобождаването.

▼M52

70. Размерът на възнаграждението, което трябва да бъде включено в печалбата или загубата, произтичаща от освобождаването от инвестиционния имот, машина, съоръжение и оборудване, се определя в съответствие с изискванията в параграфи 47—72 от МСФО 15 за определяне на цената на сделката. Последващи промени в прогнозния размер на възнаграждението, включено в печалбата или загубата, се отчитат в съответствие с изискванията по МСФО 15 за промени в цената на сделката.

▼B

71. Предприятието прилага МСС 37 или други Международни счетоводни стандарти, подходящи за пасиви, които остават за предприятието след освобождаването от инвестиционния имот.

72. Компенсацията от страна на трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, изгубен или изоставен, се признава в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, когато компенсацията стане вземане.

73. Обезценките или загубите на инвестиционен имот, свързани вземания или плащания на компенсации от трети лица, и всяко последващо закупуване или изграждане на активи за подмяна са отделни икономически събития и се отчитат отделно, както следва:

а) обезценките на инвестиционен имот се признават в съответствие с МСС 36;

б) изваждането от употреба или освобождаването от инвестиционен имот се признава в съответствие с параграфи 66—71 от настоящия стандарт;

в) компенсация от трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, изгубен или изоставен, се признава в печалбата или загубата за периода, когато стане вземане; и

г) цената на придобиване на активи, които са възстановени, закупени или изградени като подменящи, се определя в съответствие с параграфи 20—29 от настоящия стандарт.

▼B

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Модел на справедливата стойност и модел на цената на придобиване

74. Оповестяванията, изложени по-долу, се прилагат в допълнение към тези в МСС 17. Съгласно МСС 17, собственикът на инвестиционен имот оповестява лизингите, в които е встъпил като наемодател. Предприятие, което държи инвестиционен имот по финансов лизинг или оперативен лизинг, оповестява финансовия лизинг като лизингополучател и всякакви оперативни лизинги, в които е встъпило, като лизингодател.

75. Предприятието оповестява:

а) дали прилага модела на справедливата стойност или модела на цената на придобиване;

б) ако прилага модела на справедливата стойност, дали и при какви обстоятелства имуществените дялове, държани по оперативен лизинг, се класифицират и отчитат като инвестиционен имот;

в) когато класификацията е трудна (вж. параграф 14), критериите, които предприятието използва, за да разграничи инвестиционен имот от ползван от собственика имот и от имот, държан за продажба в обичайната дейност;

▼M33

_____

▼B

д) степента, до която справедливата стойност на инвестиционния имот (както е оценен или оповестен във финансовия отчет) се основава на оценяването от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и който има скорошен опит в местонахождението и категорията на оценявания имот; ако няма такова оценяване, този факт се оповестява;

е) сумите, включени в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, за:

i) дохода от наеми от инвестиционен имот;

ii) преки оперативни разходи (включително ремонт и поддържане), възникващи от инвестиционния имот, които са генерирали приходи от наеми през периода; и

iii) преки оперативни разходи (включително ремонт и поддържане), възникващи от инвестиционния имот, които не са генерирали доход от наеми през периода;

iv) кумулативната промяна в справедливата стойност, призната в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, при продажба на инвестиционен имот от група активи в които се използва модела на цената на придобиване в група активи, за които се използва модела на справедливата стойност (вж. параграф 32B);

ж) съществуването и сумите на ограниченията за реализуемостта на инвестиционни имоти или паричния превод на доходи и постъпления от освобождаване на инвестиционни имоти; и

з) договорни задължения за покупка, изграждане или разработване на инвестиционни имоти или за ремонти, поддържане или подобрения.

▼B

Модел на справедливата стойност

76. В допълнение към оповестяванията, изисквани в параграф 75, предприятие, което прилага модела на справедливата стойност съгласно параграфи 33—35, трябва също да оповести равнение между балансовите суми на инвестиционния имот към началото и края на периода, показващо следното:

а) нараствания, оповестяващо поотделно нараствания, възникващи от придобивания, и нараствания в резултат на последващи разходи, признати в балансовата сума на актив;

б) нараствания в резултат на придобивания посредством бизнес комбинации;

в) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 и други освобождавания;

г) нетни печалби и загуби от корекции на справедливата стойност;

д) нетните курсови разлики от преобразуването на финансовите отчети в различна валута на представяне и преобразуване на чуждестранните операции във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;

е) прехвърляния към и от материални запаси и ползван от собственика имот; и

ж) други движения.

77. Когато оценка, получена за инвестиционен имот, е коригирана съществено за целите на финансовия отчет, например, за да се избегне двойно отчитане на активи и пасиви, които са признати като отделни активи и пасиви, както е описано в параграф 50, предприятието оповестява равнение между получената оценка и коригираната оценка, включена във финансовия отчет, показвайки отделно съвкупната сума на всички признати лизингови задължения, които са прибавени обратно, и други съществени корекции.

▼M33

78. **В изключителни случаи, споменати в параграф 53, когато предприятието оценява инвестиционен имот, използвайки модела на цената на придобиване в МСС 16, в изискваното от параграф 76 равнение се оповестяват сумите, отнасящи се до този инвестиционен имот, отделно от тези, отнасящи се до други инвестиционни имоти. В допълнение предприятието оповестява:**

▼B

а) описание на инвестиционния имот;

▼M33

б) **обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена;**

▼B

в) ако е възможно, интервала на оценките, в който е силно вероятно да лежи справедливата стойност; и

г) при освобождаване от инвестиционен имот, който не се отчита по справедлива стойност:

i) факта, че предприятието се е освободило от инвестиционен имот, който не е отчитан по справедлива стойност;

ii) балансовата сума на този инвестиционен имот към момента на продажбата; и

iii) сумата на признатата печалба или загуба.

▼B

Модел на цената на придобиване

▼M33

79. **В допълнение към оповестяването, изисквано от параграф 75, предприятието, което прилага модела на цената на придобиване в параграф 56, оповестява също така:**

▼B

а) използваните методи на амортизация;

б) полезния живот или използваните амортизационни норми;

в) брутната балансова сума и натрупаните амортизации (заедно с натрупаните загуби от обезценка на актива) в началото и в края на периода;

г) равнение на балансовата сума на инвестиционен имот в началото и в края на периода, показващо следното:

i) нараствания, като се оповестяват поотделно придобиванията и нарастванията в резултат на последващи разходи, признати като актив;

ii) нараствания в резултат на придобивания посредством бизнес комбинации;

iii) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 и други освобождавания;

iv) амортизации;

v) сумата на признатите загуби от обезценка и сумата на възстановените загуби от обезценка през периода съгласно МСС 36;

vi) нетните курсови разлики от преобразуването на финансовите отчети в различна валута на представяне и преобразуване на чуждестранните операции във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;

vii) преобразуване във и от материален запас и ползван от собственика имот; и

viii) други движения; и

▼M33

д) **справедливата стойност на инвестиционния имот. В изключителните случаи, описани в параграф 53, когато предприятието не може да оцени надеждно справедливата стойност на инвестиционния имот, то оповестява:**

▼B

i) описание на инвестиционния имот;

▼M33

ii) **обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена; както и**

▼B

iii) ако е възможно, интервала на оценките, в който е силно вероятно да лежи справедливата стойност.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

Модел на справедливата стойност

▼M33

80. **Предприятие, което вече е приложило МСС 40 (2000 г.) и избере за първи път да класифицира и отчита всички приемливи имуществени дялове, държани по оперативен лизинг, или част от тях, като инвестиционен имот, признава въздействието от този избор като преизчисление на началното салдо на неразпределената печалба за периода, в който изборът първоначално е направен. В допълнение:**

▼M33

а) **ако предприятието преди това е оповестявало публично (във финансовите отчети или другаде) справедливата стойност на тези имуществени дялове в предишни периоди (оценени на база, която отговаря на определението на справедлива стойност в МСФО 13), то се насърчава, но не се задължава:**

▼B

i) да коригира началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период, за който справедливата стойност е била оповестена публично; и

ii) да преизчисли сравнителна информация за тези периоди; и

б) ако предприятието преди това не е оповестявало публично информацията, описана в буква а), то не преизчислява сравнителна информация и не оповестява този факт.

81. Настоящият стандарт изисква различно третиране от третирането съгласно МСС 8. МСС 8 изисква преизчисляване на сравнителната информация, освен ако е практически невъзможно да се направи това.

82. Когато предприятието прилага за първи път настоящият стандарт, корекцията на началното салдо на неразпределената печалба включва прекласифицирането на всяка сума, държана като преоценъчен резерв за инвестиционен имот.

Модел на цената на придобиване

83. МСС 8 се прилага за всяка промяна в счетоводната политика, която възниква, когато предприятието за първи път прилага настоящия стандарт и избира да използва модела на цената на придобиване. Ефектът от промяната в счетоводната политика включва прекласифициране на всяка сума, държана като преоценъчен резерв за инвестиционен имот.

84. Изискванията по параграфи 27—29 относно първоначалното оценяване на инвестиционен имот, придобит в сделка за размяна на активи, се прилага в перспектива само за бъдещи сделки.

▼M42

Бизнес комбинации

84А. С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2011–2013 г.*, издадени през декември 2013 г., бяха добавени параграф 14А и заглавие преди параграф 6. Предприятието прилага това изменение в бъдеще за придобиване на инвестиционни имоти от началото на първия период, за който прилага това изменение. Следователно отчитането на придобиванията на инвестиционни имоти в предходни периоди не следва да се коригира. Предприятието обаче може да реши да приложи изменението към отделни придобивания на инвестиционни имоти, които са възникнали преди началото на първия годишен период, започващ на или след датата на влизане в сила, ако предприятието разполага с информацията, необходима за прилагането на изменението към тези по-ранни сделки.

▼M60

Прехвърляне на инвестиционни имоти

84В. С „Прехвърляне на инвестиционни имоти“ (изменения на МСС 40), издадени през декември 2016 г., бяха изменени параграфи 57—58. Предприятието прилага тези изменения за промените в използването, настъпили в — или след — началото на годишния отчетен период, в който то ги прилага за първи път (дата на първоначалното прилагане). На датата на първоначалното прилагане предприятието оценява отново класификацията на притежавания към тази дата имот и, ако е приложимо, прекласифицира имота, като прилага параграфи 7—14, за да се отразят условията, които са налице към тази дата.

▼**M60**

84Г. Независимо от изискванията в параграф 84В, на предприятието се позволява да прилага измененията в параграфи 57—58 със задна дата в съответствие с МСС 8 само ако това е възможно без използване на получена впоследствие информация.

84Д. Ако в съответствие с параграф 84В прекласифицира имот към датата на първоначалното прилагане, предприятието трябва:

а) да осчетоводи прекласификацията, като приложи изискванията в параграфи 59—64. При прилагането на параграфи 59—64, предприятието:

i) разбира всяко позоваване на датата на промяната на използването като датата на първоначалното прилагане; както и

ii) признава всяка сума, която в съответствие с параграфи 59—64 би трябвало да е призната в печалбата или загубата, като корекция на началното салдо на неразпределената печалба към датата на първоначалното прилагане;

б) оповестява сумите, прекласифицирани от или към инвестиционен имот в съответствие с параграф 84В. Предприятието оповестява съгласно изискванията на параграфи 76 и 79 сумите, прекласифицирани като част от равнението на балансовата стойност на инвестиционния имот към началото и края на периода.

▼**B**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

85. Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼**M5**

85А. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 62. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼**M8**

85Б. Изменят се параграфи 8, 9, 48, 53, 54 и 57, параграф 22 се заличава и се добавят параграфи 53А и 53Б от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. ►**M33** На предприятието се позволява да прилага измененията за инвестиционен имот в процес на строителство от която и да е дата преди 1 януари 2009 г., при условие че справедливите стойности на инвестиционните имоти в процес на строителство са били оценени към тези дати. ◄ Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и същевременно прилага измененията в параграфи 5 и 81Д на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*.

▼**M33**

85С. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедлива стойност в параграф 5, изменят се параграфи 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53Б, 78—80 и 85Б и се заличават параграфи 36—39, 42—47, 49 и 51 и параграф 75, буква г). Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼**M42**

85Г. С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2011–2013 г.*, издадени през декември 2013 г., бяха добавени заглавия преди параграф 6 и след параграф 84 и бяха добавени параграфи 14А и 84А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2014 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M52**

85Д. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграф 3, буква б) и параграфи 9, 67 и 70. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

▼**M60**

85Ж. С „Прехвърляне на инвестиционни имоти“ (изменения на МСС 40), издадени през декември 2016 г., бяха изменени параграфи 57—58 и добавени параграфи 84В—84Д. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието ги прилага за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**B**

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 40 (2000 Г.)

86. Настоящият стандарт заменя МСС 40 *Инвестиционни имоти* (издаден през 2000 г.).

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 41

Земеделие

ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране и оповестяванията, свързани със земеделската дейност.

ОБХВАТ

▼M45

1. Настоящият стандарт се прилага за отчитане на посочените по-долу елементи, когато са свързани със земеделска дейност:

а) биологичните активи, с изключение на растенията носители;

б) земеделската продукция в момента на събиране на реколтата; както и

в) предоставените от държавата безвъзмездни средства, посочени в параграфи 34 и 35.

2. Настоящият стандарт не се прилага за:

а) земята, свързана със земеделска дейност (вж. МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* и МСС 40 *Инвестиционни имоти*);

б) растенията носители, свързани със земеделска дейност (вж. МСС 16); настоящият стандарт обаче се прилага за продукцията от такива растения носители;

в) предоставените от държавата безвъзмездни средства, свързани с растения носители (вж. МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ*).

г) нематериалните активи, свързани със земеделска дейност (вж. МСС 38 *Нематериални активи*).

3. Настоящият стандарт се прилага за земеделската продукция, която представлява събраният продукт от биологичните активи на предприятието, в момента на събиране на реколтата. След това се прилага МСС 2 *Материални запаси* или друг приложим стандарт. Съответно настоящият стандарт не се отнася до преработката на земеделската продукция след събирането на реколтата, например преработката на гроздето във вино от винопроизводител, който е отгледал гроздето. Въпреки че тази преработка може да е логично и естествено продължение на земеделската дейност и протичащите събития може да имат известно сходство с биологичната трансформация, тя не е включена в определението за земеделска дейност по настоящия стандарт.

4. В следната таблица са дадени примери за биологични активи, земеделска продукция и продукти, които са резултат от преработка след събирането на реколтата:

Биологични активи	Земеделска продукция	Продукти, които са резултат от преработка след събиране на реколтата
Овце	Вълна	Прежда, килими
Дървета в горски плантации	Отсечени дървета	Дървесни трупи, дървен материал
Млекодайни животни	Мляко	Сирене
Свине	Месо	Наденица, шунка
Памучни насаждения	Реколта от памук	Прежда, дрехи

▼M45

Биологични активи	Земеделска продукция	Продукти, които са резултат от преработка след събиране на реколтата
Захарна тръстика	Реколта от захарна тръстика	Захар
Тютюневи насаждения	Събрани тютюневи листа	Сушен тютюн
Чаени храсти	Събрани чаени листа	Чай
Лозя	Прясно грозде	Вино
Плодни дървета	Пресни плодове	Преработени плодове
Маслени палми	Пресни плодове	Палмово масло
Каучукови дървета	Събран каучуков сок	Каучукови изделия

Някои растения, например чаените храсти, лозите, маслените палми и каучуковите дървета, обикновено отговарят на определението за растение носител и попадат в обхвата на МСС 16. Въпреки това продукцията, която се получава от растенията носители, например чаените листа, гроздето, плодовете на маслената палма и каучуковият сок, е в обхвата на МСС 41.

▼B

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Определения, свързани със земеделието

▼M45

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

▼M8

Земеделска дейност е управление, от страна на едно предприятие, на биологичната трансформация на и прибиране на реколта от биологични активи за продажба или за преобразуване в земеделска продукция или допълнителни биологични активи.

▼M45

Земеделска продукция **е събраната реколта от биологичните активи на предприятието.**

Растение носител **е живо растение, което:**

а) се използва в производството или доставката на земеделска продукция;

б) се очаква да осигурява продукция през повече от един период; както и

в) е малко вероятно да бъде продадено като земеделска продукция, освен при случайни продажби за получаване на остатъчната стойност.

Биологичен актив **е живо животно или растение.**

▼B

Биологичната трансформация обхваща процесите на растеж, дегенериране, производство и възстановяване, които предизвикват качествени или количествени изменения в биологичния актив.

Група биологични активи е съвкупността от сходни живи животни или растения.

Реколта е отделянето на продукцията от биологичния актив или прекратяването на жизнените процеси на биологичния актив.

▼M8

Разходи за продажба са допълнителни разходи, пряко отнасяни към освобождаването от актива, с изключение на разходите за финансиране и данъците върху дохода.

▼M45

5А. Следните растения не са растения носители:

а) растенията, отглеждани с цел използване като земеделска продукция (например дърветата, отглеждани за използване като дървен материал);

б) растенията, отглеждани за добиване на земеделска продукция, когато има немалка вероятност предприятието да отгледа и продаде растението като земеделска продукция, освен при случайни продажби за получаване на остатъчната стойност (например дърветата, отглеждани както за плодовете им, така и за дървен материал); както и

в) едногодишните растения (например царевица и пшеница).

5Б. Когато растенията носители вече не се използват за добиване на продукция, те може да бъдат отрязани и продадени за получаване на остатъчната им стойност, например като дърва за огрев. Такива случайни продажби за получаване на остатъчната стойност не означават, че растението не отговаря на определението за растение носител.

5В. Продукцията, която се добива от растения носители, е биологичен актив.

▼B

6. Земеделската дейност обхваща разнообразна гама от дейности; например отглеждане на животни, лесовъдство, едногодишни или многогодишни насаждения, отглеждане на овощни градини и масиви, отглеждане на цветя и аквакултури (включително рибарници). В това разнообразие съществуват известни общи черти:

а) *способност за промяна*. Живите животни и растения са способни на биологична трансформация;

б) *управление на промяната*. Управлението улеснява биологичната трансформация чрез ускоряване или най-малкото чрез стабилизиране на необходимите условия за протичането на процеса (например хранителните нива, влагата, температурата, плодовитостта и светлината). Този вид управление отличава земеделската дейност от другите дейности: Например прибирането на реколта от източници, които не са обект на управление (като океанския риболов и обезлесяването), не е земеделска дейност; и

▼M8

в) *Оценяване на промяната*. Промяната на качеството (например, генетични качества, плътност, зрялост, покритие с мазнина, съдържание на белтъчини и здравина на влакното) или на количеството (например, потомство, тегло, кубически метри, дължина или диаметър на влакното и брой на пъпките), породена от биологична трансформация или прибиране на реколта, се оценява и наблюдава като рутинна управленска функция.

▼B

7. Биологичната трансформация води до следните видове резултати:

а) промени на актива чрез: i) растеж (увеличаване на количеството или подобряване на качеството на животно или растение), ii) дегенериране (намаляване на количеството или влошаване на качеството на животно или растение), или iii) възстановяване (създаване на допълнителни живи животни или растения); или

б) производство на селскостопанска продукция като гума, листа чай, вълна и мляко.

▼B

Общи определения

▼M45

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

▼M33

[заличен]

а) [заличен]

б) [заличен]

в) [заличен]

▼B

Балансова стойност е сумата, по която активът е признат в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄.

▼M33

Справедлива стойност **е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“)**

▼M45

Предоставени от държавата безвъзмездни средства **е термин, използван съгласно определението по МСС 20.**

▼M33

_____

▼B

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА

10. Предприятието признава биологичен актив или земеделска продукция, когато и само когато:

а) предприятието контролира актива в резултат от предишни събития;

б) вероятно е предприятието да получи бъдещи икономически ползи, свързани с актива; и

в) справедливата стойност или себестойността на актива може да бъде надеждно определена.

11. При земеделската дейност контролът може да бъде доказан, например чрез законното притежаване на добитъка и дамгосването или маркирането му по друг начин в момента на придобиване, раждане или отбиване. Бъдещите ползи обичайно се преценяват чрез оценяване на важни физически белези.

12. Биологичният актив се оценява при първоначалното признаване и към датата на всеки баланс по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, с изключение на случая, описан в параграф 30, при който справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена.

13. Земеделската продукция, прибрана от биологичните активи на предприятието, се оценява по справедлива стойност в момента на прибиране на реколтата, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄. Такова оценяване е цената към тази дата, когато се прилага МСС 2 *Материални запаси* или друг приложим стандарт.

▼M8

_____

▼B

►M33 15. Оценката на справедливата стойност на биологичен актив или селскостопанска продукция може да бъде улеснена чрез групиране на биологичните активи или на селскостопанската продукция според важни белези; например по възраст или качество. ◄ Предприятието избира тези белези в съответствие с белезите, използвани на пазара, като база за ценообразуване.

▼B

►M33 16. Често предприятията сключват договори за продажба на своите биологични активи или селскостопанска продукция на бъдеща дата. Договорните цени не са непременно подходящи при оценяването на справедливата стойност, тъй като справедливата стойност е отражение на текущите пазарни условия, при които купувачите и продавачите биха сключили сделка. ◄ В резултат от това, справедливата стойност на биологичния актив или на земеделската продукция не се коригира поради съществуването на такъв договор. В някои случаи договорът за продажба на биологичен актив или земеделска продукция може да бъде обременяващ договор според определението в МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи.* При обременяващи договори се прилага МСС 37.

▼M33

_____

▼B

22. Предприятието не включва никакви парични потоци за финансиране на активите, плащане на данъци или за възстановяване на биологичните активи след прибирането на реколтата (например стойността на засаждането на нови дървета в горския масив след прибиране на продукцията).

▼M33

_____

▼M45

24. Себестойността може понякога да се доближава до справедливата стойност, особено когато:

а) биологичната трансформация след първоначалното определяне на стойността е малка (например при разсад, засаден непосредствено преди края на отчетния период, или при новопридобити селскостопански животни); или

б) не се очаква влиянието на биологичната трансформация върху цената да е съществено (например за първоначалния растеж при 30-годишния производствен цикъл на борова плантация).

▼B

25. Биологичните активи често са физически прикрепени към земята (например дърветата в горски масив). Може да липсва отделен пазар за биологичните активи, които са прикрепени към земята, но да съществува активен пазар за комбинирани активи, например за биологичните активи, необработената земя и подобренията към земята като един пакет. ►M33 Предприятието може да използва информацията за комбинираните активи при оценяването на справедливата стойност на биологичните активи. ◄ Например справедливата стойност на необработената земя и на подобренията на земята може да бъде извадена от справедливата стойност на комбинираните активи, за да се получи справедливата стойност на биологичните активи.

Печалби и загуби

26. Печалба или загуба, възникнали при първоначалното признаване на биологичния актив по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄ и от промяна на справедливата стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄ на биологичния актив, се включват в печалбата или загубата за периода, в който са възникнали.

27. При първоначалното признаване на биологичен актив може да възникне загуба поради това, че ►M8 разходите за продажба ◄ се изваждат при определянето на справедливата стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄ на биологичния актив. При първоначалното признаване на биологичния актив може да възникне печалба, например когато се роди теле.

▼B

28. Печалба или загуба, възникнали при първоначалното признаване на земеделската продукция по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, се включват в печалбата или загубата за периода, в който са възникнали.

29. При първоначалното признаване на земеделска продукция може да възникне печалба или загуба в резултат на прибирането на реколтата.

Невъзможност да се оцени надеждно справедливата стойност

►M33 30. **Налице е презумпция, че справедливата стойност на биологичния актив може да бъде надеждно оценена. Тази презумпция обаче може да бъде оборена само при първоначално признаване на биологичен актив, за който не съществуват обявени пазарни цени и за който алтернативните начини за оценяване на справедливата стойност се определят като явно ненадеждни.** ◄ В такъв случай, този биологичен актив се оценява по неговата себестойност, намалена с всяка натрупана амортизация или всички натрупани загуби от обезценка. Когато стане възможно справедливата стойност на такъв биологичен актив да бъде надеждно оценена, предприятието го оценява по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄. Когато даден нетекущ биологичен актив отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (или е включен в група за освобождаване, която е класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи държани за продажба, и преустановени дейности*, се предполага, че справедливата му стойност може да бъде надеждно оценена.

31. Предположението в параграф 30 може да бъде опровергано само при първоначално признаване. Предприятие, което преди това е оценило биологичен актив по справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, продължава да го оценява по неговата справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, до момента на изваждането му от употреба.

32. Във всички случаи, предприятието оценява земеделската продукция в момента на прибирането на реколтата по нейната справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄. Настоящият стандарт отразява схващането, че справедливата стойност на земеделската продукция, в момента на прибиране на реколтата, може винаги да бъде надеждно оценена.

33. При определянето на себестойността, натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка, предприятието се съобразява с МСС 2 *Материални запаси*, МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* и МСС 36 *Обезценка на активи*.

БЕЗВЪЗМЕЗДНИ СРЕДСТВА, ПРЕДОСТАВЕНИ ОТ ДЪРЖАВАТА

▼M8

34. Безусловните безвъзмездни средства, предоставени от държавата, свързани с биологичен актив, оценен по справедлива стойност, намалена с приблизителната оценка на разходите за продажба, се признават в печалбата или загубата единствено когато стане възможно получаването на тези безвъзмездни средства.

35. Ако предоставените от държавата безвъзмездни средства, свързани с биологичен актив, оценен по справедлива стойност, намалена с приблизителната оценка на разходите за продажба, съдържат определено условие, включително когато се изисква предприятието да не се ангажира с определена земеделска дейност, тогава предприятието признава предоставените от държавата безвъзмездни средства в печалбата или загубата, единствено и само ако бъдат спазени условията, свързани с тези безвъзмездни средства.

▼M8

36. Сроковете и условията за предоставените от държавата безвъзмездни средства са различни. Например, предоставените от държавата безвъзмездни средства може да изискват от предприятието да развива стопанство на определено място за период от пет години и да изисква предприятието да върне всички предоставени средства, ако стопанството съществува помалко от пет години. В този случай предоставените от държавата безвъзмездни средства не се признават в печалбата или загубата, докато не изтекат петте години. Ако обаче условията на предоставените безвъзмездни средства позволяват част от тях да бъдат задържани в съответствие с изтеклото време, предприятието признава тази част в печалбата или загубата с течение на времето.

▼B

37. Ако предоставените от държавата безвъзмездни средства се свързани с биологичен актив, оценен по неговата себестойност, намалена с натрупаната амортизация и загубите от обезценка (вж. параграф 30), се прилага МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна* помощ.

38. Настоящият стандарт изисква третиране, различно от това в МСС 20, ако предоставените от държавата безвъзмездни средства са свързани с биологичен актив, оценен по неговата справедлива стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, или ако за предоставянето им се изисква предприятието да не се ангажира със специфична земеделска дейност. МСС 20 се прилага само за предоставени от държавата безвъзмездни средства, свързани с биологичен актив, оценен по себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

39. [Заличен]

Общо

40. Предприятието оповестява съвкупната печалба или загуба за текущия период при първоначалното признаване на биологични активи и земеделска продукция и от промяната на справедливата стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄ на биологичните активи.

41. Предприятието осигурява описание на всяка група биологични активи.

42. Оповестяването, изисквано съгласно параграф 41, може да бъде в разказна форма или като количествено описание.

43. Предприятието се насърчава да осигури количествено описание на всяка група биологични активи като прави разграничение между биологични активи за потребление и биологични активи носители или между зрели и незрели биологични активи, както е подходящо. Например предприятието може да оповести по групи балансовите стойности на биологични активи за потребление и на биологичните активи-носители. По-нататък предприятието може да раздели тези балансови стойности между зрели и незрели активи. Тези разграничения осигуряват информация, която може да е полезна при определяне на времето на бъдещите парични потоци. Предприятието оповестява базата за тези разграничения.

▼M45

44. Биологичните активи за потребление са тези, които се събират като земеделска продукция или се продават като биологични активи. Примери за биологични активи за потребление са животните, предназначени за производство на месо, животните, държани за продажба, рибата в рибарници, земеделските култури като царевица и пшеница, продукцията на растения носители и дърветата, отглеждани за дървен материал. Биологичните активи носители са онези, които се различават от биологичните активи за потребление; например животните, от които се получава мляко, и плодните дървета, от които се събират плодове. Биологичните активи носители не са земеделска продукция, а се държат с цел добиване на продукция.

▼B

45. Биологичните активи могат да бъдат класифицирани като зрели или незрели биологични активи. Зрели биологични активи са тези, които са придобили свойства, подлежащи на прибиране като реколта (при биологичните активи за потребление) или са в състояние да поддържат редовно прибиране на реколта (при биологичните активи носители).

46. Ако не е оповестено другаде в информацията, публикувана във финансовите отчети, предприятието описва:

а) характера на своята дейност, включваща всяка група биологични активи; и

б) нефинансовите оценки или приблизителни оценки на физическите количества на:

i) всяка група от биологичните активи на предприятието в края на периода; и

ii) производството на селскостопанска продукция през периода.

▼M33

_____

▼B

49. Предприятието оповестява:

а) съществуването и балансовите стойности на биологични активи, правото на собственост върху които е ограничено, и балансовите стойности на биологичните активи, заложени като обезпечение за задължения;

б) размера на поетите задължения във връзка с развитието или придобиването на биологични активи; и

в) стратегиите за управление на финансовия риск, свързан със земеделската дейност.

50. Предприятието представя равнение на промените в балансовите стойности на биологичните активи между началото и края на текущия период. Равнението включва:

а) печалбата или загубата, възникнали в резултат на промените в справедливата стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄;

б) увеличения, дължащи се на покупки;

в) намаления, в резултат на продажби, и биологични активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с МСФО 5;

г) намаления, дължащи се на реколтата;

д) увеличения в резултат на бизнес комбинации;

е) нетните курсови разлики, възникващи при превръщането на финансови отчети в друга валута, различна от валутата на представяне, както и при превръщане на чуждестранна операция във валутата на представяне на отчитащото се предприятие; и

ж) други промени.

▼B

51. Справедливата стойност, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄ на биологичния актив, може да се променя поради физически промени и ценови промени на пазара. Отделното оповестяване на физическите и ценовите промени е полезно за оценяването на резултата от дейността през текущия период и бъдещите перспективи, особено когато производственият цикъл продължава повече от една година. В такива случаи предприятието се насърчава да оповести по групи или по друг начин стойността на промяната в справедливата стойност, породена от физически промени или ценови промени, намалена с ►M8 разходите за продажба ◄, включена в печалбата или загубата. Тази информация е по-малко полезна, когато производственият цикъл е по-кратък от една година (например отглеждането на пилета или отглеждането на житни растения).

52. Биологичната трансформация води до редица различни типове физическа промяна — растеж, дегенериране, производство и възстановяване, всяка от които може да бъде наблюдавана и измерена. Всяка от тези физически промени има пряка връзка с бъдещи икономически ползи. Промяната в справедливата стойност на биологичен актив, дължаща се на прибирането на реколтата, също е физическа промяна.

53. Земеделската дейност често е изложена на климатични промени, болести и други естествени рискове. Ако настъпи събитие, което води до възникване на съществена статия в прихода или разхода, характерът и размерът на тази статия се оповестяват в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети.* Примерите за такова събитие включват: избухване на заразна болест, наводнение, сурова суша или студ и нашествие на насекоми.

Допълнително оповестяване за биологични активи, при които справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена

54. Ако предприятието оценява биологичните активи по тяхната себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка (вж. параграф 30) към края на периода, предприятието оповестява за тези биологични активи следното:

а) описание на биологичните активи;

б) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена;

в) ако е възможно, диапазона на приблизителни оценки, в рамките на който най-вероятно се намира справедливата стойност;

г) използваните методи на амортизация;

д) полезния живот или използваните норми на амортизация; и

е) брутната балансова стойност и натрупаната амортизация (заедно с натрупаните загуби от обезценка) към началото и края на периода.

55. Ако през текущия период предприятието оценява биологичните активи по тяхната себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка (вж. параграф 30), предприятието оповестява всяка печалба или загуба, призната при изваждането от употреба на тези биологични активи и изравняването, изисквано в параграф 50, оповестява поотделно сумите, свързани с такива биологични активи. В допълнение равнението обхваща следните суми, включени в печалбата или загубата, свързани с тези биологични активи:

а) загуби от обезценка;

б) възстановяване на загубите от обезценка; и

в) амортизация.

▼B

56. Ако стане възможно справедливата стойност на биологичните активи, оценявани преди по тяхната себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка, да бъде надеждно оценена през текущия период, предприятието оповестява за тези биологични активи:

а) описание на биологичните активи;

б) обяснение защо справедливата стойност вече може да бъде надеждно оценена; и

в) ефекта от промяната.

Безвъзмездни средства, предоставени от държавата

57. Във връзка със земеделската дейност, разгледана в настоящия стандарт, предприятието оповестява следното:

а) характера и размера на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, признати във финансовите отчети;

б) неизпълнени условия и други непредвидени обстоятелства, свързани с безвъзмездните средства, предоставени от държавата; и

в) очаквани значителни намаления на нивата на безвъзмездните средства, предоставени от държавата.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

58. Настоящият стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2003 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако едно предприятие прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2003 г., то оповестява този факт.

59. Настоящият стандарт не установява специфични преходни разпоредби. Приемането на настоящия стандарт се отчита в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

▼M8

60. Параграфи 5, 6, 17, 20 и 21 са изменени и параграф 14 е заличен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M33

61. Ц МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменят параграфи 8, 15, 16, 25 и 30 и се заличават параграфи 9, 17—21, 23, 47 и 48. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼M45

62. Със *Земеделие: растения носители* (изменения на МСС 16 и МСС 41), издадено през юни 2014 г., се изменят параграфи 1—5, 8, 24 и 44 и се добавят параграфи 5А—5В и 63. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието ги прилага за по-ранен период, то оповестява това. Предприятието прилага тези изменения със задна дата съгласно МСС 8.

63. През отчетния период, в който за първи път се прилага *Земеделие: растения носители* (изменения на МСС 16 и МСС 41), предприятието не е длъжно да оповести количествената информация, изисквана по силата на параграф 28, буква е) от МСС 8, за текущия период. Предприятието обаче представя количествената информация, изисквана по силата на параграф 28, буква е) от МСС 8, за всеки представен предходен период.

▼**M16**

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 1

Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане

ЦЕЛ

1 Целта на настоящия МСФО *е първите финансови отчети на предприятието по МСФО*, както и неговите междинни финансови отчети за част от периода, обхванат от тези финансови отчети, да съдържат висококачествена информация, която:

а) е ясна за ползвателите и съпоставима за всички представени периоди;

б) дава подходяща начална точка за счетоводно отчитане в съответствие с *Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО)*; и

в) може да се създаде при разходи, които не надхвърлят ползите за ползвателите.

ОБХВАТ

2 Предприятието прилага настоящия МСФО:

а) в първите си финансови отчети по МСФО; и

б) във всеки междинен финансов отчет, ако съставя такъв, който то представя съгласно МСС 34 *Междинно финансово отчитане* за част от периода, обхванат от първите му финансови отчети по МСФО.

3 Първите финансови отчети на предприятието по МСФО са първите годишни финансови отчети, в които предприятието прилага МСФО, като изрично и безусловно заявява в тези финансови отчети, че спазва МСФО. Финансовите отчети съгласно МСФО са първите финансови отчети на предприятието по МСФО, ако например предприятието:

а) е представило последните си финансови отчети за предходния период:

i) съгласно национални изисквания, които не са в съответствие с МСФО във всички отношения;

ii) в съответствие с МСФО във всички отношения, но без финансовите отчети да са съдържали изрично и безусловно заявление, че са спазени МСФО;

iii) в които се съдържа изрично заявление за съответствие с някои, но не с всички, МСФО;

iv) съгласно национални изисквания, които не са в съответствие с МСФО, като е използвало някои отделни МСФО, за да отчете позиции, за които не е имало национални изисквания; или

v) съгласно национални изисквания, с равняване на някои стойности със стойностите, определени съгласно МСФО;

б) е изготвяло финансови отчети съгласно МСФО само за вътрешно ползване, без те да са предоставяни на собствениците на предприятието или на други външни ползватели;

▼M16

в) е изготвяло пакет от отчети съгласно МСФО с цел консолидация, без да изготви пълния набор от финансови отчети съгласно дефиницията, дадена в МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.); или

г) не е представяло финансови отчети за предходни периоди.

4 Настоящият МСФО се прилага, когато предприятието въвежда МСФО за пръв път. Той не се прилага, когато например предприятието:

а) престане да представя финансови отчети съгласно националните изисквания, след като преди това е представяло както тях, така и друг набор от финансови отчети, съдържащи изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО;

б) е представило финансови отчети през предходната година съгласно национални изисквания и тези финансови отчети са съдържали изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО; или

в) е представило финансови отчети през предходната година, които са съдържали изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО, дори ако одиторите са изразили резерви относно тези финансови отчети в одиторския си доклад.

▼M36

4А Независимо от изискванията по параграфи 2 и 3, предприятие, което е прилагало МСФО през предходен отчетен период, но чиито най-актуални предходни годишни финансови отчети не съдържат изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО, трябва да прилага настоящия МСФО или в противен случай да приложи МСФО със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, все едно че предприятието никога не е спирало да прилага МСФО.

4Б Когато предприятието избира да не прилага настоящия МСФО в съответствие с параграф 4А, предприятието трябва въпреки това да приложи изискванията за оповестяване по параграфи 23А—23Б от МСФО 1 в допълнение към изискванията за оповестяване по МСС 8.

▼M16

5 Настоящият МСФО не се прилага по отношение на промени в счетоводната политика, направени от предприятие, което вече прилага МСФО. Тези промени са обект на:

а) изискванията относно изменения в счетоводната политика, представени в МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*; и

б) конкретни преходни изисквания в други МСФО.

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА

Встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО

6 Предприятието изготвя *встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО* на *датата на преминаване към МСФО*. Това е началната точка за счетоводното му отчитането по МСФО.

Счетоводна политика

7 Предприятието използва една и съща счетоводна политика в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО и за всички периоди, представени в първите му финансови отчети по МСФО. Тези счетоводни политики трябва да бъдат в съответствие с всеки МСФО, който е влязъл в сила в края на първия му отчетен период по МСФО, освен в случаите, посочени в параграфи 13—19 и Приложения Б—Д.

8 Предприятието не може да прилага различни редакции на МСФО, които са били в сила към по-ранни дати. Предприятието може да прилага нов МСФО, който все още не е задължителен, ако той допуска ранно прилагане.

▼**M16**

Пример: Последователно прилагане на най-новата редакция на МСФО

Обща информация

Края на първия отчетен период по МСФО на Предприятие А е 31.12.20X5. Предприятие А решава да представи сравнителна информация в тези финансови отчети само за една година (вж. параграф 21). Следователно неговата дата на преминаване към МСФО е началото на работното му време на 1 януари 20X4 г. (или съответно — краят на работното време на 31 декември 20X3 г.). Предприятие А е представяло финансови отчети съгласно своите предишни Общоприети счетоводни принципи ежегодно до 31 декември всяка година, до и включително 31 декември 20X4 г.

Прилагане на изискванията

Предприятие А е длъжно да приложи МСФО, които са в сила за периодите, приключващи на 31 декември 20X5 г.:

а) Изготвяне и представяне на своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО към 01.01.20X4 г.; и

б) при изготвяне и представяне на отчета за финансовото си състояние към 31 декември 20X5 г. (включително сравнителните показатели за 20X4 г.), отчет за пълните доходи, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, приключваща на 31 декември 20X5 г. (включително сравнителните стойности за 20X4 г.) и оповестяванията (включително сравнителната информация за 20X4 г.).

Ако има нов МСФО, който все още не е задължителен, но допуска ранно прилагане, предприятие А може — но не е задължено — да приложи този МСФО в своите първи финансови отчети по МСФО.

9 Преходните разпоредби, предвидени в други МСФО, се отнасят до промените в счетоводната политика, направени от предприятие, което вече използва МСФО; те не важат за преминаването към МСФО на *прилагащото за първи път предприятие* с изключение на предвиденото в Приложения Б—Д.

10 С изключение на описаното в параграфи 13—19 и Приложения Б—Д, предприятието в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО следва да:

а) да признае всички активи и пасиви, чието признаване се изисква от МСФО;

б) да не признава като активи или пасиви позиции, ако МСФО не позволяват признаването им като такива;

в) да прекласифицира позиции, които е признавало съгласно досегашни Общоприети счетоводни принципи като един вид актив, пасив или елемент на собствения капитал, но които представляват друг вид актив, пасив или елемент на собствения капитал съгласно МСФО; и

г) да прилага МСФО при оценяването на всички признати активи и пасиви.

11 Счетоводната политика, която предприятието използва в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО, може да се различава от използваната към същата дата политика при прилагането на досегашните му Общоприети счетоводни принципи. Налагащите се в резултат на това корекции възникват по отношение на събития и операции преди датата на преминаване към МСФО. Ето защо предприятието признава тези корекции пряко в неразпределената печалба (или, ако е подходящо, в друга категория на капитала) на датата на преминаване към МСФО.

▼M16

12 Настоящият МСФО определя две категории изключения от принципа, според който встъпителният отчет за финансовото състояние по МСФО на предприятието трябва да съответства на всеки МСФО:

а) Приложение Б забранява ретроспективното прилагане на някои аспекти на други МСФО.

б) Приложения В—Д дава право на освобождаване от някои изисквания на други МСФО.

Изключения от изискванията за прилагане с обратна сила на други МСФО

13 Настоящият МСФО забранява ретроспективното прилагане на някои аспекти на други МСФО. Тези изключения са изложени в параграфи 14—17 и в Приложение Б.

Приблизителни оценки

14 Приблизителните оценки на предприятието съгласно МСФО на датата на преминаване към МСФО трябва да съответстват на стойностите, определени съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи за същата дата (след извършване на корекции с цел отразяване на каквито и да било разлики в счетоводната политика), освен когато има обективни доказателства, че тези приблизителни оценки са били погрешни.

15 Предприятието може да получи информация след датата на преминаване към МСФО относно приблизителни оценки, които то е определило съгласно досегашни Общоприети счетоводни принципи. В съответствие с параграф 14 предприятието следва да третира получаването на тази информация по същия начин както некоригиращо събитие след отчетния период в съответствие с МСС 10 *Събития след датата на баланса*. Например, да предположим, че датата на преминаване на предприятието към МСФО е 1 януари 20X4 г., и че нова информация, получена на 15 юли 20X4 г., изисква преразглеждане на приблизителна оценка, направена съгласно предишните Общоприети счетоводни принципи към 31 декември 20X3 г. Предприятието не следва да отразява новата информация във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО (освен ако приблизителните оценки не налагат корекция за отразяване на разлики в счетоводните политики или са налице обективни доказателства, че приблизителните оценки са били погрешни). Вместо това, предприятието следва да отрази тази нова информация в печалба или загуба (или, ако е уместно, в друг всеобхватен доход) за годината, приключваща на 31.12.20X4 г.

16 Може да се наложи предприятието да изготвя приблизителни оценки съгласно МСФО към датата на преминаване към МСФО, които не са били изисквани към тази дата съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи. С цел постигане на съответствие с МСС 10, тези приблизителни оценки съгласно МСФО трябва да отразяват условия, съществували към датата на преминаване към МСФО. По-конкретно, приблизителните оценки към датата на преминаване към МСФО на пазарни цени, лихвени проценти или валутни курсове трябва да отразяват пазарните условия към тази дата.

17 Параграфи 14—16 са приложими към встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО. Те се отнасят също и до сравнителния период, представен в първите финансови отчети на предприятието по МСФО, като в този случай препратките към датата на преминаване към МСФО се заместват с препратки към края на въпросния сравнителен период.

▼M16

Освобождавания от изискванията на други МСФО

18 Предприятието може да избере да използва едно или повече от освобождаванията, които са включени в Приложения В—Д. Предприятието не следва да прилага тези освобождавания по аналогия за други позиции.

▼M33

_____

▼M16

ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ

20 Настоящият МСФО не предвижда изключения от изискванията за представянето и оповестяването, предвидени в други МСФО.

Сравнителна информация

▼M36

21 Първите отчети на предприятието по МСФО включват най-малко три отчета за финансовото състояние, два отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, два отделни отчета за печалбата или загубата (ако се представят такива), два отчета за паричните потоци и два отчета за промените в собствения капитал и свързаните с тях пояснителни приложения, включително сравнителна информация за всички представени отчети.

▼M16

Сравнителна информация и исторически справки, които не са съгласно МСФО

22 Някои предприятия представят исторически справки, съдържащи подбрани данни за периоди, предхождащи първия период, за който те представят пълна сравнителна информация съгласно МСФО. Настоящият МСФО не изисква подобни справки да отговарят на изискванията на МСФО за признаване и оценяване. В допълнение, някои предприятия представят сравнителната информация съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи, както и сравнителната информация, изисквана от МСС 1. В който и да било финансов отчет, съдържащ исторически справки или финансова информация съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи, предприятието следва:

а) ясно да обозначи, че информацията, изготвена съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи не е изготвена съгласно МСФО; и

б) да оповести естеството на основните корекции, които биха я привели в съответствие с МСФО. Предприятието не е длъжно да дава количествен израз на тези корекции.

Обяснение на прехода към МСФО

23 Предприятието следва да обясни как преминаването от досегашните Общо приети счетоводни принципи към МСФО се е отразило на отчетеното от него финансово състояние, финансови резултати и парични потоци.

▼M36

23А Предприятие, което през предходен период е прилагало МСФО, както е описано в параграф 4А, оповестява:

а) поради каква причина е спряло да прилага МСФО; и

б) поради каква причина възобновява прилагането на МСФО.

23Б Когато предприятието избира в съответствие с параграф 4А да не прилага МСФО 1, предприятието обяснява причините за избора да прилага МСФО, все едно че никога не е спирало да прилага МСФО.

▼M16

Равнения

24 За да се спазят изискванията на параграф 23, първите финансови отчети на предприятието по МСФО трябва да включват:

а) равняване на капитала на предприятието, отчетен съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи, с капитала съгласно МСФО и за двете посочени по-долу дати:

i) датата на преминаване към МСФО; и

ii) края на най-късния период, представен в последните годишни финансови отчети на предприятието съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи;

б) равняване към общата сума на цялостния доход по МСФО за последния период в последните годишни финансови отчети на предприятието. Отправна точка за такова равняване следва да бъде общата сума на всеобхватния доход по предишните му Общоприети счетоводни принципи за същия период или, ако предприятието не е отчело такава обща сума, печалбата или загубата по предишните ОПСП.

в) ако предприятието е признало или възстановило загуби от обезценка за първи път при изготвянето на встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО, оповестяванията, които биха се изисквали съгласно МСС 36 *Обезценка на активи*, ако предприятието бе признало тези загуби или възстановявания на обезценка през периода, започващ на датата на преминаване към МСФО.

25 Равняването, което се изисква по параграф 24, букви а) и б) трябва да бъде достатъчно подробно, за да позволи на ползвателите да разберат съществените корекции в отчета за финансовото състояние и отчета за пълните доходи. Ако предприятието е представяло отчет за паричния поток съгласно своите досегашни Общоприети счетоводни практики, то е длъжно да обясни и съществените корекции в отчета за паричните потоци.

26 Ако предприятието узнае за грешки, допуснати при досегашните Общоприети счетоводни практики, при равняването, което се изисква по параграф 24, букви а) и б) трябва да се разграничава поправката на тези грешки от корекциите поради промени в счетоводните политики.

▼M29

27 МСС 8 не се прилага по отношение на промените в счетоводната политика, които дадено предприятие прави, когато приема МСФО, или се прилагат за промените в тази политика, едва след като предприятието представи първите си финансови отчети по МСФО. Следователно изискванията на МСС 8 относно промените в счетоводната политика не се прилагат за първите финансови отчети на предприятието по МСФО.

27A Ако по време на периода, за който се отнасят първите финансови отчети по МСФО, предприятието промени счетоводната си политика или използването на освобожданията, предвидени в настоящия МСФО, то обяснява промените, настъпили между първия междинен финансов отчет по МСФО и първите финансови отчети по МСФО, в съответствие с параграф 23 и актуализира изискваните съгласно параграф 24, букви а) и б) равнения.

▼M16

28 Ако предприятието не е представяло финансови отчети за предходни периоди, този факт следва да се оповести в първите му финансови отчети по МСФО.

▼**M16**

Определяне на финансови активи или финансови пасиви

▼**M53**

29 Позволява се предприятието да определи признат преди това финансов актив като финансов актив, оценен по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф Г19А. Предприятието оповестява справедливата стойност на така определените финансови активи на датата на определянето, както и тяхната класификация и балансова стойност от предходните финансови отчети.

29А Позволява се предприятието да определи признат преди това финансов пасив като финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф Г19. Предприятието оповестява справедливата стойност на така определените финансови пасиви на датата на определянето, както и тяхната класификация и балансова стойност от предходните финансови отчети.

▼**M16**

Използване на справедливата стойност като приета стойност

30 Ако предприятието използва справедливата стойност във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО като *приета стойност* за позиция от имоти, машини и съоръжения, инвестиционен имот или нематериален актив (параграфи Г5 и Г7), първите финансови отчети на предприятието по МСФО следва да включват оповестявания за позицията от всеки ред от встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО за:

а) общата сума на тези справедливи стойности; и

б) общата корекция на балансовите стойности, отчетени съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи.

Използване на приета стойност за инвестиции в дъщерни предприятия, ►**M32** *съвместно контролирани активи* ◄ *и асоциирани предприятия*

31 Аналогично, ако предприятието използва приетата стойност във встъпителния си отчет за финансово състояние по МСФО за инвестиция в дъщерно предприятие, ►**M32** съвместно контролиран актив ◄ или асоциирано предприятие в индивидуалния си финансов отчет (вж. параграф Г15), първият индивидуален финансов отчет на предприятието по МСФО следва да оповестява:

а) общата приета стойност на тези инвестиции, за които приетата стойност е тяхната балансова стойност съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи;

б) общата приета стойност на тези инвестиции, за които приетата стойност е справедливата стойност; и

в) общата корекция на балансовите стойности, отчетени съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи.

▼**M24**

Използване на приетата стойност за нефтени и газови активи

31А Ако предприятие използва изключението в параграф Г8А, буква б) за нефтени и газови активи, то оповестява този факт и основата на разпределяне на балансовите стойности, определени по предишни Общоприети счетоводни принципи.

▼**M29**

Използване на приета стойност за операции, които са предмет на регулиране на стойността

31Б Ако предприятието използва предвиденото в параграф Г8Б освобождаване за операции, които са предмет на регулиране на стойността, то оповестява този факт и основата, на която са били определени балансовите стойности съгласно предишните общоприети счетоводни принципи (ОСП).

▼M33

Използване на приета стойност след висока свръхинфлация

31В Ако поради висока свръхинфлация (виж параграфи Г26—Г30) предприятието избере да оценява активите и пасивите по справедлива стойност и да използва тази справедлива стойност като приета стойност в своя встъпителен отчет по МСФО за финансовото състояние, то включва във финансовите си отчети, изготвени за първи път съгласно МСФО, обяснение на това как и защо предприятието е имало и след това е престанало да има функционална валута, която има следните две характеристики:

(а) всички предприятия, които имат сделки и салда във валутата, не разполагат с надежден общ ценови индекс;

(б) не съществува размяна между валутата и сравнително стабилна чуждестранна валута.

▼M16

Междинно финансово отчитане

▼M29

32 За да се спазят изискванията на параграф 23, ако предприятието представя междинен финансов отчет съгласно МСС 34 за част от периода, за който се отнасят първите му финансови отчети по МСФО, предприятието трябва да изпълни, освен изискванията на МСС 34, и следните изисквания:

а) Ако предприятието е представило междинен финансов отчет за сравнителния междинен период от непосредствено предхождащата финансова година, всеки такъв междинен финансов отчет трябва да включва равняване на:

(i) собствения капитал съгласно досегашните му общоприети счетоводни принципи към края на въпросния сравнителен междинен период с капитала му съгласно МСФО към същата дата; както и

(ii) общия всеобхватен доход съгласно МСФО за този сравнителен междинен период (текущ и за година до днешна дата). Отправна точка за такова равняване следва да бъде общият всеобхватен доход по предишните му общоприети счетоводни принципи за същия период или, ако предприятието не е отчело такава обща сума, печалбата или загубата по предишните общоприети счетоводни принципи.

б) Освен равненията, което се изискват по буква а), първият междинен финансов отчет на предприятието съгласно МСС 34 за част от периода, за който се отнасят първите му финансови отчети по МСФО, включва равненията, описани в параграф 24, букви а) и б) (допълнено с подробните данни, които се изискват по параграфи 25 и 26), или препратка към друг публикуван документ, който включва тези равнения.

в) Ако предприятието промени счетоводната си политика или използването на предвидените в настоящия МСФО освобождавания, то обяснява промените във всеки такъв междинен финансов отчет в съответствие с параграф 23 и актуализира равненията, предвидени в букви а) и б).

▼M16

33 МСС 34 изисква минимални оповестявания, които се основават на предположението, че ползвателите на междинния финансов отчет имат достъп и до последните годишни финансови отчети. МСС 34 обаче изисква също така предприятието да оповестява „всички събития или операции, които са съществени за разбирането на текущия междинен период“. Ето защо, ако прилагащото за първи път предприятие в последните си годишни финансови отчети съгласно досегашните си Общоприети счетоводни принципи не е оповестило информация, която е съществена с оглед разбирането на текущия междинен период, в междинния му финансов отчет трябва да се оповести и тази информация или да се посочи препратка към друг публикуван документ, където тя е включена.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

34 Предприятието следва да прилага настоящия МСФО, ако първият му финансов отчет съгласно МСФО е за период, започващ на или след 1 юли 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане.

35 Предприятието прилага изменението в параграф Г1, буква н) и параграф Г23 за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 23 *Разходи по заеми* (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат прилагани за този по-ранен период.

36 МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен 2008 г.) изменя параграфи 19, В1 и параграф В4, букви е) и ж). Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения следва също да бъдат прилагани за този по-ранен период.

37 МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* (преработен 2008 г.) изменя параграфи 13 и Б7. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат прилагани за този по-ранен период.

38 *Цена на придобиване на инвестиция в дъщерно предприятие, съвместно контролирано предприятие или асоциирано предприятие* (изменения в МСФО 1 и МСС 27), публикувани през май 2008 г., добавени параграф 31, Г1, буква ж), параграфи Г14 и Г15. Предприятието трябва да прилага тези параграфи за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако едно предприятие прилага параграфите за по-ранен период, то трябва да оповести този факт.

39 Параграф Б7 е изменен по силата на *Подобрения в МСФО*, публикуван през май 2008 година. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат прилагани за този по-ранен период.

▼M24

39А В *Допълнителни освобождавания за прилагащите за първи път предприятия* (Изменения на МСФО 1), издадени през юли 2009 г., бяха добавени параграфи 31А, Г8А, Г9А и Г21А, а параграф Г1, букви в), г) и л) беше изменен. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M25**

39В *В издадените през януари 2010 г. Ограничени освобождавания от изискването на МСФО 7 за сравнителни оповестявания за предприятията, прилагащи стандартите за първи път* (изменение на МСФО 1) е добавен пареграф Д3. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M29**

39Д С *Подобренията на МСФО*, издадени през май 2010 г.,се добавят параграфи 27А, 31Б и Г8Б и се изменят параграфи 27, 32, Г1,буква в) и Г8. Предприятието прилага тези изменения и допълнения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2011 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятията, които са приели МСФО за периоди преди датата на влизане в сила на МСФО 1 или са прилагали МСФО 1 за предишен период, имат право да прилагат съответно изменението на параграф Г8 със задна дата за първия годишен период след влизането в сила на изменението. Предприятие, което прилага параграф Г8 със задна дата, оповестява този факт.

▼**M58**

39Е [Заличен]

▼**M33**

39З С *Висока свръхинфлация и премахване на фиксираните дати за предприятия, прилагащи МСФО за първи път* (Изменения на МСФО 1), издаден декември 2010 г., бяха изменени параграфи Б2, Г1 и Г20 и добавени параграфи 31В и Г26—Г30. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2011 година. Разрешено е по-ранното прилагане.

▼**M32**

39И МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* и МСФО 11 *Съвместни предприятия*, издадени през май 2011 г., измениха параграфи 31, Б7, В1, Г1, Г14 и Г15 и добавиха параграф Г31. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

▼**M33**

39J С МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“, издаден през май 2011 г., се заличава параграф 19, изменя определението на справедливата стойност в допълнение А и се изменят параграфи Г15 и Г20. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼**M31**

39К С издадения през юни 2011 г. документ „Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход“ (изменения на МСС 1) се изменя параграф 21. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

▼**M58**

39Л С МСС 19 „Доходи на наети лица“ (изменен през юни 2011 г.) беше изменен параграф Г1 и бяха заличени параграфи Г10 и Г11. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСС 19 (изменен през юни 2011 г.).

▼**M33**

39М При КРМСФО 20 *Разходи за отстраняване на повърхностния слой в производствената фаза на открита мина* се добавя параграф Г32 и се изменя параграф Г1. Предприятието прилага това изменение, когато прилага КРМСФО 20.

▼**M35**

39Н С *Държавни заеми* (Изменения на МСФО 1), издадени през март 2012 г., се добавиха параграфи Б1, буква е) и параграфи Б10—Б12. Предприятието прилага тези параграфи за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2013 година. Разрешава се по-ранно прилагане.

▼**M35**

39О Параграфи Б10 и Б11 се отнасят до МСФО 9. Ако предприятието прилага настоящия МСФО, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване в параграфи Б10 и Б11 на МСФО 9 се чете като позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти*: *признаване и оценяване*.

▼**M36**

39П С Цикъла на годишни подобрения 2009—2011 г., издаден през май 2012 г., се добавят параграфи 4А—4Б и 23А—23Б. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

39Р С *Цикъла на годишни подобрения 2009—2011 г.*, издаден през май 2012 г., бе изменен параграф Г23. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

39С С *Цикъла на годишни подобрения 2009—2011 г.*, издаден през май 2012 г., бе изменен параграф 21. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M37**

39Т С *Консолидирани финансови отчети, съвместни предприятия и оповестяване на дялови участия в други предприятия: Насоки за преминаване към прилагането* (изменения на МСФО 10, МСФО 11 и МСФО 12), издадени през юни 2012 г., беше изменен параграф Г31. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 11 (изменен през юни 2012 г.).

▼**M58**

39У С „Инвестиционни предприятия“ (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., бяха изменени параграфи Г16, Г17 и допълнение В. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешава се по-ранно прилагане на „Инвестиционни предприятия“. Ако предприятието приложи тези изменения по-рано, то прилага едновременно всички изменения, включени в „Инвестиционни предприятия“.

▼**M46**

39Ц Със *Счетоводно отчитане на придобиванията на дялове в съвместно контролирани дейности* (изменения на МСФО 11), издаден през май 2014 г., беше изменен параграф В5. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Ако предприятието прилага свързаните изменения на МСФО 11 от *Счетоводно отчитане на придобиванията на дялове в съвместно контролирани дейности* (изменения на МСФО 11) за по-ранен период, изменението на параграф В5 се прилага за този по-ранен период.

▼**M52**

39Ч С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше заличен параграф Г24 и свързаните с него заглавия и бяха добавени параграфи Г34—Г35 и свързаните с тях заглавия. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

▼**M53**

39Щ С МСФО 9 *Финансови инструменти*, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 29, Б1—Б6, Г1, Г14, Г15, Г19 и Г20, заличават се параграфи 39Б, 39Ж и 39Ф и се добавят параграфи 29А, Б8—Б8Ж, Б9, Г19А—Г19В, Г33, Д1 и Д2. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼**M50**

39Щ С *Метод на собствения капитал в индивидуалните финансови отчети* (изменения на МСС 27), издаден през август 2014 г., беше изменен параграфи Г14 и добавен параграф Г15А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието ги прилага за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M58**

39АА [Заличен]

39АГ С „Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2014—2016 г.“, издадени през декември 2016 г., бяха изменени параграфи 39Л и 39У и заличени параграфи 39Г, 39Е, 39АА и Д3—Д7. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2018 г.

▼**M16**

ОТМЯНА НА МСФО 1 (ИЗДАДЕН 2003)

40 Настоящият МСФО заменя МСФО 1 (публикуван през 2003 г. и изменен през май 2008 г.).

Допълнение А

Дефиниции на термини

Настоящото приложение е неразделна част от МСФО.

дата на преминаване към МСФО Началото на най-ранния период, за който предприятието представя пълна сравнителна информация съгласно МСФО в своите **първи финансови отчети по МСФО**.

приета стойност Стойност, използвана като заместител на себестойността или амортизираната себестойност към дадена дата. При последваща амортизация се приема, че предприятието първоначално е признало актива или пасива на дадената дата и че себестойността му е била равна на приетата стойност.

▼**M33**

Справедлива стойност е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13).

▼**M16**

първи финансови отчети по МСФО Първите годишни финансови отчети, в които предприятието приема **Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО)**, като прави изрично и безусловно заявление за съответствие с МСФО.

първи отчетен период по МСФО Последният отчетен период, обхванат от **първите финансови отчети по МСФО** на предприятието.

предприятие, прилагащо за първи път Предприятие, което представя своите **първи финансови отчети по МСФО**.

▼M16

Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО)	Стандарти и Разяснения, приети от Съвета по Международните счетоводни стандарти (СМСС). Те се състоят от: а) Международни стандарти за финансово отчитане; б) Международни счетоводни стандарти; и в) Разяснения, дадени от Комитета за Разяснения на Международните стандарти за финансов отчитане (КРМСФО) или бившия Постоянен комитет за Разясненията (ПКР).
встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО	Отчетът за финансовото състояние на предприятието към **датата на преминаване към МСФО**.
досегашни Общоприети счетоводни принципи	Счетоводната база, която **прилагащото за първи** път предприятие е използвало непосредствено преди приемането на МСФО.

Приложение Б

Изключения от изискванията за прилагане с обратна сила на други МСФО

Настоящото приложение е неразделна част от МСФО.

▼M53

Б1 Предприятието прилага следните изключения:

а) отписване на финансови активи и финансови пасиви (параграфи Б2 и Б3);

б) счетоводно отчитане на хеджирането (параграфи Б4—Б6);

в) неконтролиращи участия (параграф Б7);

г) класификация и оценяване на финансовите активи (параграф Б8—Б8В);

д) обезценка на финансови активи (параграфи Б8Г–Б8Ж);

е) внедрени деривативи (параграф Б9); и

ж) държавни заеми (параграфи Б10—Б12)

Отписване на финансови активи и финансови пасиви

Б2 С изключение на позволените от параграф Б3 случаи предприятието, прилагащо МСФО за първи път, прилага изискванията за отписване съгласно МСФО 9 за бъдещи периоди по отношение на сделки, извършени на или след датата на преминаване към МСФО. С други думи, ако предприятие, което прилага МСФО за първи път, е отписало недеривативни финансови активи или недеривативни финансови пасиви в съответствие с досегашните си ОПСП (Общоприети счетоводни принципи) в резултат на сделка, която е извършена преди датата на преминаване към МСФО, то не признава тези активи и пасиви в съответствие с МСФО (освен ако те не отговарят на изискванията за признаване в резултат на последваща сделка или събитие).

Б3 Въпреки параграф Б2, предприятието може да приложи изискванията за отписване по МСФО 9 със задна дата от дата, избрана от него, при условие че информацията, необходима за прилагането на МСФО 9 спрямо финансови активи или финансови пасиви, чието признаване се прекратява в резултат на минали сделки, е била получена към момента на първоначалното счетоводно отчитане на тези сделки.

▼M53

Отчитане на хеджирането

Б4 Както изисква МСФО 9, на датата на преминаване към МСФО от предприятието се изисква:

а) да оцени всички деривативи по справедлива стойност; и

б) да елиминира всички отсрочени загуби и печалби, възникващи по деривативи, които са били отчетени съгласно досегашните му ОПСП по същия начин, както ако те биха били активи или пасиви.

Б5 Предприятието не може да отрази в своя встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО хеджиращо взаимоотношение от вид, който не отговаря на изискванията за счетоводно отчитане на хеджиране съгласно МСФО 9 (например голям брой хеджиращи взаимоотношения, при които хеджиращият инструмент е самостоятелно издадена опция или нетна издадена опция; или при които хеджираната позиция е нетна позиция в хеджиране на паричен поток за риск, който не е валутен риск). Но, ако предприятието е определило нетна позиция като хеджирана позиция съгласно досегашните си ОПСП, то може да определи индивидуална позиция в рамките на същата нетна позиция като хеджирана позиция съгласно МСФО или нетна позиция, която отговаря на изискванията в параграф 6.6.1 от МСФО 9, при положение че го направи не по-късно от датата на преминаване към МСФО.

Б6 Ако преди датата на преминаване към МСФО предприятието е определило дадена операция като хеджиране, но тя не отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеждиращите инструменти съгласно МСФО 9, предприятието прилага параграфи 6.5.6 и 6.5.7 на МСФО 9, за да прекрати отчитането на хеджирането. Сделки, сключени преди датата на преминаване към МСФО, не се определят със задна дата като хеджиране.

▼M16

Неконтролиращи участия

▼M32

Б7 Предприятие, прилагащо за първи път МСФО, прилага следните изисквания на МСФО 10 за бъдещи периоди от датата на преминаване към МСФО:

а) изискването в параграф Б94 общият всеобхватен доход да се отнася към собствениците на компанията майка и към неконтролиращите участия, дори ако това води до дефицитно салдо на неконтролиращите участия;

б) изискванията в параграфи 23 и Б93 за отчитане на промени в притежаваното участие на компанията майка в дъщерното предприятие, които не водят до загуба на контрол; и

в) изискванията на параграфи Б97—Б99 за счетоводно отчитане на загуба на контрол върху дъщерно предприятие и свързаните изисквания на параграф 8А от МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.

Ако обаче предприятие, прилагащо за първи път МСФО, реши да прилага МСФО 3 с обратна сила към минали бизнес комбинации, предприятието следва да прилага също МСФО 10 в съответствие с параграф В1 от настоящия МСФО.

▼M53

Класификация и оценяване на финансовите инструменти

Б8 Предприятието оценява дали даден финансов актив отговаря на условията в параграф 4.1.2, или на условията в параграф 4.1.2А от МСФО 9, на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на преминаване към МСФО.

▼**M53**

Б8А Ако е практически неприложимо да оцени елемента на изменението на стойността на парите във времето в съответствие с параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на преминаване към МСФО, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на преминаване към МСФО, без да взема предвид изискванията, свързани с промяната на елемента на изменението на стойността на парите във времето по параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г от МСФО 9. (В този случай предприятието прилага също параграф 42С от МСФО 7, но препратките към „параграф 7.2.4 от МСФО 9“ се четат като препратки към настоящия параграф и позоваванията на „първоначално признаване на финансов актив“ се четат като „на датата на преминаване към МСФО“.)

Б8Б Ако е практически неприложимо да оцени дали справедливата стойност на характеристика за предсрочно погасяване е била незначителна в съответствие с параграфи Б4.1.12, буква в) от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на преминаване към МСФО, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на преминаване към МСФО, без да взема предвид изключението за характеристики за предсрочно погасяване по параграф Б4.1.12. (В този случай предприятието прилага също параграф 42Т от МСФО 7, но препратките към „параграф 7.2.5 от МСФО 9“ се четат като препратки към настоящия параграф и позоваванията на „първоначално признаване на финансов актив“ се четат като „на датата на преминаване към МСФО“.)

Б8В Ако за предприятието е практически неприложимо (както е дефинирано в МСС 8) да приложи със задна дата метода на ефективната лихва в МСФО 9, справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив към датата на преминаване към МСФО се третира като новата брутна балансова стойност на този актив или като новата амортизирана стойност на този финансов пасив към датата на преминаване към МСФО.

Обезценка на финансови активи

Б8Г Предприятието прилага изискванията за обезценка в раздел 5.5 от МСФО 9 със задна дата при спазване на изискванията на параграфи 7.2.15 и 7.2.18—7.2.20 от този МСФО.

Б8Д Към датата на преминаване към МСФО предприятието използва разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, за определяне на кредитния риск към датата, на която тези финансови инструменти са били първоначално признати (или по отношение на кредитни ангажименти или договори за финансова гаранция — към датата, на която предприятието е станало страна по неотменяем ангажимент в съответствие с параграф 5.5.6 от МСФО 9), и го сравнява с кредитния риск към датата на преминаване към МСФО (вж. също параграфи Б7.2.2—Б7.2.3 от МСФО 9).

▼M53

Б8Е Когато определя дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване, предприятието може да прилага:

а) изискванията в параграф 5.5.10 и Б5.5.27—Б5.5.29 от МСФО 9; и

б) оборимата презумпция в параграф 5.5.11 от МСФО 9 за договорните плащания, просрочието по които надхвърля 30 дни, ако предприятието ще прилага изискванията за обезценка чрез установяване на значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване за тези финансови инструменти въз основа на информация за просрочие.

Б8Ж Ако към датата на преминаване към МСФО определянето — дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване на финансов инструмент, би довело до излишни разходи или усилия, предприятието признава коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, към всяка отчетна дата, докато този финансов инструмент бъде отписан (освен ако този финансов инструмент е с нисък кредитен риск към отчетната дата, в който случай се прилага параграф Б8Д, буква а).

Внедрени деривативи

Б9 Предприятие, прилагащо МСФО за първи път, оценява дали се изисква даден внедрен деривати да се отдели от основния договор и да се отчете като деривати въз основа на условията, съществували към по-късната от двете дати — датата, на която предприятието става за първи път страна по договора, или датата, на която съгласно параграф Б4.3.11 от МСФО 9 следва да се извърши преоценка.

▼M35

Държавни заеми

Б10 Предприятие, прилагащо МФСО за първи път, класифицира всички получени държавни заеми като финансов пасив или като капиталов инструмент в съответствие с МСС 32 *Финансови инструменти*: *представяне*. Освен в случаите, разрешени съгласно параграф Б11, предприятието, прилагащо МСФО за първи път, прилага изискванията на МСФО 9 *Финансови инструменти* и МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ* за бъдещи периоди по отношение на държавни заеми, съществуващи към датата на преминаване към МСФО, и не признава съответната полза от държавен заем с лихва под пазарния процент като безвъзмездни средства, предоставени от държавата Следователно, ако съгласно своите досегашни общоприети счетоводни принципи предприятието, прилагащо МСФО за първи път, не е признавало и оценявало държавен заем с лихва под пазарния процент по начин, отговарящ на изискванията на МСФО, на датата на преминаване към МСФО то използва балансовата стойност на заема, оценена по досегашните общоприети счетоводни принципи, като балансова стойност на заема във встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО. Предприятието прилага МСФО 9 при оценяването на тези заеми след датата на преминаване към МСФО.

Б11 Независимо от параграф Б10 всяко предприятие може да прилага изискванията на МСФО 9 и МСС 20 със задна дата по отношение на всеки държавен заем, възникнал преди датата на преминаване към МСФО, при условие че необходимата за това информация е била получена по време на първоначалното отчитане на този заем.

Б12 Изискванията и насоките в параграфи Б10 и Б11 не възпрепятстват предприятието да използва изключенията по параграфи Г19—Г19Г, свързани с определяне на признати в предишни отчети финансови инструменти по справедлива стойност чрез печалбата или загубата.

▼M16

Допълнение В

Освобождавания за бизнес комбинации

▼M38

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. Предприятието прилага следните изисквания по отношение на бизнес комбинации, които то е признало преди датата на преминаване към МСФО. Настоящото допълнение следва да се прилага само за бизнес комбинации, попадащи в обхвата на МСФО 3 **Бизнес комбинации**.

▼M32

B1 Прилагащото за първи път предприятие може да избере да не прилага МСФО 3 със задна дата спрямо минали бизнес комбинации (бизнес комбинации, осъществени преди датата на преминаване към МСФО). Ако обаче прилагащото за първи път предприятие преизчисли всяка бизнес комбинация за съответствие с МСФО 3, то следва да преизчисли всички по-късни бизнес комбинации и следва също да приложи МСФО 10 от същата дата. Например, ако прилагащо за първи път предприятие избере да преизчисли бизнес комбинация, осъществена на 30 юни 20X6 г., то трябва да преизчисли всички бизнес комбинации, осъществени между 30 юни 20X6 г. и датата на преминаване към МСФО, и трябва също да приложи МСФО 10 от 30 юни 20X6 г.

▼M16

B2 Предприятието не е длъжно да прилага МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* ретроспективно спрямо корекциите на справедливата стойност и положителна репутация, възникващи при бизнес комбинации, осъществени преди датата на преминаване към МСФО. Ако предприятието не прилага МСС 21 ретроспективно спрямо тези корекции на справедливата стойност и положителната репутация, то следва да ги третира като активи или пасиви на предприятието, а не като активи и пасиви на придобиваното предприятие. Следователно тези корекции на репутацията и справедливата стойност или вече са изразени във функционалната валута на предприятието, или представляват непарични позиции в чуждестранна валута, които се отчитат по обменния курс, който се е прилагал съгласно предишните Общоприети счетоводни принципи.

B3 Предприятието може да приложи с обратна сила МСС 21 спрямо корекции в справедливата стойност и положителната репутация, възникващи:

а) или при всички бизнес комбинации, осъществени преди датата на преминаване към МСФО; или

б) при всички бизнес комбинации, които предприятието избере да преизчисли, за да спази МСФО 3, както се допуска от горния параграф B1.

B4 Ако прилагащото за първи път предприятие не приложи МСФО 3 с обратна сила спрямо минала бизнес комбинация, това има следните последствия по отношение на тази бизнес комбинация:

а) Прилагащото за първи път предприятие следва да запази класификацията от своите финансови отчети по досегашните Общоприети счетоводни принципи (като придобиване от юридически придобиващото предприятие, обратно придобиване от юридически придобитото предприятие, или обединяване на дялове).

б) Прилагащото за първи път предприятие следва да признае всички свои активи и пасиви към датата на преминаване към МСФО, които са били придобити или поети при минала бизнес комбинация, различни от:

i) някои финансови активи и финансови пасиви, отписани съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи (вж. параграф Б2); и

▼M16

ii) активи, включително положителна репутация, и пасиви, които не са признати в консолидирания отчет за финансовото състояние на придобиващото предприятие съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи, които също не биха отговорили на изискванията за признаване съгласно МСФО в индивидуалния отчет за финансовото състояние на придобитото предприятие (вж. букви е)—и) по-долу).

Прилагащото за първи път предприятие следва да признае всяка получена в резултат на това промяна, като коригира неразпределената печалба (или, ако това е уместно, друга категория на капитала), освен когато промяната е резултат от признаването на нематериален актив, който преди това е бил включен в рамките на положителната репутация (вж. букви ж)—и) по-долу).

в) Прилагащото за първи път предприятие трябва да изключи от встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО всяка позиция, призната съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи, която не отговаря на изискванията за признаване като актив или пасив съгласно МСФО. Прилагащото за първи път предприятие следва да отчете произтичащата от това промяна, както следва:

i) прилагащото за първи път предприятие може да е класифицирало минала бизнес комбинация като придобиване и да е признало като нематериален актив позиция, която не отговаря на изискванията за признаване като актив съгласно МСС 38 *Нематериални активи*. То трябва да прекласифицира тази позиция (и съответните отсрочени данъци и неконтролиращи участия, ако има такива) като част от положителната репутация (освен в случаите, когато е приспаднало положителната репутация пряко от капитала съгласно досегашните си Общоприети счетоводни принципи, вж. буква ж), i) и буква и) по-долу);

ii) прилагащото за първи път предприятие трябва да признае всички други произтичащи от това промени в неразпределената печалба ([1]).

г) МСФО изискват последващото оценяване на някои активи и пасиви да става на база, различна от първоначалната себестойност, например справедливата стойност. Прилагащото за първи път предприятие следва да оценява тези активи и пасиви на тази база във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО, дори ако те са били придобити или поети при минала бизнес комбинация. То трябва да признава всяка произтичаща от това промяна в балансовата стойност, като коригира неразпределената печалба (или, ако е уместно, друга категория на капитала), а не положителната репутация.

д) Непосредствено след бизнес комбинацията, балансовата стойност съгласно досегашните Общоприети счетоводни практики на придобити активи и поети пасиви при тази бизнес комбинация трябва да стане тяхна приета стойност съгласно МСФО към въпросната дата. Ако МСФО изискват оценяване на тези активи и пасиви на база себестойност към по-късна дата, тази приета стойност следва да бъде основата за амортизация на база себестойност от датата на бизнес комбинацията.

([1]) Такива промени включва рекласификация от или в нематериални активи, ако репутацията не е призната съгласно предишните Общоприети счетоводни принципи като актив. Това възниква, ако в съответствие с предишните ОПСП предприятието а) е приспаднало репутацията директно от собствения капитал или б) не е третирало бизнес комбинацията като придобиване.

▼**M16**

е) Ако придобит актив или поет пасив при минала бизнес комбинация не е бил признат съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи, във встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО той няма приета стойност, равна на нула. Вместо това, придобиващото предприятие трябва да го признае и оцени в своя консолидиран отчет за финансовото състояние на базата, която МСФО биха изисквали в отделния отчет на финансовото състояние на придобитото предприятие. Пример: ако придобиващото предприятие, съгласно своите досегашни Общоприети счетоводни принципи, не е капитализирало финансови лизинги, придобити при минала бизнес комбинация, то трябва да капитализира тези финансови лизинги в своите консолидирани финансови отчети, както би се изисквало съгласно МСС 17 *Лизинг* по отношение на придобитото предприятие, което трябва да направи това в своя индивидуален отчет за финансовото състояние по МСФО. По аналогичен начин, ако придобиващото предприятие, съгласно своите досегашни Общоприети счетоводни принципи, не е признало условен пасив, който все още съществува към датата на преминаване към МСФО, придобиващото предприятие трябва да признае този условен пасив към тази дата, освен ако МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* не забранява това признаване във финансовите отчети на придобиваното предприятие. И обратно, ако актив или пасив е бил включен в положителната репутация съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи, но би бил признат отделно съгласно МСФО 3, този актив или пасив остава в положителната репутация, освен когато МСФО биха изисквали той да бъде признат във финансовите отчети на придобитото предприятие.

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

i) Ако това се изисква съгласно буква в), i) по-горе, прилагащото за първи път предприятие трябва да увеличи балансовата стойност на положителната репутация, когато прекласифицира позиция, която е признало като нематериален актив съгласно досегашните си Общоприети счетоводни принципи. По същия начин, ако буква е) изисква прилагащото за първи път предприятие да признае нематериален актив, който е бил включен в признатата положителна репутация съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи, прилагащото за първи път предприятие трябва съответно да намали балансовата стойност на положителната репутация (и, ако това е приложимо, да коригира отсрочените данъци и неконтролиращи участия).

ii) Независимо от това дали има или не признак, че положителната репутация може би се е обезценила, прилагащото за първи път предприятие трябва да прилага МСС 36 при тестване на положителната репутация за обезценка на датата на преминаване към МСФО и при признаване на каквато и да било възникваща обезценка в неразпределената печалба (или, ако това се изисква съгласно МСС 36, в преоценъчния излишък). Тестът за обезценка следва да се основава на условията към датата на преминаване към МСФО.

з) На датата на преминаване към МСФО не се извършват никакви други корекции на балансовата стойност на положителната репутация. Например прилагащото за първи път предприятие не следва да преизчислява балансова стойност на положителната репутация:

i) с цел да изключи незавършена научноизследователска и развойна дейност, придобита при тази бизнес комбинация (освен в случай че съответният нематериален актив би отговорил на изискванията за признаване съгласно МСС 38 в отделния отчет за финансовото състояние на придобитото предприятие);

▼M16

ii) с цел да извърши корекция на предишна амортизация на положителна репутация;

iii) с цел да се възстановят корекции на положителната репутация, които не биха били допустими съгласно МСФО 3, но са били извършени съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи поради настъпване на корекции на активи и пасиви между датата на бизнес комбинацията и датата на преминаване към МСФО.

и) Ако прилагащото за първи път предприятие е признало положителната репутация съгласно досегашните си Общоприети счетоводни принципи като намаление на капитала:

i) то не може да признава тази положителна репутация във встъпителния си отчет за финансовото състояние по МСФО. Освен това, то не може да прекласифицира тази положителна репутация в печалбата или загубата, ако се освободи от дъщерното предприятие, или ако настъпи обезценка на инвестицията, направена в дъщерното предприятие;

ii) корекции, произтичащи от последващо уреждане на условна позиция, което оказва влияние на насрещното възнаграждение при покупката, следва да се признаят в неразпределената печалба.

й) Съгласно своите досегашни Общоприети счетоводни принципи, прилагащото за първи път предприятие може да не е консолидирало дъщерното предприятие, придобито при минала бизнес комбинация (например, защото предприятието-майка не го е считало за дъщерно предприятие съгласно своите досегашни Общоприети счетоводни принципи или не е изготвяло консолидирани финансови отчети). Прилагащото за първи път предприятие следва да коригира балансовите стойности на активите и пасивите на дъщерното предприятие до стойностите, които биха се изисквали съгласно МСФО в отделния отчет за финансовото състояние на дъщерното предприятие. Приетата стойност на положителната репутация е равна на разликата на датата на преминаване към МСФО между:

i) делът на предприятието майка в тези коригирани балансови стойности; и

ii) себестойността в отделните финансови отчети на предприятието майка на неговата инвестиция в дъщерното предприятие.

к) Оценяването на неконтролиращите участия и отсрочените данъци произтича от оценяването на други активи и пасиви. Следователно горепосочените корекции на признатите активи и пасиви се отразяват на неконтролиращите участия и отсрочените данъци.

▼M46

B5 Изключението от изискванията за минали бизнес комбинации важи и за минали придобивания на инвестиции в асоциирани предприятия, на дялове в съвместно контролирани активи и на дялове в съвместно контролирани дейности, в които съвместно контролираната дейност представлява бизнес съгласно определението в МСФО 3. Освен това, датата, избрана за параграф B1, важи еднакво за всички подобни придобивания.

▼M16

Приложение Г

Освобождавания от изискванията на други МСФО

Настоящото приложение е неразделна част от МСФО.

▼M53

Г1 Предприятието може да избере да използва едно или повече от следните освобождавания от изискванията:

▼M33

а) платежни сделки на базата на акции (параграфи Г2 и Г3);

▼M16

б) застрахователни договори (параграф Г4);

▼M29

в) приета стойност (параграфи Г5 – Г8Б);

▼M24

г) лизинг (параграфи Г9 и Г9А);

▼M31

_____

▼M16

е) кумулативни разлики от превалутиране (параграфи Г12 и Г13);

ж) инвестиции в дъщерни, ►M32 съвместно контролирани активи ◄ и асоциирани предприятия (параграфи Г14 и Г15);

з) активи и пасиви на дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия (параграфи Г16 и Г17);

и) съставни финансови инструменти (параграф Г18);

▼M53

й) определяне на признати в предишни отчети финансови инструменти (параграфи Г19–Г19В);

▼M16

к) оценка по справедлива стойност на финансови активи или финансови пасиви при първоначално признаване (параграф Г20);

▼M24

л) задължения по извеждане от употреба, включени в себестойността на имоти, машини и съоръжения (параграф Г21);

▼M33

м) финансови активи или нематериални активи, отчетени съгласно Разяснение 12 *Споразумение за концесионна услуга* (параграф Г22);

н) разходи по заеми (параграф Г23);

о) прехвърляне на активи от клиенти (параграф Г24);

▼M32

п) погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал (параграф Г25);

р) силна хиперинфлация (параграфи Г26—Г30);

▼M53

с) съвместни споразумения (параграф Г31);

т) разходи за отстраняване на повърхностния слой в производствената фаза на открита мина (параграф Г32); и

у) определяне на договори за покупка или продажба на нефинансова позиция (параграфи Г33).

Предприятието не прилага тези освобождавания аналогично по отношение на други позиции.

▼**M16**

Сделки с плащане на базата на акции

Г2 Прилагащо за първи път предприятие се поощрява, но от него не се изисква да прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции* по отношение на капиталови инструменти, които са предоставени на или преди 7 ноември 2002 г. Поощрява се също, но не е задължително, предприятието, прилагащо МСФО за първи път, да приложи МСФО 2 по отношение на капиталови инструменти, предоставени след 7 ноември 2002 г., които са пораждали права преди по-късната от следните две дати: а) датата на преминаване към МСФО и б) 1 януари 2005 г. Ако прилагащото за първи път предприятие обаче избере да приложи МСФО 2 по отношение на тези капиталови инструменти, то може да направи това единствено, ако е оповестило публично справедливата стойност на тези капиталови инструменти, определена на датата на оценяване, както това е дефинирано в МСФО 2. За всички предоставяния на капиталови инструменти, за които МСФО 2 не е прилаган (напр. капиталови инструменти, предоставени на или преди 7 ноември 2002 г.), предприятието, прилагащо МСФО за първи път, трябва независимо от това да оповести информацията, изисквана от параграфи 44 и 45 от МСФО 2. Ако прилагащо за първи път предприятие промени условията на дадените капиталови инструменти, за които МСФО 2 не е бил прилаган, от него не се изисква да прилага параграфи 26—29 от МСФО 2, ако промяната е възникнала преди датата на преминаване към МСФО.

Г3 Препоръчва се, но не е задължително, прилагащото за първи път предприятие да приложи МСФО 2 по отношение на задължения, възникващи при сделки за плащане на базата на акции, уредени преди датата на преминаване към МСФО. Препоръчва се също, но не се изисква, прилагащото за първи път предприятие да приложи МСФО 2 по отношение на задължения, които са уредени преди 1 януари 2005 г. За задължения, към които се прилага МСФО 2, от прилагащото за първи път предприятие не се изисква да преизчислява сравнителната информация, до степента, в която информацията е свързана с период или дата преди 7 ноември 2002 г.

Застрахователни договори

Г4 Прилагащото за първи път предприятие може да прилага преходните разпоредби на МСФО 4 *Застрахователни договори*. МСФО 4 налага ограничения по отношение на промените в счетоводната политика за застрахователните договори, включително промени, извършени от прилагащо за първи път предприятие.

Справедлива стойност или преоценка като приета стойност

Г5 Предприятието може да избере да оценява дадена позиция от статията „Имоти, машини и съоръжения“ на датата на преминаване към МСФО по справедлива стойност и да използва справедливата стойност като негова приета стойност към тази дата.

Г6 Прилагащото за първи път предприятие може да избере да използва преоценка на позиция от статията „Имоти, машини и съоръжения“ съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи на или преди датата на преминаване към МСФО като приета стойност на датата на преоценката, ако на датата на извършването ѝ преоценката е съпоставима в широк смисъл:

а) със справедливата стойност; или

б) със себестойността или амортизираната стойност съгласно МСФО, коригирана така, че да отразява например измененията в общ или специфичен ценови индекс.

Г7 Възможността за избор съгласно параграфи Г5 и Г6 съществува и по отношение на:

а) инвестиционни имоти, ако предприятието избере да използва модела на себестойността по МСС 40 *Инвестиционни имоти*, и

▼M16

б) нематериални активи, които отговарят на:

i) критериите за признаване, определени в МСС 38 (включително надеждно определяне на първоначалната себестойност); и

ii) критериите, определени в МСС 38 относно преоценката (включително наличието на активен пазар).

Предприятието не може да използва тези възможности за избор при други активи или пасиви.

▼M29

Г8 Прилагащото за първи път стандартите предприятие може да е установило приета стойност съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи на някои или на всички свои активи и пасиви, оценявайки ги по справедливата им стойност към дадена конкретна дата поради възникването на събитие от рода на приватизация или първично публично предлагане.

а) ако датата на оценяване *съвпада с* датата на преминаване към МСФО или *е преди* нея, предприятието може да използва това обвързано с определено събитие оценяване на справедливата стойност като приета стойност за целите на МСФО към датата на това оценяване;

б) ако датата на оценяване е *след* датата на преминаване към МСФО, но по време на периода, за който се отнасят първите финансови отчети по МСФО, обвързаното с определено събитие оценяване на справедливата стойност може да се използва като приета стойност след настъпване на събитието; Предприятието признава настъпилите корекции направо в неразпределената печалба (или, ако е целесъобразно, в друга категория собствен капитал) на датата на оценяването. На датата на преминаване към МСФО предприятието или установява приетата стойност, като прилага критериите на параграфи Г5—Г7, или оценява активите и пасивите в съответствие с другите изисквания на настоящия МСФО.

▼M24

Приета стойност

Г8А Според някои национални счетоводни изисквания разходите за проучване и разработване на нефтени и газови участъци в етапа на разработване или производство се отчитат в разходни центрове, които включват всички участъци в широк географски район. Предприятие, което прилага за първи път МСФО и е водило счетоводство по предишни Общоприети счетоводни принципи, може да избере да оценява нефтените и газови активи на датата на преминаване към МСФО на следната основа:

а) активите по проучване и оценка – по стойността, определена съгласно използваните от предприятието Общоприети счетоводни принципи; както и

б) активите в етапа на разработване или производство – по стойността, определена за отчитане в разходния център съгласно използваните от предприятието общи счетоводни принципи. Предприятието разпределя пропорционално тази сума сред основните активи на разходния център, използвайки резервните количества или резервните стойности към тази дата.

▼M24

На датата на преминаване към МСФО предприятието подлага активите по проучване и оценка и активите в етапа на разработване и производство, на тест за обезценка съгласно съответно МСФО 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси* или МСС 36, като, ако е необходимо, намалява определената в съответствие с горепосочените букви а) или б) сума. За целите на настоящия параграф нефтените и газови активи са само използваните при проучването, оценката, разработването или производството на нефт и газ.

▼M29

Г8Б Някои предприятия държат позиции на имоти, машини и съоръжения или нематериални активи, които се използват или са били използвани в миналото в операции, които подлежат на регулиране на стойността. Балансовата стойност на такива позиции може да включва суми, които са били определени съгласно предишните общоприети счетоводни принципи, но не отговарят на условията за капитализация съгласно МСФО. В подобен случай предприятието, което прилага МСФО за първи път, може да избере да използва оценената съгласно предишните общоприети счетоводни принципи балансова стойност на такава позиция към датата на преминаване към МСФО като приета стойност. Ако предприятието прилага това освобождаване по отношение на дадена позиция, то не трябва да го прилага за всички позиции. На датата на преминаване към МСФО предприятието в съответствие с МСС 36 проверява за обезценка всяка позиция, за която използва това освобождаване. За целите на настоящия параграф операциите подлежат на регулиране на стойността, ако предоставят стоки или услуги на клиенти на цени (т.е. стойности), определени от оторизиран орган, оправомощен да определя цени, които са обвързващи за клиентите, и имат за цел да покрият конкретните разходи, направени от предприятието при предоставянето на регулираните стоки или услуги, и да осигурят определена печалба. Определената печалба може да бъде минимална или в определен диапазон, но не трябва да бъде фиксирана или гарантирана сума.

▼M16

Лизинг

Г9 Прилагащото за първи път предприятие може да прилага преходните разпоредби на КРМСФО 4 *Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг*. Следователно прилагащото за първи път предприятие може да определи дали дадена схема, действаща към датата на преминаване към МСФО, съдържа лизинг на базата на фактите и обстоятелствата, които са налице към тази дата.

▼M24

Г9А Ако предприятието, което прилага МСФО за първи път, при определянето на това дали дадено споразумение съдържа лизинг е достигнало до равнозначен резултат както при използване на предишните общи счетоводни принципи, така и при прилагането КРМСФО 4, но на друга дата от изискваната в КРМСФО 4, то няма нужда при преминаване към МСФО да преоценява тази определена стойност. За да се счита определянето на това дали дадено споразумение съдържа лизинг при използване на предишните общи счетоводни принципи за равнозначно, то трябва да води до същия резултат като този, до който води прилагането на МСС 17 *Лизинг* и КРМСФО 4.

▼M31

———————

▼M16

Кумулативни разлики от превалутиране

Г12 МСС 21 изисква от предприятието:

а) да признае някои разлики от преизчислението в друг цялостен доход и да ги натрупа в отделен компонент на собствения капитал; и

б) при освобождаване от дейност в чужбина да прекласифицира кумулативната разлика от превалутиране, отнасяща се към тази дейност в чужбина (включително ако това е приложимо, печалбите и загубите от съответните хеджиращи инструменти) от собствен капитал в печалба или загуба като част от печалбата или загубата от освобождаването от тази дейност.

Г13 Прилагащото за първи път предприятие не е длъжно обаче да спазва тези изисквания спрямо кумулативни разлики от превалутиране, съществували към датата на преминаване към МСФО. Ако прилагащото за първи път предприятие използва това изключение от изискванията:

а) кумулативните разлики от превалутиране за всички дейности в чужбина се считат за равни на нула на датата на преминаване към МСФО; и

б) в печалбата или загубата от последващо прекратяване на дейност в чужбина не се включват разлики от превалутиране, възникнали преди датата на преминаване към МСФО и се включват по-късните разлики от превалутиране.

Инвестиции в дъщерни, ►M32 съвместно контролирани активи ◄ и асоциирани предприятия

▼M53

Г14 Когато предприятието изготвя индивидуални финансови отчети, МСС 27 изисква от него да отчете счетоводно инвестициите си в дъщерни, съвместни и асоциирани предприятия или:

а) по цена на придобиване (себестойност); или

б) в съответствие с МСФО 9.

Г15 Ако предприятието, прилагащото МСФО за първи път, оцени такава инвестиция по цена на придобиване в съответствие с МСС 27, то я оценява по една от следните стойности в своя индивидуален встъпителен отчет за финансовото състояние по МСФО:

а) цена на придобиване, определена в съответствие с МСС 27; или

б) приета стойност. Приетата стойност на такава инвестиция е нейната:

i) справедлива стойност към датата на преминаване на предприятието към МСФО в неговия индивидуален финансов отчет; или

ii) балансова стойност съгласно досегашните ОПСП на тази дата.

Прилагащото за първи път предприятие може да избере между подточка i) или ii) по-горе за оценка на инвестицията си във всяко дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие, което то избере да оценява, използвайки приетата стойност.

▼**M50**

Г15А Ако прилагащото за първи път предприятие отчита такава инвестиция по метода на собствения капитал в съответствие с описаните в МСС 28 процедури:

а) прилагащото за първи път предприятие прилага изключението от изискванията за минали бизнес комбинации (допълнение В) за придобиването на инвестицията.

б) ако предприятието започне да прилага за първи път МСФО за своите индивидуални финансови отчети по-рано, отколкото за консолидираните си финансови отчети, и

i) по-късно от своето предприятие майка, предприятието прилага параграф Г16 в своите индивидуални финансови отчети.

ii) по-късно от дъщерното си предприятие, предприятието прилага параграф Г17 в своите индивидуални финансови отчети.

▼**M16**

Активи и пасиви на дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия

▼**M38**

Г16 Ако дъщерно предприятие започне да прилага за първи път МСФО по-късно от предприятието майка, то оценява в своите индивидуални финансови отчети активите и пасивите си или:

а) … по балансовите стойности, които биха били включени в консолидираните финансови отчети на предприятието майка, като се има предвид датата на преминаването към МСФО на предприятието майка, ако не са извършени никакви корекции за целите на процедурите на консолидация, и за целите на бизнес комбинацията, при която предприятието майка е придобило дъщерното предприятие (този избор не е на разположение на дъщерно предприятие на инвестиционно предприятие, както е определено в МСФО 10, за което се изисква оценка по справедлива стойност в печалбата или загубата); или

▼**M16**

б) по балансовите стойности, които се изискват от останалата част на настоящия МСФО, на базата на датата на преминаване към МСФО на дъщерното предприятие. Тези балансови стойности могат да се различават от описаните в буква а):

i) когато освобождаване от изискванията на настоящия МСФО води до оценки, които зависят от датата на преминаване към МСФО.

ii) когато счетоводната политика, използвана във финансовите отчети на дъщерното предприятие, се различава от използваната в консолидираните финансови отчети. Например дъщерното предприятие може да използва като своя счетоводна политика себестойностния модел, изложен в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*, докато групата може да използва преоценъчния модел.

Подобна възможност за избор съществува за асоциирано или съвместно предприятие, когато започва да прилага за първи път МСФО по-късно от предприятието, което има значително влияние или съвместен контрол над него.

►**M38** Г17 ако обаче предприятието започне да прилага за първи път МСФО по-късно от свое дъщерно предприятие (или асоциирано или съвместно предприятие), то оценява в своите консолидирани финансови отчети активите и пасивите на дъщерното предприятие (или асоциирано, или съвместно предприятие) по същите балансови стойности, както в индивидуалните финансови отчети на дъщерното предприятие (или асоциирано, или съвместно предприятие), след извършването на корекции за целите на консолидацията и корекции за осчетоводяването на капитала и за целите на бизнес комбинацията, при която предприятието майка е придобило дъщерното предприятие. Независимо от това изискване, неинвестиционно предприятие майка не прилага изключението за консолидация, което се използва от дъщерните предприятия на инвестиционното предприятие. ◄ По същия начин, ако предприятие майка стане прилагащо за първи

▼M16

път предприятие за целите на своите индивидуални финансови отчети по-рано или по-късно, отколкото за целите на своите консолидирани финансови отчети, то е длъжно да оценява своите активи и пасиви по същите стойности и в двата вида финансови отчети, с изключение на корекциите за целите на консолидацията.

Съставни финансови инструменти

Г18 МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* изисква предприятието да раздели всеки съставен финансов инструмент при възникването му на отделни съставни части на пасивите и собствения капитал. Ако съставната част на пасивите вече е уредена, при прилагането на МСС 32 с обратна сила се изисква да се отделят две части от собствения капитал. Първата част се намира в неразпределената печалба и представлява кумулативната лихва, натрупана по съставната част на пасивите. Другата част представлява първоначалния компонент в собствения капитал. Но съгласно този МСФО, прилагащото за първи път предприятие не е длъжно да отделя тези две части, ако компонентът по пасива вече е уреден към датата на преминаване към МСФО.

▼M53

Определяне на признати в предишни отчети финансови инструменти

Г19 МСФО 9 позволява един финансов пасив (при условие че отговаря на определени критерии) да бъде определен като финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата. Въпреки това изискване на предприятието е позволено да определи към датата на преминаване към МСФО всеки финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата, при условие че към тази дата пасивът отговаря на критериите в параграф 4.2.2 от МСФО 9.

Г19А Предприятието може да определи финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.1.5 от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на преминаване към МСФО.

Г19Б Предприятието може да определи инвестиция в капиталов инструмент като оценявана по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на преминаване към МСФО.

Г19В За финансов пасив, който е определен като финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата, предприятието определя дали третирането по параграф 5.7.7 от МСФО 9 ще създаде счетоводно несъответствие в печалбата или загубата на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на преминаване към МСФО.

▼M16

Оценка по справедлива стойност на финансови активи или финансови пасиви при първоначално признаване

▼M53

Г20 Въпреки изискванията на параграфи 7 и 9 предприятието може да прилага изискванията по параграф Б5.1.2А, буква б) от МСФО 9 за бъдещи периоди по отношение на сделки, извършени на или след датата на преминаване към МСФО.

▼M16

Задължения по извеждане от употреба, включени в себестойността на имоти, машини и съоръжения

Г21 КРМСФО 1 *Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения* изисква да се прибавят или приспаднат от себестойността на съответния актив определени промени в задължението по прекратяване на експлоатацията, възстановяване на околната среда и други сходни задължения; коригираната амортизируема сума на актива се амортизира за бъдещи периоди върху оставащия му срок на полезен живот. Прилагащото за първи път предприятие не е длъжно да спазва тези изисквания за промените в тези задължения, настъпили преди датата на преминаване към МСФО. Ако прилагащото за първи път предприятие използва това освобождаване от изискванията, предприятието трябва:

а) да оцени задължението към датата на преминаване към МСФО съгласно МСС 37;

б) когато задължението попада в обхвата на КРМСФО 1, да определи приблизителната оценка на сумата, която би била включена в себестойността на съответния актив към момента на първоначалното възникване на това задължение, като дисконтира задължението към датата на възникването му, използвайки по най-добрата приблизителна оценка за историческата норма (норми) на дисконтиране, коригирана/и с отчитане на риска, която би била приложима към въпросното задължение през изминалия междувременно период; и

в) да изчисли натрупаната амортизация върху тази сума, към датата на преминаване към МСФО, на базата на текущата приблизителна оценка за полезния живот на актива, като използва амортизационната политика, възприета от предприятието по МСФО.

▼M24

Г21А Вместо да прилага параграф Г21 или КРМСФО 1 предприятието, което използва изключението, предвидено в параграф Г8А, буква б) (нефтени и газови активи в етапа на разработване или производство, отчитани в разходни центрове, които включват всички участъци в широк географски район, съгласно предишните общи счетоводни принципи):

а) оценява задълженията за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения към датата на преминаване към МСФО съгласно МСС 37; както и

б) признава направо в неразпределената печалба всяка разлика между тази сума и балансовата стойност на тези задължения към датата на преминаване към МСФО съгласно използваните от предприятието общи счетоводни принципи.

▼M16

Финансови активи или нематериални активи, отчетени счетоводно в съответствие с КРМСФО 12

Г22 Прилагащото за първи път предприятие може да прилага преходните разпоредби на КРМСФО 12.

Разходи по заеми

▼M36

Г23 Прилагащото за първи път стандартите предприятие може да избере да прилага изискванията на МСС 23 от датата на прехода или от по-ранна дата, както е предвидено в параграф 28 от МСС 23. От датата, на която предприятие, което прилага това освобождаване, започва да прилага МСС 23, предприятието:

а) не преизчислява компонента на разходите по заеми, капитализирани съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи и включени в балансовата стойност на активи към същата дата; и

▼M36

б) отчита разходите по заеми, възникнали на или след тази дата в съответствие с МСС 23, включително тези разходи по заеми, възникнали на или след тази дата, във връзка с отговарящи на условията активи, които вече са в процес на изграждане.

▼M18

Прехвърляне на активи от клиенти

24Г Предприятие, прилагащо МСФО за първи път, може да прилага преходните разпоредби от параграф 22 от КРМСФО 18 *Прехвърляне на активи от клиенти*. В същия параграф позоваването на датата за влизане в сила се тълкува като 1 юли 2009 г. или датата на преминаване към МСФО, която от двете настъпи по-късно. В допълнение, предприятие, прилагащо МСФО за първи път, може да определи всяка дата преди датата на преминаване към МСФО и да прилага КРМСФО 18 за всички прехвърляния на активи от клиенти, получени на или след тази дата.

▼M28

Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал

Г25 Прилагащото за първи път предприятие може да прилага преходните разпоредби на КРМСФО 19 *Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал*.

▼M33

Висока свръхинфлация

Г26 Ако предприятието има функционална валута, която е била или е валутата на свръхинфлационна икономика, то решава преди датата на преминаване към МСФО дали е изложено на висока свръхинфлация. Това се прилага както по отношение на предприятия, прилагащи МСФО за първи път, така и на предприятия, които вече са прилагали МСФО за предишни периоди.

Г27 Валутата на свръхинфлационна икономика е изложена на висока свръхинфлация, когато за нея са в сила следните две особености:

(а) всички предприятия, които имат операции и салда във валутата, не разполагат с надежден общ ценови индекс;

(б) не съществува размяна между валутата и сравнително стабилна чуждестранна валута.

Г28 Функционалната валута на предприятие престава да бъде изложена на висока свръхинфлация на датата на нормализиране на функционалната валута. Това е датата, на която за функционалната валута вече не са в сила едната или двете особености от параграф Г27 или при промяна на функционалната валута на предприятието към валута, която не е изложена на висока свръхинфлация.

Г29 Когато датата на преминаване на предприятието към МСФО е на или след датата на нормализиране на валутата, предприятието може да избере да оценява всички активи и пасиви, държани преди датата на нормализиране на функционалната валута, по тяхната справедлива стойност към датата на преминаване към МСФО. Предприятието може да използва справедливата стойност като приета стойност на тези активи и пасиви във встъпителния отчет по МСФО за финансовото състояние.

Г30 Когато датата на нормализиране на функционалната валута попада в рамките на 12 месечен сравнителен период, сравнителният период може да бъде по-малък от 12 месеца, при условие че за по-краткия период се представи пълен набор от финансови отчети (съгласно изискванията на параграф 10 от МСС 1).

▼M37

Съвместни предприятия

Г31 Когато предприятието въвежда МСФО за първи път, то може да прилага преходните разпоредби в МСФО 11 със следните изключения:

а) когато прилага преходните разпоредби в МСФО 11, предприятието, което въвежда МСФО за първи път, прилага споменатите разпоредби към датата на преминаване към МСФО;

б) когато преминава от пропорционална консолидация към метода на собствения капитал, предприятието, което въвежда МСФО за първи път, извършва проверка за обезценка на инвестицията в съответствие с МСС 36 към датата на преминаване към МСФО, независимо от това дали има някакви признаци, че инвестицията може да е обезценена. Всяка определена в резултат на това обезценка се признава като корекция на неразпределената печалба към датата на преминаване към МСФО.

▼M33

Разходи за отстраняване на повърхностния слой в производствената фаза на открита мина

Г32 При първоначално приемане могат да се приложат преходните разпоредби, заложени в параграфи А1—А4 от КРМСФО 20 *Разходи за отстраняване на повърхностния слой в производствената фаза на открита мина*. В този параграф препратката към датата на влизане в сила се отнася до 1 януари 2013 г. или началото на първия отчетен период, за който се прилагат МСФО, което от двете е по-късно.

▼M53

Определяне на договори за покупка или продажба на нефинансова позиция

Г33 МСФО 9 позволява някои договори за покупка или продажба на нефинансова позиция да бъдат определени в началото като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата (вж. параграф 2.5 от МСФО 9). Въпреки това изискване на предприятието е позволено да определи към датата на преминаване към МСФО договорите, които вече съществуват към тази дата, като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, но само ако към тази дата те отговарят на изискванията по параграф 2.5 от МСФО 9 и предприятието прави това за всички подобни договори.

▼M52

Приходи

Г34 Прилагащото за първи път предприятие може да прилага преходните разпоредби в параграф В5 от МСФО 15. В тези параграфи позоваването на „дата на първоначално прилагане“ се тълкува като началото на първия отчетен период по МСФО. Ако прилагащото за първи път предприятие реши да прилага тези преходни разпоредби, то прилага също така параграф В6 от МСФО 15.

Г35 Прилагащото за първи път предприятие не е задължено да преизчислява договори, които са изпълнени преди най-ранния представен период. Изпълнен договор е договор, за който предприятието е прехвърлило всички стоки или услуги, определени съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи.

▼**M16**

Допълнение Д

Краткосрочни освобождавания от изискванията на МСФО

Настоящото приложение е неразделна част от МСФО.

[Приложение, запазено за бъдещи възможни краткосрочни освобождавания от изискванията].

▼**M53**

Освобождаване от изискването за преизчисляване на сравнителна информация за МСФО 9

Д1 Ако първият отчетен период по МСФО на предприятието започва преди 1 януари 2019 г. и предприятието прилага допълнената версия на МСФО 9 (публикуван през 2014 г.), не е необходимо сравнителната информация в първите финансови отчети на предприятието по МСФО да отговаря на изискванията на МСФО 7 *Финансови инструменти: Оповестяване* или на допълнената версия на МСФО 9 (публикуван през 2014 г.), доколкото оповестяванията, изисквани от МСФО 7, се отнасят до позиции, попадащи в обхвата на МСФО 9. За тези предприятия позоваването на „датата на преминаване към МСФО“ означава, единствено по отношение на МСФО 7 и МСФО 9 (2014 г.), началото на първия отчетен период по МСФО.

Д2 Предприятие, което избере варианта да представи сравнителна информация, която не отговаря на изискванията на МСФО 7 и МСФО 9 (публикуван през 2014 г.), трябва през първата година на преминаване към МСФО:

а) да прилага изискванията на досегашните си ОПСП вместо изискванията на МСФО 9 относно сравнителната информация за позициите, попадащи в обхвата на МСФО 9.

б) да оповести този факт, заедно с базата, използвана за изготвянето на тази информация;

в) да третира всяка корекция между отчета за финансовото състояние към отчетната дата за сравнителния период (т.е. отчета за финансовото състояние, който включва сравнителна информация съгласно досегашните ОПСП) и отчета за финансовото състояние към началото на първия отчетен период по МСФО (т.е. първия период, който включва информация, съобразена с изискванията на МСФО 7 и допълнената версия на МСФО 9 (публикуван през 2014 г.), като породена от промяна в счетоводната политика, и да извърши оповестяванията, които се изискват в параграф 28, букви а)—д) и буква е), подточка i) от МСС 8. Параграф 28, буква е), подточка i) се отнася само до стойностите, представени в отчета за финансовото състояние към отчетната дата на сравнителния период;

г) да прилага параграф 17, буква в) от МСС 1 с оглед допълнителните оповестявания, когато спазването на специфичните изисквания на МСФО е недостатъчно, за да се даде възможност на ползвателите да разберат ефекта от конкретни сделки, други събития и условия върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието.

▼**M58**

Д3	[Заличен]
Д4	[Заличен]
Д4А	[Заличен]
Д5	[Заличен]
Д6	[Заличен]
Д7	[Заличен]

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 2

Плащане на базата на акции

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да се регламентира финансовото отчитане, когато едно предприятие извършва *сделки с плащане на базата на акции*. По-конкретно, той изисква от предприятието да отрази в своята печалба или загуба и финансово състояние ефектите от сделките с плащане на базата на акции, включително разходите, свързани със сделки, при които на наетите лица се предоставят *опции за акции*.

ОБХВАТ

▼M23

2. Предприятието прилага настоящия МСФО при отчитането на всички сделки с плащане на базата на акции, независимо дали предприятието може да идентифицира конкретно някои или всички получени стоки или услуги, включително:

а) *сделки с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал*

б) *сделки с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства*

в) сделки, при които предприятието получава или придобива стоки или услуги и при които съгласно условията на споразумението на предприятието или на доставчика на тези стоки или услуги се предоставя възможност за избор дали предприятието да уреди сделката с парични средства (или други активи), или чрез издаване на инструменти на собствения капитал;

с изключение на посоченото в параграфи 3А—6. При отсъствието на стоки или услуги, които да бъдат конкретно идентифицирани, съществуват други обстоятелства, които могат да посочат, че са получени (или предстои да бъдат получени) стоки или услуги, като в този случай се прилага настоящият МСФО.

———————

3А. Сделка с плащане на базата на акции може да бъде уредена от друго предприятие в същата група (или от акционер на предприятие в рамките на групата) от името на предприятието, получаващо или придобиващо стоките или услугите. Параграф 2 се прилага и за всяко предприятие, което

а) получава стоки или услуги, когато друго предприятие в същата група (или акционер на предприятие в рамките на групата) има задължението да уреди сделка с плащане на базата на акции, или;

б) има задължение да уреди сделка с плащане на базата на акции, когато друго предприятие в същата група получава стоките или услугите.

освен ако сделката е явно за цели, различни от плащане за стоки или услуги, доставени на предприятието, което ги получава.

▼B

4. За целите на настоящия МСФО сделка с нието лице (или с друго лице), в качеството му на притежател на инструменти на собствения капитал на предприятието, не представлява сделка с плащане на базата на акции. Например ако едно предприятие даде на всички притежатели на конкретна категория от неговите инструменти на собствения капитал правото да придобият допълнителни инструменти на собствения капитал на предприятието на цена, по-ниска от справедливата стойност на тези инструменти на собствения капитал, и ако нието лице получи такова право, защото притежава инструменти на собствения капитал от тази конкретна категория, предоставянето или упражняването на това право не е предмет на изискванията на настоящия МСФО.

5. Както е отбелязано в параграф 2, настоящият МСФО се прилага за сделки с плащане на базата на акции, при които предприятието придобива или получава стоки или услуги. Стоките обхващат материални запаси, консумативи, имоти, машини и съоръжения, нематериални активи и други нефинансови активи. ►M22 Предприятието обаче не прилага настоящия МСФО към транзакции, чрез които придобива стоки като част от придобитите в бизнес комбинация (както е определена от МСФО 3 *Бизнес комбинации* – преработен през 2008 г.) нетни активи, към комбинация от предприятия или структури, намиращи се под общ контрол, както е описано в параграфи Б1–Б4 от МСФО 3, както и към участие на предприятие в образуването на съвместно предприятие, както е определено от ►M32 МСФО 11 *Съвместни предприятия* ◄. Следователно, емитираните инструменти на собствения капитал ◄, емитирани при бизнес комбинация срещу получаване на контрол върху придобиваното предприятие, не попадат в обхвата на настоящия МСФО. Инструменти на собствения капитал обаче, които са дадени на наети лица на придобиваното предприятие в качеството им на наети лица (напр. като възнаграждение за продължителен трудов стаж), попадат в обхвата на настоящия МСФО. ►M12 По подобен начин анулирането, подмяната или друго изменение на *споразумение за плащане на базата на акции* поради бизнес комбинация или друг вид капиталово преструктуриране се отчитат в съответствие с настоящия МСФО. МСФО 3 дава насоки за определяне дали капиталовите инструменти, емитирани в бизнес комбинация, са част от прехвърленото възнаграждение в замяна на контрол над придобиваното предприятие (и следователно в обхвата на МСФО 3) или са отплата за продължена услуга, която трябва да се признае в периода след комбинацията (и следователно е в обхвата на настоящия МСФО). ◄

▼M53

6. Настоящият МСФО не се прилага към сделки с плащане на базата на акции, при които предприятието получава или придобива стоки или услуги по договор в рамките на обхвата на параграфи 8—10 от МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* (преработен през 2003 г.) [бележката под линия се пропуска] или параграфи 2.4—2.7 от МСФО 9 *Финансови инструменти*:

▼M33

6А. В настоящия МСФО използването на термина „справедлива стойност“ в някои отношения се различава от определението на справедливата стойност в МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“. Следователно, когато прилага МСФО 2, предприятието оценява справедливата стойност в съответствие с настоящия МСФО, а не с МСФО 13.

▼B

ПРИЗНАВАНЕ

7. Предприятието признава стоките и услугите, получени или придобити при сделки с плащане на базата на акции, когато получи стоките или при получаването на услугите. Предприятието признава съответно увеличение на собствения капитал, ако стоките или услугите са получени при сделка с плащане на базата на акции, уредена чрез издаване на инструменти на собствения капитал, или задължение, ако стоките или услугите са придобити при сделка с плащане на базата на акции, уредена с парични средства.

▼B

8. Когато стоките или услугите, получени или придобити при сделка с плащане на базата на акции, не отговарят на условията за признаване като активи, те се признават като разходи.

9. Обикновено разход възниква при потреблението на стоки или услуги. Например услугите обикновено се потребяват незабавно, в който случай се признава разход при предоставянето на услугата от контрагента. Стоките може да бъдат употребявани през даден период от време или, в случая с материалните запаси, да бъдат продадени на по-късна дата, в който случай се признава разход, когато стоките са употребени или продадени. Понякога обаче е необходимо да се признае разход, преди стоките или услугите да бъдат употребени или продадени, тъй като те не отговарят на условията за признаване като актив. Например предприятие може да придобие стоки като част от изследователски етап на проект за разработване на нов продукт. Макар тези стоки да не са употребени, те не отговарят на условията за признаване като актив по приложимия МСФО.

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ, УРЕЖДАНИ ЧРЕЗ ИЗДАВАНЕ НА ИНСТРУМЕНТИ НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

Преглед

10. При сделки с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал, предприятието оценява получените стоки или услуги и съответното увеличение на собствения капитал директно по справедливата стойност на получените стоки или услуги, освен ако не е възможно тази справедлива стойност да бъде оценена надеждно. Ако предприятието не може да направи надеждна приблизителна оценка на справедливата стойност на получените стоки или услуги, предприятието оценява тяхната стойност и съответното увеличение на собствения капитал индиректно, позовавайки се на ([1]) справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал на предприятието.

11. За да приложи изискванията на параграф 10 към сделки с *наети лица и други лица, предоставящи сходни услуги* ([2]), предприятието определя справедливата стойност на получените услуги, позовавайки се на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, тъй като обикновено не е възможно да се установи надеждно справедливата стойност на получените услуги, както е обяснено в параграф 12. Справедливата стойност на тези инструменти на собствения капитал се оценява към *датата на споразумяване.*

12. Обикновено акциите, опциите за акции или други инструменти на собствения капитал се предоставят на наети лица като част от техния пакет на възнаграждение в допълнение към заплатата в парични средства и други доходи на наетите лица. Обикновено не е възможно да се оценят директно получените услуги за конкретни компоненти на пакета на възнаграждението на наетото лице. Може също да не е възможно да се оцени самостоятелно справедливата стойност на общата сума на пакета на възнаграждение, без да се оцени директно справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал. Освен това акциите или опциите за акции понякога се предоставят по-скоро като част от споразумение за бонус, отколкото като част от основното възнаграждение, например като стимул за наетите лица да останат на

([1]) В настоящия МСФО се използва фразата „позовавайки се на“, а не „по“, тъй като сделката в крайна сметка се оценява чрез умножаването на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, оценени на датата, определена в параграф 11 или 13 (който е приложим), по броя на инструментите на собствения капитал, които се придобиват, както е обяснено в параграф 19.

([2]) В останалата част от настоящия МСФО всички позовавания на служители включват и други лица, предоставящи сходни услуги.

▼B

работа в предприятието или като награда за техните усилия за подобряване на резултатите на предприятието. Като предоставя акции или опции за акции в допълнение към другото възнаграждение, предприятието плаща допълнително възнаграждение, за да получи допълнителни ползи. Приблизителната оценка на справедливата стойност на тези допълнителни ползи вероятно ще бъде трудна. Поради трудността да се оцени директно справедливата стойност на получените услуги, предприятието оценява справедливата стойност на услугите, получени от наетото лице, позовавайки се на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал.

13. За да се приложат изискванията на параграф 10 към сделки с лица, различни от наети лица, трябва да съществува презумпция, подлежаща на отхвърляне, че справедливата стойност на получените стоки или услуги може да се оцени надеждно. Справедливата стойност се измерва към датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът предоставя услугите. В редки случаи, ако предприятието отхвърли презумпцията, тъй като не може да оцени надеждно справедливата стойност на получените стоки или услуги, предприятието оценява получените стоки или услуги и съответстващото увеличение на капитала индиректно чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, оценени към датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът предоставя услугите.

▼M23

13A. В частност, ако полученото разграничимо възнаграждение (ако има такова) изглежда по-малко от справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал или понесен пасив, това обстоятелство обичайно означава, че друго възнаграждение (тоест, неразграничими стоки или услуги) е (или ще бъде) получено. Предприятието измерва получените разграничими стоки или услуги в съответствие с настоящия МСФО. Предприятието оценява получените (или които трябва да бъдат получени) неразграничими стоки или услуги като разликата между справедливата стойност на плащането на базата на акции и справедливата стойност на получените (или които трябва да бъдат получени) разграничими стоки или услуги. Предприятието оценява получените неразграничими стоки или услуги на датата на споразумяването. За сделките с парични средства обаче задължението се преоценява в края на всеки отчетен период, докато то бъде уредено в съответствие с параграфи 30—33.

▼B

Сделки, при които се получават услуги

14. Ако предоставените инструменти на собствения капитал *се придобиват* незабавно, контрагентът не е длъжен да има определен трудов стаж, преди да получи безусловно право на собственост върху тези инструменти на собствения капитал. При отсъствие на доказателства за противното, предприятието приема, че услугите, предоставени от контрагента като престация за инструментите на собствения капитал, са получени. В този случай, на датата на споразумяването предприятието признава изцяло получените услуги със съответното увеличение на собствения капитал.

▼M43

15. Ако предоставените инструменти на собствения капитал не се придобиват, докато контрагентът не придобие определен трудов стаж, предприятието приема, че услугите, които трябва да бъдат предоставени от контрагента като престация за тези инструменти на собствения капитал, ще бъдат получени в бъдеще през *периода на придобиване*. Предприятието отчита тези услуги, докато те биват предоставяни от контрагента през периода на придобиване, със съответното увеличение на собствения капитал. Например:

▼B

а) ако на нието лице бъдат предоставени опции за акции с условие придобиване на три години стаж, то предприятието приема, че услугите, които ще бъдат предоставяни от наетото лице като престация за опциите за акции, ще бъдат получени в бъдеще през този тригодишен период на придобиване;

►M43 б) ако на нието лице бъдат предоставени опции за акции с условие за *постигане на определени резултати* и оставане на работа в предприятието до изпълнение на условието за такива резултати, като продължителността на периода на придобиване варира в зависимост от това, кога ще бъде изпълнено условието за резултатите, предприятието приема, че услугите, които ще бъдат предоставени от наетото лице като престация за опциите за акции, ще бъдат получени в бъдеще през очаквания период на придобиване. ◄ Предприятието оценява продължителността на очаквания период на придобиване към датата на споразумяване, въз основа на най-вероятния изход от условието за резултати. Ако условието за постигане на резултати е *пазарно условие*, приблизителната оценка на продължителността на очаквания период на придобиване трябва да отговаря на предположенията, направени при приблизителната оценка на справедливата стойност на предоставените опции и не трябва да се преработва на по-късен етап. Ако условието за резултати не е пазарно условие, предприятието преразглежда приблизителната си оценка на продължителността на периода на придобиване, ако е необходимо, ако последваща информация показва, че продължителността на периода на придобиване се различава от предварителните приблизителни оценки.

Сделки, оценявани чрез справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал

Определяне на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал

16. За сделки, оценявани чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, предприятието оценява справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към *датата на оценяването*, въз основа на пазарните цени, ако има такива, като има предвид условията, при които са предоставени тези инструменти на собствения капитал (предмет на изискванията на параграфи 19—22).

17. Ако няма такива пазарни цени, предприятието прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, използвайки техника на оценяване, за да прецени каква би била цената на тези инструменти на собствения капитал към датата на оценяване при честна сделка между информирани и желаещи страни. Техниката на оценяване трябва да отговаря на общоприетите методи на оценяване за ценообразуване на финансови инструменти и трябва да обхваща всички фактори и предположения, които информирани и желаещи участници на пазара биха взели предвид при определяне на цената (предмет на изискванията на параграфи 19—22).

18. Допълнение Б съдържа по-нататъшни насоки за оценяването на справедливата стойност на акции и опции за акции, като набляга на конкретните условия, които са общи характеристики на предоставянето на акции или опции за акции на наети лица.

▼B

Третиране на условията за придобиване

▼M59

19. Предоставянето на инструменти на собствения капитал може да бъде обвързано с изпълнението на конкретни условия за придобиване. Например предоставянето на акции или опции за акции на нето лице обикновено е обвързано с условието наетото лице да остане на работа в предприятието за определен период от време. Може да има условия за постигане на резултати, които трябва да бъдат удовлетворени, като например постигането на определен ръст на печалбата или определено повишение на цената на акциите на предприятието. Условията за придобиване, които не са пазарни условия, не се взимат предвид при оценяването на очакваната справедливата стойност на акциите или на опциите за акции към датата на оценяване. Вместо това условията за придобиване се взимат предвид чрез коригиране на броя на инструментите на собствения капитал, включени в оценката на размера на сделката, така че в крайна сметка сумата, призната за получените стоки или услуги като престация за предоставените инструменти на собствения капитал, се базира на броя на инструментите на собствения капитал, които в крайна сметка се придобиват. Следователно на кумулативна база не се признава сума за получените стоки или услуги, ако предоставените инструменти на собствения капитал не се придобиват, тъй като не е изпълнено *условието за придобиване*, което не е пазарно условие, например контрагентът няма определен трудов стаж или не е изпълнено условието за ниво на изпълнение съгласно изискванията на параграф 21.

▼B

20. За да приложи изискванията в параграф 19, предприятието трябва да признае сума за получените стоки или услуги през периода на придобиване, въз основа на най-добрата налична приблизителна оценка на броя на инструментите на собствения капитал, които се очаква да се придобият, и трябва да преработи приблизителната оценка, ако е необходимо, когато последващата информация покаже, че броят на инструментите на собствения капитал, които се очаква да се придобият, се различава от предходни приблизителни оценки. На датата на придобиването, предприятието трябва да преработи приблизителната оценка, за да я изравни с броя на инструментите на собствения капитал, които се придобиват в крайна сметка, предмет на изискванията в параграф 21.

21. Пазарните условия, като целева цена на акция, поставена като условие за придобиване (или възможност за упражняване), се взимат предвид, когато се прави приблизителната оценка на справедливата стойност на предоставяните инструменти на собствения капитал. Следователно при предоставяне на инструменти на собствения капитал с пазарни условия предприятието трябва да признае получените стоки или услуги от контрагента, който е постигнал всички други условия на придобиване (напр. услуги, получени от нето лице, което остава на работа за определения период от време), независимо дали това пазарно условие е постигнато.

▼M2

Третиране на условията за непридобиване

21A. По аналогичен начин, предприятието взема предвид всички условия, които не са условия за придобиване, при определянето на приблизителната оценка на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти. Следователно за предоставянето на капиталови инструменти с условия, които не са условия за придобиване, предприятието трябва да признае получените стоки или услуги от контрагента, който е постигнал всички условия на придобиване, които не са пазарни условия (напр. положен труд от нето лице, което остава на работа за определения период от време), независимо дали тези условия, които не са условия за придобиване, са постигнати.

▼B

Третиране на клаузата за подмяна

22. При опции с *клауза за подмяна*, клаузата за подмяна не се взима предвид при изготвянето на приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените опции към датата на оценяване. Вместо това, *опцията за подмяна* се отчита като предоставяне на нова опция, ако и когато впоследствие се издаде опция за подмяна.

След датата на придобиване

23. След като е признало получените стоки или услуги в съответствие с параграфи 10—22, както и съответно увеличение на собствения капитал, предприятието не може да прави последващи корекции на общата сума на собствения капитал след датата на придобиване. Например предприятието не може впоследствие да сторнира сумата, призната за получените услуги от нието лице, ако придобитите инструменти на собствения капитал по-късно бъдат отнети или, в случай с опции за акции, опциите не бъдат упражнени. Това изискване обаче не пречи на предприятието да признае прехвърляне в рамките на собствения капитал, т.е. прехвърляне от един компонент на собствения капитал към друг.

Ако справедливата стойност на капиталовия инструмент не може да се оцени надеждно

24. Изискванията по параграфи 16—23 се прилагат, когато предприятието е задължено да оценява сделка с плащане на базата на акции чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал. В редки случаи предприятието може да не е в състояние да оцени надеждно справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на оценяване, в съответствие с изискванията по параграфи 16—22. Само в такива редки случаи, вместо това, предприятието трябва да:

а) оцени инструментите на собствения капитал по тяхната *вътрешна стойност*, първоначално към датата, на която предприятието получи стоките или контрагентът предостави услугите, и впоследствие към ►**M5** края на всеки отчетен период ◄ и към датата на окончателно уреждане, като всяка промяна на вътрешно присъщата стойност се признава в печалбата или загубата. При предоставяне на опции за акции, споразумението за плащане на базата на акции е окончателно уредено, когато опциите бъдат упражнени, отнети (напр. при прекратяване на трудовите правоотношения), или при изтичане на срока (напр. в края на живота на опцията);

б) признае получените стоки или услуги на базата на броя на инструментите на собствения капитал, които в крайна сметка се придобиват или (когато е приложимо) са в крайна сметка упражнени. За да приложи това изискване към опции за акции Например предприятието трябва да признае получените стоки или услуги през периода на придобиване, ако има такива, в съответствие с параграфи 14 и 15, освен ако не важат изискванията на параграф 15, буква б) по отношение на пазарно условие. Сумата, призната за получените стоки или услуги през периода на придобиване, се базира на броя на опциите за акции, които се очаква да се придобиват. Предприятието трябва да преработи тази приблизителна оценка, ако е необходимо, ако последваща информация покаже, че броят на опциите за акции, които се очаква да се придобиват, се различава от предварителните приблизителни оценки. На

▼B

датата на придобиване предприятието трябва да преработи приблизителната оценка, така че да се равни с броя на инструментите на собствения капитал, които в крайна сметка са били придобити. След датата на придобиване, предприятието сторнира признатата сума за получените стоки или услуги, ако по-късно опциите за акции бъдат отнети или срокът им изтече в края на живота на опциите за акции.

25. Ако предприятие прилага параграф 24, не е необходимо да прилага параграфи 26—29, тъй като всяко изменение на условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал, ще бъде взето предвид при прилагането на метода на вътрешната стойност, изложен в параграф 24. Ако обаче предприятие уреди предоставяне на инструменти на собствения капитал, към които е бил приложен параграф 24:

а) ако уреждането се извърши през периода на придобиване, предприятието отчита уреждането като ускорено придобиване, и следователно незабавно признава сумата, която би била призната в противен случай за получени услуги през остатъка от периода на придобиване;

б) всяко плащане, извършено при уреждането, се отчита като обратно изкупуване на инструменти на собствения капитал, т.е. като намаление на собствения капитал, освен до степента, до която плащането надвишава вътрешната стойност на инструментите на собствения капитал, оценени към датата на обратно изкупуване. Всяко такова превишение се признава за разход.

Модификации в сроковете и условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал, включително откази и уреждания

26. Предприятието може да измени условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал. Например то може да намали цената на упражняване на опциите, предоставени на наети лица (т.е. повторно оценяване на опциите), което повишава справедливата стойност на тези опции. Изискванията в параграфи 27—29 за отчитане на ефектите от измененията се изразяват в контекста на сделките с плащане на базата на акции с наетите лица. Изискванията обаче се прилагат също и към сделки с плащане на базата на акции с лица, различни от наетите лица, които се оценяват чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал. В последния случай всяко позоваване в параграфи 27—29 на датата на споразумяване, се отнася за датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът предоставя услугите.

27. Предприятието признава, като минимум, получените услуги, оценени по справедлива стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване освен ако тези инструменти на собствения капитал не се придобиват, тъй като не отговарят на условието за придобиване (което не е пазарно условие), определено към датата на споразумяване. Това важи независимо от всякакви изменения на условията, при които са издадени инструментите на собствения капитал, или отказ, или уреждане на това предоставяне на инструменти на собствения капитал. Освен това предприятието признава ефектите от измененията, които повишават общата справедлива стойност на споразумението за плащане на базата на акции или носят полза на наетото лице по друг начин. Насоки за прилагането на това изискване са дадени в допълнение Б.

▼M2

28. Ако предприятието откаже или уреди предоставяне на капиталови инструменти през периода на придобиване (различно от предоставяне, отказано чрез отнемане, когато условията за придобиване не са изпълнени):

▼B

а) предприятието отчита отказа или уреждането като ускорено придобиване, и следователно незабавно признава сумата, която би била призната в противен случай за получени услуги през остатъка от периода на придобиване;

▼M2

б) всяко плащане, извършено при отказа или уреждането на предоставянето, се отчита като обратно изкупуване на капиталов дял, т.е. като намаление на собствения капитал, освен до степента, до която плащането превишава справедливата стойност на инструментите на собствения капитал, оценени към датата на обратното изкупуване. Всяко такова превишение се признава за разход. Ако обаче споразумението за плащане на базата на акции включва пасивни компоненти, предприятието преоценява справедливата стойност на пасива към датата на отказа или уреждането. Всяко плащане, извършено за уреждане на пасивния компонент, се отчита като погасяване на пасива.

▼B

в) ако на наетото лице бъдат предоставени нови инструменти на собствения капитал и на датата, на която тези нови инструменти на собствения капитал са предоставени, предприятието определи новите издадени инструменти на собствения капитал като такива, подменящи отказаните инструменти на собствения капитал, предприятието отчита предоставянето на заменящите инструменти на собствения капитал по същия начин, както изменението на първоначалното предоставяне на инструменти на собствения капитал в съответствие с параграф 27 и насоките от допълнение Б. Нарастващата справедлива стойност е разликата между справедливата стойност на заменящите инструменти на собствения капитал и нетната справедлива стойност на отказаните инструменти на собствения капитал, към датата на споразумяване относно заменящите инструменти на собствения капитал. Нетната справедлива стойност на отказаните инструменти на собствения капитал е тяхната справедлива стойност непосредствено преди отказа, намалена със сумата на всяко плащане, извършено към наетото лице при отказа на инструментите на собствения капитал, което се отчита като намаление на собствения капитал в съответствие с буква б) по-горе. Ако предприятието не определи издадените нови инструменти на собствения капитал, като инструменти на собствения капитал, които заменят отказаните такива, предприятието отчита тези нови инструменти на собствения капитал като ново предоставяне на инструменти на собствения капитал.

▼M2

28А. Ако предприятие или контрагент може да избере дали да постигне условие, което не е условие за придобиване, предприятието третира непостигането от предприятието или от контрагента на условието, което не е условие за придобиване, през периода на придобиване като отказ.

▼B

29. Ако предприятието изкупи обратно придобити инструменти на собствения капитал, плащането, в полза на наетото лице, се отчита като намаление на собствения капитал, освен до степента, до която това плащане надвишава справедливата стойност на обратно изкупените инструменти на собствения капитал, оценени към датата на обратно изкупуване. Всяко такова превишение се признава за разход.

▼B

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ, УРЕЖДАНИ С ПАРИЧНИ СРЕДСТВА

▼M59

30. За сделки с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства, предприятието оценява придобитите стоки или услуги и поетото задължение по справедливата стойност на задължението съгласно изискванията на параграфи 31—33Г. Докато задължението не бъде уредено, предприятието оценява повторно справедливата стойност на задължението към края на всеки отчетен период и към датата на уреждането му, като всички промени в справедливата стойност се признават в печалбата или загубата за периода.

31. Например предприятието може да предостави на наетите лица права за възползване от повишението на цената на акциите като част от техния пакет на възнаграждение, при което наетите лица ще имат право на бъдещо парично плащане (а не на инструменти на собствения капитал) на базата на повишение на цената на акциите на предприятието от определено равнище за определен период от време. Или предприятието може да предостави на наетите си лица правото да получат бъдещо парично плащане, като им предостави право на акции (включително акции, които да бъдат емитирани след упражняване на опциите за акции), които подлежат на обратно изкупуване или задължително (напр. при прекратяване на трудовото правоотношение), или по избор на наетото лице. Тези механизми са пример за сделки с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства. Правата за възползване от повишението на цената на акциите се използват, за да се илюстрират някои от изискванията по параграфи 32—33Г; но изискванията, предвидени в тези параграфи, се прилагат по отношение на всички сделки с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства.

▼B

32. Предприятието признава получените услуги и задължението да плати за тези услуги заедно с тяхното предоставяне от наетите лица. Например някои права за възползване от повишението на цената на акциите се придобиват незабавно и следователно наетите лица не са длъжни на навършват определен стаж, за да имат право на парично плащане. При отсъствие на доказателства за противното предприятието приема, че услугите, предоставени от наетите лица в замяна на права за възползване от повишението на цената на акциите, са получени. Така предприятието признава незабавно получените услуги и задължението да плати за тях. Ако правата за възползване от повишението на цената на акциите не се придобиват, докато наетите лица не навършат определен стаж, предприятието признава получените услуги и задължението да плати за тях, докато наетите лица предоставят услуги през този период.

▼M59

33. Задължението се оценява, първоначално и към края на всеки отчетен период до уреждането му, по справедливата стойност на правата за възползване от повишението на цената на акциите, като се прилага модел за оценка на опции и се взимат предвид условията, при които са предоставени тези права, и степента, до която наетите лица са предоставяли услуги до момента, при спазване на изискванията по параграфи 33А–33Г. Предприятието може да измени условията, при които е предоставено плащането на базата на акции, уреждани с парични средства. В параграфи Б44А—Б44В в допълнение Б се съдържат насоки за изменението на сделка с плащане на базата на акции, чиято класификация се променя от уреждана с парични средства в уреждана с издаване на инструменти на собствения капитал.

▼**M59**

ТРЕТИРАНЕ НА УСЛОВИЯТА ЗА ПРИДОБИВАНЕ И НЕПРИДОБИВАНЕ НА ПРАВА

33А. Сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства, може да бъде обвързана с удовлетворяването на определени условия за придобиване. Може да има условия за постигане на резултати, които трябва да бъдат удовлетворени, като например предприятието да постигне определен ръст на печалбата или определено повишаване на цената на акциите му. Условията за придобиване, които не са пазарни условия, не се взимат предвид при оценяването на очакваната справедлива стойност на плащането на базата на акции, уреждано с парични средства, към датата на оценяване. Вместо това условията за придобиване, които не са пазарни условия, се взимат предвид чрез коригиране на броя на стимулите, включени в оценяването на задължението, произтичащо от сделката.

33Б. С цел изпълнение на изискванията по параграф 33А предприятието признава стойност за получените стоки или услуги през периода на придобиване. Тази стойност се основава на най-добрата налична приблизителна оценка на броя на стимулите, които се очаква да бъдат придобити. Предприятието преразглежда тази приблизителна оценка, ако е необходимо, когато последващата информация покаже, че броят на стимулите, които се очаква да бъдат придобити, се различава от предходните приблизителни оценки. На датата на придобиването предприятието преразглежда приблизителната оценка, за да я изравни с броя на стимулите, които в крайна сметка са придобити.

33В. Пазарните условия, като целева цена на акция, с които е обвързано придобиването (или възможността за упражняване на правото), както и условията за непридобиване, се взимат предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставеното плащане на базата на акции, уреждано с парични средства, и при повторното оценяване на справедливата стойност в края на всеки отчетен период и към датата на уреждането.

33Г. В резултат от прилагането на параграфи 30—33В натрупаната сума, която в крайна сметка е призната за получените стоки или услуги като насрещна престация за плащане на базата на акции, уреждано с парични средства, е равна на платените парични средства.

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ С ХАРАКТЕРИСТИКА НА НЕТНО УРЕЖДАНЕ ЗА ЗАДЪЛЖЕНИЯ ЗА УДЪРЖАНЕ НА ДАНЪКА ПРИ ИЗТОЧНИКА

33Д. Данъчните закони или наредби може да задължават предприятието да удържа сума за покриване на данъчното задължение на наетото лице, свързано с плащане на базата на акции, и да прехвърля тази сума, обикновено в парични средства, на данъчния орган от името на наетото лице. За да се изпълни това задължение, условията на споразумението за плащане на базата на акции може да изисква или разрешава на предприятието да задържи брой инструменти на собствения капитал, равен на паричната стойност на данъчното задължение на наетото лице, от общия брой на инструментите на собствения капитал, които в противен случай биха били издадени на наетото лице при упражняване (или придобиване) на правото на плащане на базата на акции (т.е. споразумението за плащане на базата на акции има „характеристика на нетно уреждане“).

33Е. Като изключение от изискванията по параграф 34 сделката, описана в параграф 33Д, се класифицира в своята цялост като сделка с плащане на базата на акции, уреждана с издаване на инструменти на собствения капитал, ако така би била класифицирана в отсъствието на характеристиката на нетно уреждане.

▼M59

33Ж. Предприятието прилага параграф 29 от настоящия стандарт при отчитане на задържането на акции за финансиране на плащането към данъчните органи във връзка с данъчното задължение, свързано с плащането на базата на акции. Следователно плащането се отчита като намаление на собствения капитал с задържаните акции освен до степента, до която плащането превишава справедливата стойност на задържаните инструменти на собствения капитал към датата на нетното уреждане.

33З. Изключението по параграф 33Е не се прилага за:

а) споразумение за плащане на базата на акции с характеристика на нетно уреждане, за която не съществува задължение за предприятието съгласно данъчните закони или наредби да удържа сума за данъчното задължение на наетото лице, свързано с това за плащане на базата на акции; или

б) инструменти на собствения капитал, които предприятието е задържало в размер, превишаващ данъчното задължение на наетото лице, свързано с плащането на базата на акции (т.е. предприятието е удържало акции на стойност, която надвишава паричната стойност на данъчното задължение). Тези акции, удържани в превес, се отчитат счетоводно като плащане на базата на акции, уреждано с парични средства, когато стойността се изплаща на наетото лице в парични средства (или в други активи).

▼B

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ, ПРИ КОИТО ИМА АЛТЕРНАТИВА ЗА УРЕЖДАНЕ С ПАРИЧНИ СРЕДСТВА

34. Предприятието отчита сделките с плащане на базата на акции, при които условията на споразумението предоставят или на предприятието, или на контрагента възможност за избор дали предприятието да уреди сделката в парични средства (или други активи), или чрез емитиране на инструменти на собствения капитал, или компонентите на такава сделка като сделка с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства, ако и до степента, до която предприятието е поело задължение да уреди сделката с парични средства или като сделка с плащане на базата на акции, уреждана чрез издаване на инструменти на собствения капитал, ако и до степента, до която такова задължение не е било поето.

Сделки с плащане на базата на акции, при които условията на споразумението предоставят на контрагента избор за уреждане

35. Ако предприятието е дало на контрагента правото на избор дали дадена сделка с плащане на базата на акции да бъде уредена с парични средства ([1]) или чрез емисия на инструменти на собствения капитал, предприятието е предоставило съставен финансов инструмент, който включва дългов компонент (т.е. правото на контрагента да поиска плащане с парични средства) и капиталов компонент (т.е. правото на контрагента да поиска уреждане с инструменти на собствения капитал вместо с парични средства). За сделки с лица, различни от наети лица, при които справедливата стойност на получените стоки или услуги се оценява директно, предприятието оценява капиталовия компонент на съставния финансов инструмент като разлика между справедливата стойност на получените стоки или услуги и справедливата стойност на дълговия компонент към датата, на която са получени стоките или услугите.

36. При други сделки, включително сделки с наети лица, предприятието оценява справедливата стойност на съставния финансов инструмент към датата на оценяване, взимайки предвид условията, при които са дадени правата върху паричните средства или инструментите на собствения капитал.

([1]) В параграфи 35—43 всички позовавания на парични средства включват и други активи на предприятието.

▼B

37. За да приложи параграф 36, предприятието първо оценява справедливата стойност на дълговия компонент и след това оценява справедливата стойност на капиталовия компонент — взимайки предвид, че за да получи инструменти на собствения капитал, контрагентът трябва да се откаже от правото да получи парични средства. Справедливата стойност на съставния финансов инструмент е сумата от справедливите стойности на двата компонента. Сделките с плащане на базата на акции, при които обаче контрагентът има алтернатива за вида уреждане, често са така структурирани, че справедливата стойност на едната алтернатива на уреждане да е същата като другата. Например контрагентът може да има възможност за избор да получи опции за акции или права за възползване от повишаването на цената на акциите с парично уреждане. В такива случаи справедливата стойност на капиталовия компонент е нула, и следователно справедливата стойност на съставния финансов инструмент е същата, каквато е справедливата стойност на дълговия компонент. И обратно, ако справедливата стойност на алтернативите за уреждане е различна, справедливата стойност на капиталовия компонент обикновено е по-висока от нула, в който случай справедливата стойност на съставния финансов инструмент ще бъде по-висока от справедливата стойност на дълговия компонент.

38. Предприятието отчита по отделно получените или придобити стоки или услуги по отношение на всеки компонент на съставния финансов инструмент. За дълговия компонент предприятието признава придобитите стоки или услуги и задължението да плати за тези стоки или услуги, докато контрагентът доставя стоките или предоставя услугите, в съответствие с изискванията, които важат за сделките с плащане, на базата на акции, уреждани с парични средства (параграфи 30—33). За капиталовия компонент (ако има такъв) предприятието признава придобитите стоки или услуги и увеличение на собствения капитал, докато контрагентът доставя стоките или предоставя услугите, в съответствие с изискванията, които важат за сделките с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал (параграфи 10—29).

39. На датата на уреждането предприятието трябва да оцени повторно задължението до справедлива му стойност. Ако предприятието емитира инструменти на собствения капитал при уреждането, вместо да плати в парични средства, задължението се прехвърля директно в собствения капитал като престация за емитираните инструменти на собствения капитал.

40. Ако предприятието уреди сделката с парични средства вместо да емитира инструменти на собствения капитал, това плащане се прилага за пълно уреждане на задължението. Всеки капиталов компонент, признат по-рано, остава в собствения капитал. Като избира да получи парични средства при уреждането, контрагентът се отказва от правото да получи инструменти на собствения капитал. Това изискване обаче не пречи на предприятието да признае прехвърляне в рамките на собствения капитал, т.е. прехвърляне от един компонент на собствения капитал към друг.

Сделки с плащане на базата на акции, при които условията на споразумението предоставят на предприятието възможност за избор на уреждането

41. При сделки с плащане на базата на акции, при които условията на споразуменията предоставят на предприятието възможността за избор дали да уреди плащането в парични средства или чрез емисия на инструменти на собствения капитал, предприятието определя дали има настоящо задължение да уреди сделката в парични средства и отчита сделката с плащане на базата на акции по съответния начин. Предприятието има настоящо задължение за уреждане в парични средства, ако изборът на уреждане с инструменти на собствения капитал няма търговско съдържание (напр. защото предприятието има законова забрана да емитира акции) или предприятието има практика от миналото или заявена политика на уреждане с парични средства, или по принцип се разплаща в парични средства винаги когато контрагентът поиска парично уреждане.

▼B

42. Ако предприятието има настоящо задължение за уреждане в парични средства, то отчита сделката в съответствие с изискванията по параграфи 30—33, които важат за сделки с плащане на базата на акции, уреждани в парични средства.

43. Ако не съществува такова задължение, предприятието отчита сделката в съответствие с изискванията по параграфи 10—29, които важат за сделки с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал. При уреждането:

а) ако предприятието избере да уреди сделката в парични средства, паричното плащане се отчита като обратно изкупуване на капиталово участие, т.е. като намаление на собствения капитал, освен в случаите, отбелязани в буква в) по-долу;

б) ако предприятието избере да уреди сделката, като емитира инструменти на собствения капитал, не се изисква по-нататъшно отчитане (освен прехвърляне от един компонент на собствения капитал в друг, ако е необходимо), освен в случаите, отбелязани в буква в) по-долу;

в) ако предприятието избере алтернативата на уреждане с по-високата справедлива стойност към датата на уреждането, предприятието признава допълнителен разход за дадената превишаваща стойност, т.е. разликата между платените парични средства и справедливата стойност на капиталовия инструмент, който би бил емитиран в противен случай, или разликата между справедливата стойност на емитираните инструменти на собствения капитал и сумата на паричните средства, които биха били платени в противен случай, което от двете е приложимо.

▼M23

СДЕЛКИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ МЕЖДУ ПРЕДПРИЯТИЯ В РАМКИТЕ НА ГРУПА (ИЗМЕНЕНИЯ ОТ 2009 Г.)

43А. За сделки с плащане на базата на акции между предприятия в рамките на група предприятието, получаващо стоките или услугите, оценява в своите отделни или индивидуални финансови отчети получените стоки или услуги като сделка с плащане на базата на акции, уреждана чрез издаване на инструменти на собствения капитал, или като сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства, като за целта оценява:

а) естеството на предоставеното възнаграждение, и

б) своите собствени права и задължения.

Сумата, призната от предприятието, получаващо стоките или услугите, може да е различна от сумата, призната от консолидираната група или от друго предприятие в рамките на групата, уреждащо сделката с плащане на базата на акции.

43В. Предприятието, получаващо стоките или услугите, оценява получените стоки или услуги като сделка с плащане на базата на акции, уредена чрез издаване на инструменти на собствения капитал, когато:

а) предоставеното възнаграждение се състои от инструменти на собствения му капитал, или

б) предприятието няма задължение да уреди сделка с плащане на базата на акции.

Впоследствие предприятието преоценява такава сделка с плащане на базата на акции, уредена чрез издаване на инструменти на собствения капитал, само при промени в непазарните условия за придобиване в съответствие с параграфи 19—21. При всякакви други обстоятелства предприятието, получаващо стоките или услугите, оценява получените стоки или услуги като сделка с плащане на базата на акции, уредена с парични средства.

▼**M23**

43В. Предприятието, уреждащо сделката с плащане на базата на акции, когато друго предприятие в същата група получава стоките или услугите, признава сделката като сделка с плащане на базата на акции, уредена с издаването на инструменти на собствения капитал, само ако е уредена със собствените капиталови инструменти на предприятието. В противен случай сделката се признава като сделка с плащане на базата на акции, уредена с парични средства.

43Г. Някои сделки в рамката на група включват споразумения за изплащане, които изискват от едно предприятие в групата да плати на друго предприятие в същата група за това, че е осигурило на доставчиците на стоки или услуги плащания на базата на акции. В тези случаи предприятието, което получава стоките или услугите, отчита сделката с плащане на базата на акции в съответствие с параграф 43Б, независимо от споразуменията за изплащане в рамките на групата.

▼**B**

ОПОВЕСТЯВАНИЯ

44. Предприятието оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат естеството и степента на споразуменията за плащане на базата на акции, съществуващи през периода.

45. За да приложи принципа по параграф 44, предприятието трябва да оповести най-малко следната информация:

а) описание на всеки вид договореност за плащане на базата на акции, която е съществувала по което и да е време през периода, включително общите условия на всяко споразумение, като изисквания за придобиване, максимален срок на предоставените опции и метода на уреждане (в парични средства или в инструменти на собствения капитал). Предприятие със сходни по съдържание видове споразумения за плащане на базата на акции може да обобщи тази информация, освен ако не е необходимо отделно оповестяване за всяко споразумение, за да се изпълни принципа от параграф 44;

б) броя и среднопретеглените цени на упражняване на опциите за акции за всяка от следните групи опции:

i) в обращение към началото на периода;

ii) издадени през периода;

iii) отнети през периода;

iv) упражнени през периода;

v) изтекли през периода;

vi) в обращение в края на периода; и

vii) упражняеми в края на периода.

в) за опции за акции, упражнени през периода, среднопретеглена цена на акция към датата на упражняване на опцията. Ако опциите са упражнявани регулярно през периода, предприятието може вместо това да оповести средно претеглена цена на акциите през периода;

▼B

г) за опциите за акции, в обращение към края на периода, обхватът на цените на упражняване и среднопретеглен оставащ договорен срок. Ако обхватът на цените на упражняване е широк, опциите в обращение се разделят на обхвати, които имат смисъл за оценяване на евентуални парични средства и момент на емитиране на допълнителни акции и паричните средства, които може да бъдат получени при упражняване на тези опции.

46. Предприятието е длъжно да оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансови отчети да разберат как е определена справедливата стойност на получените стоки или услуги или справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал през периода.

47. Ако предприятието е оценявало справедливата стойност на получените стоки или услуги като престация за инструментите на собствения капитал на предприятието индиректно чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, за да спази принципа по параграф 46, предприятието трябва да оповести най-малко следната информация:

а) за опции за акции, издадени през периода, среднопретеглената справедлива стойност на тези опции към датата на оценяване и информация за това, как е определена тази справедлива стойност, включително:

i) използвания модел на ценообразуване на опции и входящите данни за този модел, включително средно претеглена цена на акциите, цена на упражняване, очаквана променливост, живот на опцията, очаквани дивиденти, безрисков лихвен процент и всякакви други входящи данни за модела, включително използвания метод и направените предположения, за да се включат ефектите от очаквано по-ранно упражняване на опциите;

ii) как е определена очакваната променливост, включително обяснение на степента, до която очакваната променливост се базира на историческата променливост; и

iii) дали и как всякакви други характеристики на предоставянето на опциите са включени в оценката на справедливата стойност, като например пазарни условия;

б) за други инструменти на собствения капитал, предоставени през периода (т.е. различни от опции за акции), броя и средно претеглената справедлива стойност на тези инструменти на собствения капитал към датата на оценяване и информация за това, как е оценена тази справедлива стойност, включително:

i) ако справедливата стойност не е оценявана на базата на наблюдаема пазарна цена, как е определена;

ii) дали и как очакваните дивиденти са включени в оценката на справедливата стойност; и

iii) дали и как всякакви други характеристики на предоставените инструменти на собствения капитал са включени в оценката на справедливата стойност;

в) за договорености за плащане на базата на акции, които са изменени през периода:

i) обяснение на тези изменения;

ii) нарастващата справедлива стойност (в резултат от тези изменения); и

iii) информация за това как е оценена нарастващата справедлива стойност в съответствие с изискванията на букви а) и б) по-горе, където е приложимо.

▼B

48. Ако предприятието е оценило директно справедливата стойност на получените стоки или услуги през периода, то трябва да оповести как е определена тази справедлива стойност, и дали справедливата стойност е измервана по пазарни цени за тези стоки и услуги.

49. Ако предприятието е отхвърлило презумпцията по параграф 13, то оповестява този факт и дава обяснение защо презумпцията е била отхвърлена.

50. Предприятието е длъжно да оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат ефекта от сделките с плащане на базата на акции върху печалбата или загубата на предприятието за периода и върху финансовото му състояние.

51. За да приложи принципа по параграф 50, предприятието оповестява най-малко следната информация:

а) сумата на разходите, признати за периода, възникващи от сделки с плащане на базата на акции, при които получените стоки или услуги не отговарят на изискванията за признаване като активи и следователно са признати незабавно като разход, включително отделно оповестяване на тази част от сумата на разходите, която произтича от сделки, отчетени като сделки с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал;

б) за задължения, възникващи от сделки с плащане на базата на акции:

i) общата балансова сума в края на периода; и

ii) общата вътрешна стойност в края на периода на задълженията, за които правото на контрагента на парични средства или други активи е придобито до края на периода (т.е. придобити права за възползване от повишаването на цената на акциите).

▼M59

52. Ако информацията, която настоящият МСФО изисква да бъде оповестена, не удовлетворява принципите от параграфи 44, 46 и 50, предприятието оповестява такава допълнителна информация, каквато е необходима за удовлетворяването им. Например, ако предприятието е класифицирало сделки с плащане на базата на акции като уреждани с издаване на инструменти на собствения капитал в съответствие с параграф 33E, предприятието оповестява приблизителната оценка на сумата, която очаква да прехвърли на данъчната администрация за уреждане на данъчното задължение на наетото лице, когато това е необходимо за информиране на потребителите относно въздействието на бъдещите парични потоци, свързани със споразумението за плащане на базата на акции.

▼B

ПРЕДХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

53. За сделки с плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал, предприятието е длъжно да прилага настоящия МСФО за предоставяне на акции, опции за акции или други инструменти на собствения капитал, които са предоставени след 7 ноември 2002 г. и все още не са придобити към датата на влизане в сила на настоящия МСФО.

54. Предприятието се насърчава, но не е задължено, да прилага настоящия МСФО към други предоставяния на инструменти на собствения капитал, ако предприятието публично е оповестило справедливата стойност на тези инструменти на собствения капитал, определена към датата на оценяване.

▼B

55. За всички предоставяния на инструменти на собствения капитал, за които се прилага настоящият МСФО, предприятието трябва да преработи сравнителната информация и където е приложимо, да коригира началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период.

56. За всички предоставяния на инструменти на собствения капитал, за които настоящият МСФО не е прилаган (напр. инструменти на собствения капитал предоставяни на или преди 7 ноември 2002 г.), предприятието независимо от това трябва да оповести информацията, изисквана по параграфи 44 и 45.

57. Ако след влизането в сила на настоящия МСФО предприятието измени условията на предоставяне на инструменти на собствения капитал, към които настоящият МСФО не е бил приложен, предприятието независимо от това трябва да приложи параграфи 26—29, за да се отчетат тези изменения.

58. За задължения, произтичащи от сделки с плащане на базата на акции, съществуващи към датата на влизане в сила на настоящия МСФО, предприятието е длъжно да приложи този МСФО със задна дата. За тези задължения предприятието трябва да преработи сравнителната информация, включително коригиране на началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период, за който сравнителната информация е преработена, с изключение на това, че предприятието не е длъжно да преработва сравнителната информация, когато тя се отнася до период или до дата, предхождащи 7 ноември 2002 г.

59. Предприятието се насърчава, но не се задължава, да прилага със задна дата този МСФО към други задължения, произтичащи от сделки с плащане на базата на акции, например към задължения, които са уредени през периода, за който е представена сравнителна информация.

▼M59

59А. Предприятието прилага измененията в параграфи 30—31, 33—33З и Б44А-Б44В, както е посочено по-долу. Предишни периоди не се преизчисляват.

а) Измененията в параграфи Б44А-Б44В се прилагат само за промени, настъпили на или след датата, на която предприятието е приложило измененията за първи път.

б) Измененията в параграфи 30—31 и 33—33Г се прилагат за сделки с плащане на базата на акции, които не са придобити към датата, на която предприятието прилага за първи път измененията, и към сделки с плащане на базата на акции, чиято дата на предоставяне е на или след датата, на която предприятието е приложило измененията за първи път. За непридобити сделки с плащане на базата на акции, предоставени преди датата, на която предприятието е приложило измененията за първи път, предприятието преоценява задължението към тази дата и признава ефекта на преоценката в неразпределената печалба (или в друг компонент на собствения капитал, по целесъобразност) в началото на отчетния период, през който тези изменения се прилагат за първи път.

▼M59

в) Измененията в параграфи 33Д—33З и изменението на параграф 52 се прилагат за сделки с плащане на базата на акции, които са непридобити (или са придобити, но не са упражнени) към датата, на която предприятието прилага за първи път измененията, и към сделки с плащане на базата на акции, чиято дата на предоставяне е на или след датата, на която предприятието е приложило измененията за първи път. За непридобити (или придобити, но неупражнени) сделки с плащане на базата на акции (или части от тях), които преди са били класифицирани като плащания на базата на акции, уреждани с парични средства, но понастоящем са класифицирани като уреждани с издаване на инструменти на собствения капитал в съответствие с измененията, предприятието прекласифицира в собствен капитал балансовата стойност на задължението за плащане на базата на акции към датата, на която то прилага измененията за първи път.

59Б. Независимо от изискванията по параграф 59А, предприятието може да прилага измененията в параграф 63Г със задна дата при спазване на преходните разпоредби на параграфи 53—59 от настоящия стандарт, в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, ако и само ако това е възможно без последваща оценка. Ако предприятието избере да прилага със задна дата, то трябва да направи това за всички изменения, въведени с *Класифициране и оценяване на сделки с плащане на базата на акции* (изменения на МСФО 2).

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

60. Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼M22

61. Параграф 5 беше изменен от МСФО 3 (преработен 2008 г.) и издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения също се прилагат за този по-ранен период.

▼M2

62. Предприятието прилага следните изменения със задна дата за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г:

(а) изискванията на параграф 21А по отношение на третирането на условията, които не са условия за придобиване;

(б) Преработените дефиниции на „придобиване“ и „условия на придобиване“ в Приложение А;

(в) измененията в параграф 28 и 28А по отношение на отказите.

Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящите изменения за период, започващ преди 1 януари 2009 г., то оповестява този факт.

▼**M59**

63. Предприятието прилага следните изменения, въведени със *Сделки в рамките на групата с плащане на базата на акции, уреждани с парични средства*, издадено през юни 2009 г., със задна дата при спазване на преходните разпоредби на параграфи 53—59 в съответствие с МСС 8 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 г.:

а) измененията в параграф 2, заличаването на параграф 3 и добавянето на параграфи 3А и 43А—43Г и параграфи Б45, Б47, Б50, Б54, Б56–Б58 и Б60 в приложение Б по отношение на счетоводното отчитане на сделки между предприятията в рамките на група.

б) преработените дефиниции в приложение А на следните термини:

— сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства

— сделка с плащане на базата на акции, уреждана чрез издаване на инструменти на собствения капитал

— споразумение за плащане на базата на акции

— сделка с плащане на базата на акции

Ако информацията, необходима за прилагането със задна дата, не е налице, дружеството отразява в своите отделни или индивидуални финансови отчети предварително признатите в консолидираните финансови отчети суми. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага настоящите изменения за период, започващ преди 1 януари 2010 г., то оповестява този факт.

▼**M32**

63А. МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* и МСФО 11, издадени през май 2011 г., измениха параграф 5 и допълнение А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

▼**M43**

63Б. С Г*одишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2011 г.*, издаден през декември 2013 г., бяха изменени параграфи 15 и 19. В приложение А бяха изменени определенията на „условия за придобиване“ и „пазарно условие“ и бяха добавени определения за „условие за резултати“ и „условие за работа“. Предприятието прилага тези изменения за бъдещи периоди за сделки с плащане на базата на акции, за които датата на споразумяването е на или след 1 юли 2014 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M53**

63В. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 6. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.

▼M59

63Г. С *Класификация и оценяване на сделки с плащане на базата на акции* (изменения на МСФО 2), издадени през юни 2016 г., бяха изменени параграфи 19, 30—31, 33, 52 и 63 и бяха добавени параграфи 33А — 33З, 59А и 59Б, 63Г и Б44А—Б44В и съответните им заглавия. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2018 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M23

ОТМЯНА НА ТЪЛКУВАНИЯ

64. *Сделки в рамките на групата с плащане на базата на акции, уредени с парични средства*, издадено през юни 2009 г., измества Разяснение 8 на КРМСФО *Обхват на МСФО 2* и Разяснение 11 на КРМСФО *МСФО 2 Операции с акции в рамките на групата и с обратно изкупени собствени акции.* Измененията, направени от този документ, включваха предишни изисквания, предвидени в Разяснение 8 на КРМСФО и Разяснение 11 на КРМСФО, както следва:

а) измениха параграф 2 и добавиха параграф 13А по отношение на счетоводното отчитане на сделки, при които не може конкретно да се определят някои или всички получени стоки или услуги. Тези изисквания влязоха в сила за годишните периоди, започващи на или след 1 май 2006 г.

б) добавиха параграфи Б46, В48, Б49, Б51–Б53, Б55, Б59 и Б61 в приложение Б. Тези изисквания влязоха в сила за годишните периоди, започващи на или след 1 март 2007 г.

Тези изисквания се прилагаха с обратна сила в съответствие с изискванията на МСС 8, при спазване на преходните разпоредби от МСФО 2.

▼B

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

▼M23

Сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства

Сделка с плащане на базата на акции, при която предприятието придобива стоки или услуги, като поема задължение да прехвърли на доставчика на тези стоки или услуги парични средства или други активи в размер на суми, които са базирани на цената (или стойността) на **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**) на предприятието или на друго предприятие в рамките на групата.

▼B

Наети лица и други лица, предоставящи сходни услуги	Физически лица, които предоставят персонални услуги на предприятието и/или: а) лицата се считат за наети лица за правни или данъчни цели, б) лицата работят за предприятието под неговото ръководство по същия начин, както лицата, които се считат за наети лица за правни или данъчни цели, или в) предоставяните услуги са аналогични на тези, предоставяни от наетите лица. Например терминът обхваща целия управленски персонал, т.е. лицата, които имат правомощия и отговорности да планират, ръководят и контролират дейностите на предприятието, включително неизпълнителни директори.
Инструмент на собствения капитал	Договор, който осигурява остатъчен дял в активите на дадено предприятие след приспадане на всички негови пасиви ([1]).
Предоставян инструмент на собствения капитал	Правото (условно и безусловно) на **инструмент на собствения капитал** на предприятието, предоставено от предприятието на друго лица по силата на **споразумение за плащане на базата на акции**.

▼M23

Сделка с плащане на базата на акции, уреждана чрез издаване на инструменти на собствения капитал	**Сделка с плащане на базата на акции**, при която предприятието а) получава стоки или услуги като насрещна престация за своите **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**), или б) получава стоки или услуги, но липсва задължение за уреждане на сделката с доставчика.

▼B

Справедлива стойност	Сумата, за която даден актив може да бъде разменен или даден пасив — уреден, или **предоставен инструмент на собствения капитал** би могъл да се размени в сделка при справедливи пазарни условия между несвързани, информирани и желаещи страни.

([1]) *Общите положения* дефинират пасива като настоящо задължение на предприятието, произтичащо от минали събития, уреждането на които се очаква да доведе до изходящ поток от предприятието на ресурси, които въплъщават икономически ползи (т.е. изходящ паричен поток или други активи на предприятието).

▼B

Дата на споразумяване — Датата, на която предприятието и други лице (включително нието лице) се договарят за **плащане на базата на акции**, като предприятието и контрагентът имат споделено разбиране за сроковете и условията на споразумението. На датата на споразумяване предприятието дава на контрагента правото на парични средства, други активи или **инструменти на собствения капитал** на предприятието, при условие че са изпълнени определени **условия на предоставяне**, ако има такива. Ако това споразумение е предмет на процедура на одобрение (например от акционерите) датата на споразумяване е датата, на която е получено одобрението.

Вътрешна стойност — Разликата между **справедливата стойност** на акциите,които контрагентът има (условно или безусловно) право да запише или които има право да получи, и цената(ако има такава), която контрагентът е (или ще бъде)длъжен да плати за тези акции. Например **опция за акция** с цена на упражняване 15 ВЕ [1] на акция със **справедлива стойност** 20 ВЕ има вътрешна стойност в размер на 5 ВЕ.

▼M43

Пазарно условие — **Условие за резултати**, от което зависи цената на упражняване, придобиването или възможността за упражняване на **инструмент на собствения капитал**, което е свързано с пазарната цена (или стойността) на **инструментите на собствения капитал** на предприятието (или на инструменти на собствения капитал на друго предприятие в същата група), като:

а) постигане на определена цена на акция или определен размер на **вътрешната стойност на опция за акции**; или

б) постигане на определена цел, която се основава на пазарната цена (или стойността) на **инструментите на собствения капитал на предприятието** (или на инструменти на собствения капитал на друго предприятие в същата група), съотнесено към индекс на пазарните цени на **инструменти на собствения капитал** на други предприятия.

Пазарното условие изисква от контрагента да завърши определен период на трудов стаж (т.е. **условие за работа**); изискването за трудов стаж може да бъде изрично или подразбиращо се.

[1] В настоящото допълнение паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ).

▼B

Дата на оценяване	Датата, на която се оценява **справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал** за целите на МСФО. За сделки с **наети лица и други лица, извършващи сходни услуги**, датата на оценяване **е датата на споразумяване**. За сделки с лица, различни от наети лица (и тези, предоставящи сходни услуги), датата на оценяване е датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът извършва услугите.

▼M43

Условие за резултати	**Условие за придобиване**, което изисква: а) контрагентът да завърши определен период на трудов стаж (т.е. **условие за работа**); изискването за трудов стаж може да бъде изрично или подразбиращо се; и б) постигането на определено целево равнище на изпълнение, докато контрагентът предоставя услугата, изисквана в буква а). Периодът на постигане на определено целево равнище на изпълнение: а) не превишава края на периода на трудов стаж; и б) може да започне преди периода на придобиване на трудовия стаж, при условие че датата, от която започва постигането на определено целево равнище на изпълнение, не е значително преди началото на периода на трудовия стаж. Целевото равнище на изпълнение се определя чрез позоваване на: а) операциите (или дейностите) на самото предприятие или операциите или дейностите на друго предприятие в същата група (т.е. непазарно условие); или б) цената (или стойността) на **инструментите на собствения капитал** на предприятието или инструментите на собствения капитал на друго предприятие в същата група (включително акции и **опции за акции**) (т.е. **пазарно условие**). Постигането на определено целево равнище на изпълнение може да се отнася или до резултатите на предприятието като цяло, или до част от предприятието (или част от групата), като подразделение или отделно наето лице.

▼B

Характеристика на подмяна	Характеристика, която предвижда автоматично предоставяне на допълнителни **опции за акции** винаги, когато притежателят на опция упражни по-рано предоставените му опции, като използва акции на предприятието вместо парични средства за заплащане на цената на упражняване.

▼B

Опция за подмяна	Нова **опция за акции**, предоставена, когато една акция е използвана за заплащане на цената на упражняване на предишна **опция за акции**.

▼M43

Условие за работа	**Условие за придобиване**, което изисква контрагентът да придобие определен трудов стаж, през който предоставя услуги на предприятието. Ако контрагентът, независимо от причината, престане да предоставя услуги през **периода на придобиване**, той не удовлетворява условието. Условието за работа не изисква да бъде постигнато определено целево равнище на изпълнение.

▼M23

Споразумение за плащане на базата на акции	Споразумение между предприятието (или друго предприятие ([a]) в същата група или акционер на предприятие в рамките на групата) и друга страна (включително нието лице), по силата на което другата страна има право да получи: а) парични средства или други активи на предприятието за суми, базирани на цената (или стойността) на **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**) на предприятието или на друго предприятие в рамките на групата, или б) **инструменти на собствения капитал** (включително акции или **опции за акции**) на предприятието или на друго предприятие в рамките на групата при условие че са спазени всички определени **условия за придобиване**.
Сделка с плащане на базата на акции	Сделка, при която предприятието а) получава стоки или услуги от доставчика на тези стоки или услуги (включително нието лице) при **споразумение за плащане на базата на акции**, или б) поема задължение за уреждане на сделка с доставчика на базата на **споразумение за плащане на базата на акции**, когато друго предприятие в рамките на групата получава тези стоки или услуги.

([a]) ►M32 Съгласно допълнение А към МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* „група“ е „предприятието майка и неговите дъщерни предприятия“ от гледна точка на крайното предприятие майка на отчитащото се предприятие. ◄

▼B

Опция за акции	Договор, който дава на притежателя право, но не и задължение, да запише акции на предприятието на фиксирана или определима цена за определен период от време.

▼M2

Придобиване	Възникване на право. По силата на **споразумение за плащане на базата на акции** правото на контрагента да получи парични средства, други активи или **инструменти на собствения капитал** на предприятието възниква при удовлетворяване на определени **условия за придобиване**.

▼M43

Условие за придобиване	Условие, което определя дали предприятието получава услугите, които дават право на контрагента да получи парични средства, други активи или **инструменти на собствения капитал** на предприятието по силата на **споразумение с плащане на базата на акции**. Условието за придобиване е или **условие за работа**, или **условие за резултати**.

▼B

Период на придобиване	Периодът, през който се удовлетворяват всички определени **условия за придобиване** на дадено **споразумение за плащане на базата на акции**.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Определяне на справедливата стойност на предоставяните инструменти на собствения капитал

Б1. Параграфи Б2–Б41 от настоящото допълнение съдържат по-нататъшни насоки за оценяването на справедливата стойност на предоставени акции и опции за акции, като акцентът се поставя върху конкретните условия, които са общи характеристики на предоставянето на акции и опции за акции на наети лица. Следователно то не е изчерпателно. Освен това, тъй като при въпросите за оценяването, разглеждани по-долу, се отделя внимание главно на акции и опции за акции, предоставяни на наети лица, приема се, че справедливата стойност на акциите или опциите за акции се оценява към датата на споразумяване. Много от въпросите на оценяването, разглеждани по-долу, (напр. определяне на очакваната променливост) са валидни също и в контекста на приблизителната оценка на акции или опции за акции, предоставяни на лица, различни от наетите лица, към датата, на която предприятието получава стоките или контрагентът извършва услугата.

▼B

Акции

Б2. За акции, предоставени на наети лица, справедливата стойност на акциите се оценява по пазарни цени на акциите на предприятието (или приблизително оценена пазарна цена, ако акциите на предприятието не се търгуват публично), коригирани, за да се отчетат условията, при които са предоставени акциите (с изключение на условия за придобиване, които се изключват от оценката на справедливата стойност в съответствие с параграфи 19—21).

Б3. Например ако наетото лице няма право да получава дивиденти през периода на придобиване, този фактор трябва да бъде взет предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции. По подобен начин, ако акциите са предмет на ограничения за прехвърляне след датата на придобиване, този фактор трябва да се вземе предвид, но само до степента, до която ограниченията след придобиването засягат цената, която информиран и желаещ участник на пазара би платил за тази акция. Например ако акциите се търгуват активно на активен и ликвиден пазар, ограниченията за прехвърляне след придобиването може да имат много малък или никакъв ефект върху цената, която информиран и желаещ участник на пазара би платил за тези акции. Ограничения за прехвърляне или други ограничения, които съществуват през периода на придобиване, не се взимат предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции към датата на споразумяване, тъй като тези ограничения произтичат от наличието на условия за придобиване, които се отчитат в съответствие с параграфи 19—21.

Опции за акции

Б4. За опции за акции, предоставени на наети лица, в много случаи пазарни цени не съществуват, тъй като предоставените опции са предмет на условия, които не са в сила за търгуваните опции. Ако не съществуват търгувани опции с аналогични условия, справедливата стойност на предоставените опции се оценява чрез прилагането на модел за оценяване на опции.

Б5. Предприятието трябва да вземе предвид фактори, които информирани и желаещи участници на пазара биха взели предвид при избор на модела за оценяване на опции, който да приложат. Например много опции на наети лица са с дълъг живот, обикновено с възможност за упражняване през периода между датата на придобиване и края на живота на опцията, и обикновено се упражняват рано. Тези фактори трябва да се взимат предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на опциите към датата на споразумяване. За много предприятия това може да изключи възможността за използване на формулата Блек—Шулс—Мертон, която не позволява възможност за упражняване преди края на живота на опцията и може да не отразява адекватно ефектите от очакваното ранно упражняване. Тя не позволява и възможност очакваната променливост и други входящи данни в модела да варират през живота на опцията. За опции с относително кратък договорен срок обаче или които трябва да бъдат упражнени в рамките на кратък период след датата на придобиване, посочените по-горе фактори може да не са приложими. В тези случаи формулата Блек—Шулс—Мертон може да генерира стойност, която по същество е същата както при един по-гъвкав модел за оценяване на опции.

▼B

Б6. При всички модели за оценяване на опции се взимат предвид като минимум следните фактори:

а) цената на упражняване на опцията;

б) живота на опцията;

в) текуща цена на стоящите в нейната основа акции;

г) очакваната променливост на цената на акцията;

д) очакваните от акцията дивиденти (ако е уместно); и

е) безрисковия лихвен процент за периода на опцията.

Б7. Други фактори, които информирани и желаещи участници на пазара биха взели под внимание при определяне на цената също трябва да бъдат взети предвид (с изключение на условията за придобиване и характеристиките на подмяна, които се изключват от оценката на справедливата стойност съгласно параграфи 19—22).

Б8. Например опция за акции, предоставена на нието лице, обикновено не може да бъде упражнена през определени периоди (напр. през периода на придобиване или през периоди, посочени от регулаторните органи за ценните книжа). Този фактор се взима предвид, ако при прилагания модел за оценяване на опции по принцип се приема, че опцията може да бъде упражнена по всяко време от нейния период. Ако едно предприятие обаче използва модел за оценяване на опции, с който се оценяват опции, които могат да бъдат упражнени само в края на техния период, не се изисква корекция за невъзможността те да бъдат упражнени през периода на придобиване (или други периоди през живота на опцията), тъй като при модела приема, че опциите не могат да бъдат упражнявани през тези периоди.

Б9. По аналогичен начин, друг фактор, често срещан при опциите за акции в полза на наети лица, е възможността за ранно упражняване на опцията, например тъй като опцията не е свободно прехвърляема или защото наетото лице трябва да упражни всички придобити опции при прекратяване на трудовото правоотношение. Ефектите от очакваното ранно упражняване трябва да се взимат предвид, както е посочено в параграфи Б16—Б21.

Б10. Факторите, които информиран и желаещ участник на пазара не би разглеждал при определяне на цената на опцията за акции (или друг инструмент на собствения капитал), не се взимат предвид при приблизителната оценка на справедливата стойност на предоставените опции за акции (или други инструменти на собствения капитал). Например при опции за акции, предоставени на нието лице, факторите, които влияят на стойността на опцията само от гледна точка на отделното нието лице, не са от значение при приблизителната оценка на цената, която би била определена от информиран и желаещ участник на пазара.

▼B

Входящи данни в моделите за оценяване на опции

Б11. При приблизителната оценка на очакваната променливост и дивидентите от стоящите в основата акции, целта е да се оценят приблизително очакванията, които биха били отразени в текущата пазарна или договорена разменна цена на опцията. По аналогичен начин, когато се оценяват ефектите от ранно упражняване на опции за акции в полза на наети лица, целта е да се оценят приблизително очакванията, които би имало външно лице с достъп до подробна информация за поведението на наето лице по отношение упражняването на опции въз основа на информация, налична към датата на споразумяване.

Б12. Често е вероятно да има набор от приемливи очаквания за бъдещата променливост, дивиденти и поведение на упражняване, вариращи в рамките на определен обхват. Ако това е така, очакваната стойност се изчислява чрез претегляне на всяка сума в рамките на обхвата с вероятността за нейното осъществяване.

Б13. В общия случай, очакванията за бъдещето се основават на минал опит, като се модифицират, ако основателно се очаква бъдещето да се различава от миналото. При някои обстоятелства установими фактори може да сочат, че некоригираният исторически опит е относително слабо средство за прогнозиране на бъдещи събития. Например ако предприятие с две коренно различни дейности се освободи от едната, която е била значително по-малко рискова от другата, историческата променливост може да не е най-добрата информация, на която да базираме разумни очаквания за бъдещето.

Б14. При други обстоятелства може да не е налична историческа информация. Например новорегистрирано на борсата предприятие има много малко или никакви исторически данни за променливостта на цената на акциите си. Нерегистрирани и новорегистрирани на борсата предприятия са разгледани подробно по-долу.

Б15. Като обобщение дадено предприятие не трябва просто да базира приблизителните си оценки на променливостта, поведението при упражняване и дивидентите върху историческа информация, без да взема предвид степента, в която се очаква миналият опит приемливо да предсказва бъдещето.

Очаквано ранно упражняване

Б16. Наетите лица често упражняват опциите за акции по-рано поради редица причини. Например опциите за акции на наето лице обикновено не подлежат на прехвърляне. Това често кара наетите лица да упражняват по-рано своите опции за акции, тъй като това е единственият начин за тях да ликвидират своите позиции. Също така, наети лица, които прекратят трудовите си правоотношения, обикновено са задължени да упражнят всички придобити опции в кратък период от време, в противен случай опциите за акции биват отнети. Този фактор също води до ранно упражняване на опции за акции на наети лица. Други фактори, водещи до ранно упражняване са избягването на риск и липсата на диверсификация на богатството.

Б17. Начините, по които се взимат предвид ефектите от ранно упражняване, зависят от вида на прилагания модел за оценяване на опции. Например очакваното ранно упражняване може да се вземе предвид, като се използва приблизителна оценка на очаквания период на опцията (който за опция за акции на наето лице е периода от датата на споразумяване до датата, на която се очаква да бъде упражнена опцията) като входящи данни в модела за оценяване на опции (напр. формулата Блек—Шулс—Мертон). Като алтернатива, очакваното ранно упражняване може да се моделира като биномен или аналогичен модел за оценяване на опции, при който договореният период се използва като входящ параметър.

▼B

Б18. Факторите, които трябва да се взимат предвид при приблизителната оценка на ранно упражняване, включват:

а) продължителността на периода на придобиване, тъй като опцията за акции обикновено не може да бъде упражнена преди края на периода на придобиване. Следователно определянето на последствията от оценката на очаквано ранно упражняване се базира на предположението, че опциите ще се придобиват. Последствията от условията на придобиване са разгледани в параграфи 19—21;

б) средната продължителност на времето, през което сходни опции са оставали в обращение в миналото;

в) цената на стоящите в основата акции. Опитът може да показва, че наетите лица са склонни да упражняват опциите, когато цената на акциите достигне определено равнище над цената на упражняване;

г) нивото на наетото лице в организацията. Например опитът може да показва, че наетите лица на по-високо ниво имат склонност да упражняват опциите си по-късно от наетите лица на по-ниско ниво (разгледано по-подробно в параграф Б21);

д) очакваната променливост на стоящите в основата акции. Обикновено тенденцията е наетите лица да упражняват опциите за силно променливи акции по-рано, отколкото за акции с ниска променливост.

Б19. Както е отбелязано в параграф Б17, ефектите от ранно упражняване биха могли да се взимат предвид, като приблизителната оценка на очаквания период на съществуване на опцията се използва като входящ параметър в модела за оценяване на опции. Когато се прави приблизителна оценка на очаквания период на съществуване на опция за акции, предоставена на група наети лица, предприятието може да базира тази оценка на среднопретегления по подходящ начин очакван период на съществуване на опциите за цялата група наети лица или за подгрупи наети лица в рамките на тази група, на базата на по-подробни данни за поведението на наетите лица при упражняване на правата (разгледано по-долу).

Б20. Разделянето на предоставените опции по групи наети лица с относително хомогенно поведение при упражняването е вероятно да бъде важно. Стойността на опцията не е линейна функция на продължителността на съществуване на опцията; тя се повишава с намаляващ темп с удължаването на срока. Например при равни други условия, макар че двегодишна опция струва повече от едногодишна опция, тя не струва два пъти повече. Това означава, че при изчисляване на приблизителната оценка за стойността на опция на базата на единствен среднопретеглен период на съществуване, който включва значително различаващи се отделни периоди на съществуване, ще се надцени общата справедлива стойност на предоставените опции за акции. Разделянето на предоставените опции на няколко групи, всяка от които има относително тесен обхват на периоди на съществуване, включени в нейния средно претеглен период на съществуване, намалява това надценяване.

Б21. Подобни аргументи важат и когато се използва биномен или аналогичен модел. Например опитът на едно предприятие, което предоставя опции на всички равнища наети лица, може да показва, че висшият управленски персонал е склонен да държи по-дълго опциите си в сравнение с наетите лица на средно ниво, както и че наетите лица на по-ниско ниво имат склонност да упражняват своите опции по-рано от всяка друга група. Освен това, наети лица, които биват насърчавани или

▼B

задължавани да държат минимален размер от инструментите на собствения капитал на своя работодател, включително опции, може средно да упражняват опциите си по-късно от наети лица, които не са обект на такава разпоредба. При тези ситуации разделянето на опции по групи получатели с относително хомогенно поведение при упражняване ще доведе до по-точна приблизителна оценка на общата справедлива стойност на предоставените опции за акции.

Очаквана променливост

Б22. Очакваната променливост е мярка за размера на очакваните колебания на цената през периода. Мярката за променливост, използвана в моделите за оценяване на опции, е годишното стандартно отклонение на непрекъснато натрупваната сложна норма на възвръщаемост на акцията за определен период от време. Променливостта обикновено се представя на годишна база, която е съпоставима, независимо от периода време, използван при изчислението, например ежедневни, седмични или месечни наблюдения на цените.

Б23. Нормата на възвръщаемост (която може да е положителна или отрицателна) на акция за даден период измерва колко е спечелил акционерът от дивиденти и от повишение (или намаление) на цената на акцията.

Б24. Очакваната променливост на годишна база е обхватът, в рамките на който непрекъснато натрупваната сложна годишна норма на възвръщаемост се очаква да попада приблизително в две трети от времето. Например ако кажем, че акция с очаквана непрекъснато натрупвана сложна норма на възвръщаемост от 12 % е с променливост 30 %, това означава, че вероятността нормата на възвръщаемост на акцията за една година да бъде между — 18 % (12 %—30 %) и 42 % (12 %—30 %) е приблизително две трети. Ако цената на акцията е 100 ВЕ в началото на годината и не се изплащат дивиденти, цената на акцията в края на годината се очаква да бъде между 83,53 ВЕ (100 ВЕ × $e^{-0,18}$) и 152,20 ВЕ (100 ВЕ × $e^{0,42}$) през приблизително две трети от времето.

Б25. Факторите, които се взимат предвид при оценяването на очакваната променливост, включват:

а) предполагаемата променливост на търгуваните опции за акции върху акциите на предприятието или други негови търгувани инструменти, които имат характеристики на опции (като конвертируем дълг), ако има такива;

б) историческата променливост на цената на акциите през последния период, който е най-общо съизмерим с очаквания срок на опцията (като се има предвид оставащият договорен живот на опцията и ефектите от очаквано ранно упражняване на опцията);

в) продължителността на времето, през което акциите на предприятието са били търгувани публично. Новорегистрирано на борсата предприятие има висока историческа променливост в сравнение с аналогични предприятия, които са били по-дълго регистрирани на борсата. По-долу са дадени допълнителни насоки за новорегистрираните на борсата предприятия.

г) тенденцията на променливостта да се връща към своята средна стойност, т.е. към нейното дългосрочно средно равнище и други фактори, показващи, че очакваната бъдеща променливост може да се различава от тази в миналото. Например ако цената на акциите на едно предприятие е извънредно променлива за даден определим период от време, поради провалил се опит за поглъщане или основно преструктуриране, този период може да се пренебрегне при изчисляването на историческата средна годишна променливост;

▼B

д) подходящи и регулярни периоди на наблюдения на цената. Ценовите наблюдения трябва да са последователни в различните периоди от време. Например едно предприятие може да използва цената при затваряне на пазара за всяка седмица или най-високата цена за седмицата, но не трябва да използва цената при затваряне на пазара за няколко седмици и най-високата цена за други седмици. Освен това, ценовите наблюдения трябва да се изразяват в същата валута като цената на упражняване на опциите.

Новорегистрирани на борсата предприятия

Б26. Както бе отбелязано в параграф Б25, едно предприятие трябва да вземе предвид историческата променливост на цената на акциите през последния период, който е съизмерим най-общо с очаквания период на продължителност на опцията. Ако новорегистрирано на борсата предприятие не разполага с достатъчно информация за историческа променливост, то все пак трябва да я изчисли за най-дългия период, през който акциите са търгувани. То може да вземе предвид и историческата променливост на сходни предприятия след съпоставими периоди в тяхното развитие. Например предприятие, което е регистрирано на борсата само от една година и предоставя опции със среден очакван период на съществуване пет години, може да разгледа модела на изменение и равнището на историческата променливост на предприятия в същия отрасъл за първите шест години, през които техните акциите са били търгувани публично.

Нерегистрирани на борсата предприятия

Б27. Едно предприятие, което не е регистрирано на борсата, не разполага с историческа информация, която да вземе предвид, когато прави оценка на очакваната променливост. Някои фактори, които трябва да се взимат предвид вместо това, са дадени по-долу.

Б28. В някои случаи нерегистрирано на борсата предприятие, което регулярно емитира опции или акции за наети лица (или други лица) може да е създало вътрешен пазар за своите акции. Променливостта на цените на тези акции може да се вземе предвид, когато се оценява очакваната променливост.

Б29. Като алтернатива предприятието може да вземе предвид историческата или предполагаемата променливост на сходни регистрирани на борсата предприятия, за които е налична информация за цената на акциите или на опциите за акции, която да използва при оценката на очакваната променливост. Това би било подходящо, ако предприятието е базирало стойността на своите акции върху цените на акциите на аналогични регистрирани на борсата предприятия.

Б30. Ако предприятието не е базирало оценката си за стойността на своите акции върху цените на акции на сходни предприятия, регистрирани на борсата, а вместо това е използвало друга методика на оценяване за определяне на стойността на своите акции, предприятието може да направи оценка на очакваната променливост, в съответствие с тази методика на оценяване. Например предприятието може да оцени своите акции на база нетни активи или печалба. То може да вземе предвид очакваната променливост на стойностите на нетните активи или печалбата.

Очаквани дивиденти

Б31. Дали очакваните дивиденти трябва да се взимат предвид, когато се оценява справедливата стойност на предоставените акции или опции зависи от това дали контрагентът има право на дивиденти или еквиваленти на дивиденти.

▼B

Б32. Например ако на наетите лица са предоставени опции и те имат право на дивиденти по стоящите в основата акции или еквиваленти на дивиденти (които може да бъдат платени в парични средства или да се приложат за намаляване на цената на упражняване) между датата на споразумяване и датата на упражняване, предоставените опции трябва да се оценяват все едно няма да бъдат плащани дивиденти по стоящите в основата акции, т.е. входящите данни за очакваните дивиденти трябва да бъдат нула.

Б33. По аналогичен начин, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции на наети лица към датата на споразумяване, не се изисква корекция за очакваните дивиденти, ако наетото лице има право да получи дивидентите, изплащани през периода на придобиване.

Б34. И обратно, ако наетите лица нямат право на дивиденти или еквиваленти на дивиденти през периода на придобиване (или преди упражняването, при опции), при оценката към датата на споразумяването на права върху акции или опции трябва да се вземат предвид очакваните дивиденти. Това означава, че когато се прави оценка на справедливата стойност на предоставени опции, очакваните дивиденти трябва да се включат в прилагането на модела за оценяване на опции. Когато се прави оценка на справедливата стойност на предоставени акции, тази оценка трябва да се намали с настоящата стойност на дивидентите, които се очаква да бъдат платени през периода на придобиване.

Б35. При моделите за оценяване на опции по принцип се изисква очакваната доходност от дивиденти. Моделите обаче могат да бъдат променени така че да се използва сумата на очакваните дивиденти, вместо доходността. Предприятието може да използва или очакваната доходност от дивиденти, или очакваните плащания на дивиденти. Ако предприятието използва второто, то трябва да вземе предвид историческия модел на увеличения на дивидентите. Например ако политиката на предприятието по принцип е била да повишава дивидентите средно с 3 % годишно, при оценката на стойността на опциите му не би трябвало да се приема фиксиран размер на дивидентите през целия период на съществуване на опцията, освен ако няма доказателства, които да подкрепят това предположение.

Б36. По принцип, предположенията за очакваните дивиденти трябва да се базират на публично налична информация. Предприятие, което не плаща дивиденти и не планира да изплаща такива, трябва да приеме, че очакваната доходност от дивиденти е равна на нула. Ново предприятие обаче, при което няма исторически данни за изплащането на дивиденти, може да се очаква да започне да изплаща дивиденти през очаквания период на съществуване на опциите за акции на своите наети лица. Тези предприятия могат да използват средната стойност на своята доходност от дивиденти в миналото (нула) и средната доходност от дивиденти на подходяща група сравними предприятия.

Безрисков лихвен процент

Б37. Обикновено безрисковият лихвен процент е заложената текуща доходност на държавните ценни книжа с нулев купон на страната, в чиято валута се изразява цената на упражняване на опциите, с оставащ срок равен на очаквания период на съществуване на опцията, която се оценява (на базата на оставащия договорен период на съществуване на опцията и като се имат предвид ефектите от очаквано ранно упражняване). Може да е необходимо да се използва подходящ заместител, ако не съществуват такива държавни емисии или ако обстоятелствата покажат, че възприетата доходност на държавните ценни книжа

▼B

с нулев купон не е представителна за безрисковия лихвен процент (например в свръхинфлационни икономики). Също така, когато се оценява справедливата стойност на опция със срок, равен на очаквания срок на опцията, която се оценява, трябва да се използва подходящ заместител, ако участниците на пазара обичайно определят безрисковия лихвен процент като използват този заместител, а не заложената доходност на държавни ценни книжа с нулев купон.

Ефекти върху капиталовата структура

Б38. Обикновено трети лица, а не предприятието, продават търгуваните опции за акции. Когато тези опции за акции бъдат упражнени, продавачът доставя акциите на притежателя на опциите. Тези акции се придобиват от съществуващи акционери. Ето защо упражняването на търгувани опции за акции не води до „разводняване на капитала“ и намаляване на стойността на акциите.

Б39. И обратното, ако опциите за акции са поети от предприятието, когато тези опции бъдат упражнени се емитират нови акции (или действително емитирани, или емитирани по същество, ако се използват акции, които по-рано са изкупени обратно и са държани в наличност). Имайки предвид, че акциите ще бъдат емитирани на цената на упражняване, а не на текущата пазарна цена към датата на упражняване, това действително или потенциално намаляване на стойността може да намали цената на акциите, така че притежателят на опция да не реализира прекомерно висока печалба от упражняването, както при упражняване на сходни търгувани опции, при което не се намалява цената на акцията.

Б40. Дали това има значителен ефект върху стойността на предоставените опции за акции зависи от най-различни фактори, като броя на новите акции, които ще бъдат емитирани при упражняване на опциите, сравнен с броя на вече емитираните акции. Също така, ако пазарът вече очаква да се извърши предоставяне на опции, той може вече да е включил фактора потенциално намаляване на цената на акциите към датата на споразумяване.

Б41. Предприятието обаче трябва да вземе предвид това дали възможният ефект на разводняване на капитала и намаляване на стойността на акциите, предизвикан от бъдещото упражняване на предоставените опции за акции, може да окаже въздействие върху оценката за тяхната справедлива стойност към датата на споразумяване. Моделите за оценяване на опции могат да се бъдат модифицирани с цел отразяване на потенциалния ефект на разводняване на капитала и намаляване на стойността на акциите.

Модификации в споразуменията за плащане на базата на акции, уреждани чрез издаване на инструменти на собствения капитал

Б42. Параграф 27 изисква, независимо от всякакви изменения на сроковете и условията, при които са предоставени инструментите на собствения капитал, или от отказа или уреждането на предоставянето на инструменти на собствения капитал, предприятието да признава, като минимум, получените услуги, оценени по справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване, освен ако тези инструменти на собствения капитал не се придобиват поради неизпълнение на условие за придобиване (което не е от пазарно условие), определено към датата на споразумяване. В допълнение предприятието признава ефектите от измененията, които повишават общата справедлива стойност на споразумението за плащане на базата на акции или са благоприятни за наетото лице по друг начин.

▼B

Б43. За да се приложат изискванията на параграф 27:

а) ако изменението увеличава справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал (напр. като намалява цената на упражняване), оценена непосредствено преди и след изменението, предприятието трябва да включи нарасналата предоставена справедлива стойност в оценката на сумата, призната за получените услуги в замяна на предоставените инструменти на собствения капитал. Нарасналата предоставена справедлива стойност е разликата между справедливата стойност на изменения инструмент на собствения капитал и тази на оригиналния инструмент на собствения капитал, и двата оценени към датата на изменението. Ако изменението се осъществи през периода на придобиване, нарасналата предоставена справедлива стойност се включва в оценката на сумата, призната за получените услуги през периода от датата на изменението до датата на придобиване на изменения инструмент на собствения капитал, в допълнение към сумата, базирана на справедливата стойност на оригиналните инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване, която се признава през оставащата част от първоначалния период на придобиване. Ако изменението се осъществи след датата на придобиване, нарасналата справедлива стойност се признава незабавно или през периода на придобиване, ако наетото лице е длъжно да навърши допълнителен стаж, преди да получи безусловно право върху тези изменени инструменти на собствения капитал;

б) по аналогичен начин, ако изменението повиши броя на предоставените инструменти на собствения капитал, предприятието трябва да включи справедливата стойност на допълнително предоставените инструменти на собствения капитал, оценени към датата на изменението, в оценката на сумата, призната за получените услуги в замяна на предоставените инструменти на собствения капитал в съответствие с изисквания на буква а) по-горе. Например ако изменението настъпи през периода на придобиване, справедливата стойност на допълнително предоставените инструменти на собствения капитал се включва в оценката на сумата, призната за получените услуги през периода от датата на изменението до датата, на която допълнителните инструменти на собствения капитал се придобиват, в допълнение към сумата, базирана на справедливата стойност на първоначално предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване, която се признава през оставащата част от първоначалния период на придобиване;

в) ако предприятието модифицира условията за придобиване по начин, който носи ползи на наетото лице, например като намали периода на придобиване или като измени или елиминира условие за изпълнение (което не е пазарно условие, чиито промени се отчитат в съответствие с буква а) по-горе) предприятието взима предвид изменените условия на придобиване, когато прилага изискванията на параграфи 19—21.

Б44. Освен това ако предприятието модифицира условията на предоставените капиталови инструменти по начин, който намалява общата справедлива стойност на договореността за плащане на базата на акции или който не е в полза на наетото лице по друг начин, независимо от това предприятието продължава да отчита получените услуги в замяна на предоставените инструменти на собствения капитал, както ако това изменение не е настъпвало (освен при отказ да се предоставят някои или всички инструменти на собствения капитал, който се отчита в съответствие с параграф 28). Например:

▼B

а) ако модификацията намалява справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал, оценени непосредствено преди и след изменението, предприятието не взима предвид това намаление на справедливата стойност и продължава да оценява сумата, призната за получените услуги в замяна на инструментите на собствения капитал, въз основа на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на споразумяване;

б) ако изменението намалява броя на предоставените инструменти на собствения капитал на нието лице, това намаление се отчита като отказ да се предоставят част от инструментите на собствения капитал в съответствие с изискванията на параграф 28;

в) ако предприятието измени условията за придобиване по начин, който не е благоприятен за наетото лице, например като увеличи периода на придобиване или като измени или добави условие за изпълнение (което не е пазарно условие, чиито промени се отчитат в съответствие с буква а) по-горе), предприятието не взима предвид изменените условия на придобиване, когато прилага изискванията на параграфи 19—21.

▼M59

Отчитане на изменение на сделка с плащане на базата на акции, чиято класификация се променя от уреждана с парични средства в уреждана с инструменти на собствения капитал

Б44А. Ако условията на сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства, са променени така, че тя да се превърне в сделка с плащане на базата на акции, уреждани с издаване на инструменти на собствения капитал, тази операция се отчита счетоводно като такава от датата на изменението. По-конкретно:

а) Сделка с плащане на базата на акции, уреждана с издаване на инструменти на собствения капитал, се оценява чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените инструменти на собствения капитал към датата на изменението. Сделка с плащане на базата на акции, уреждана с издаване на инструменти на собствения капитал, се признава в собствения капитал на датата на изменението до степента, до която са получени стоки или услуги.

б) Задължението за сделката с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства, се отписва към дата на изменението в размера към същата дата.

в) Разлика между балансовата стойност на отписаното задължение и размера на собствения капитал, признат към датата на изменението, се признава незабавно в печалбата или загубата.

Б44Б. Ако в резултат на изменението, периодът на придобиване е удължен или съкратен, прилагането на изискванията по параграф Б44А отразява променения период на придобиване. Изискванията по параграф Б44А се прилагат дори ако изменението настъпва след периода на придобиване.

Б44В. Сделка с плащане на базата на акции, уреждана с парични средства, може да бъде отложена или уредена (с изключение на сделка, обезсилена чрез санкция, когато условията за придобиване не са удовлетворени). Ако инструментите на собствения капитал са предоставени и на датата на предоставяне предприятието ги определя като заместител на анулираното плащане на базата на акции, уреждано с парични средства, предприятието прилага параграфи Б44А и Б44Б.

▼**M23**

Сделки с плащане на базата на акции между предприятия в рамките на група (изменения от 2009 г.)

Б45. В параграфи 43А—43В се разглежда счетоводното отчитане в отделните или индивидуалните финансови отчети на всяко предприятие на сделки с плащане на базата на акции между предприятия в рамката на група. В параграфи Б46—Б61 се обсъжда как се прилагат изискванията на параграфи 43А—43В. Както се отбелязва в параграф 43Г, сделките с плащане на базата на акции между предприятия в рамката на група могат да бъдат извършени поради редица причини, в зависимост от фактите и обстоятелствата. Затова, настоящата дискусия не е изчерпателна и не предполага, че когато предприятието, получаващо стоки или услуги, няма задължение да уреди сделка, сделката представлява участие на предприятието майка в собствения капитал на дъщерното предприятие, независимо от споразуменията за изплащане в рамките на групата.

Б46. Макар че в центъра на дискусията по-долу стоят сделки с наети лица, тя също се прилага за подобни сделки с плащане на базата на акции с доставчици на стоки или услуги, различни от наети лица. Може да съществува споразумение между дадено предприятие майка и негово дъщерно предприятие, съгласно което дъщерното предприятие трябва да плати на предприятието майка за това, че е осигурило на наетите лица инструменти на собствения капитал. Дискусията по-долу не разглежда как да се отчита подобно споразумение за изплащане в рамките на групата.

Б47. Четири проблема се срещат често при сделки с плащания на базата на акции между предприятия в рамките на група. За улеснение, с примерите по-долу се обсъждат проблеми по отношение на предприятие майка и неговото дъщерно дружество.

Споразумения за плащане на базата на акции, при които се използват капиталови инструменти на самото предприятие

Б48. Първият въпрос е дали следните сделки, при които се използват капиталови инструменти на самото предприятие, следва да се отчитат като уредени чрез издаване на капиталови инструменти или като уредени с парични средства в съответствие с изискванията на настоящия МСФО:

а) дадено предприятие предоставя на наетите си лица права върху инструменти на собствения капитал (напр. опции за акции) и избира или е задължено да закупи инструменти на собствения капитал (т.е. съкровищни акции) от друг страна, за да удовлетвори задълженията си към наетите лица; и

б) или самото предприятие, или неговите акционери предоставят права на наетите лица на това предприятие върху инструменти на собствения капитал на самото предприятие (напр. опции за акции), като акционерите на предприятието осигуряват необходимите инструменти на собствения капитал.

Б49. Предприятието отчита като уредени чрез издаване на инструменти на собствения капитал сделки с плащане на базата на акции, при които предприятието получава услуги като възнаграждение за своите инструменти на собствения капитал. Това се прилага, независимо дали предприятието избира или от него се изисква да закупи тези инструменти на собствения капитал от друга страна, за да изпълни задълженията си към своите наети лица по силата на споразумението за плащане на базата на акции. Това също се прилага, независимо дали:

а) правата на наетото лице върху инструментите на собствения капитал на предприятието са дадени от самото предприятие или от негов(и) акционер(и); или

б) споразумението за плащане на базата на акции се изпълнява от самото предприятие или от негов(и) акционер(и).

▼**M23**

Б50. Ако акционерът е задължен да уреди сделката с наетите лица на предприятието, в което е инвестирал, той предоставя инструменти на собствения капитал на предприятието, в което е инвестирал, вместо свои собствени инструменти. Следователно, ако предприятието, в което е инвестирано, и акционерът са в една и съща група, в съответствие с параграф 43В акционерът оценява задължението си съгласно изискванията, приложими към сделките с плащане на базата на акции в отделните финансови отчети на акционера и към сделки с плащане на базата на акции, уредени чрез издаването на инструменти на собствения капитал, във консолидираните финансови отчети на акционера.

Споразумения за плащане на базата на акции, свързани с инструменти на собствения капитал на компанията майка

В51. Вторият въпрос е свързан със сделките с плащания на базата на акции между две или повече предприятия в рамките на група, които включват инструменти на собствения капитал на друго предприятие в групата. Например на наети лица от дъщерно предприятие са дадени права върху инструменти от собствения капитал на тяхното предприятие майка като възнаграждение за услугите, предоставени на дъщерното предприятие.

Б52. Следователно, вторият въпрос е свързан със следното споразумение за плащане на базата на акции:

а) дадено предприятие майка дава права върху своите инструменти на собствен капитал директно на наетите лица от своето дъщерно предприятие: предприятието майка (не дъщерното дружество) има задължението да осигури на наетите лица на дъщерното предприятие инструментите на собствения капитал; и

б) дадено дъщерно предприятие дава права на своите наети лица върху инструменти на собствения капитал на своето предприятие майка: дъщерното предприятие има задължението да осигури на своите наети лица инструментите на собствения капитал.

Дадено предприятие майка дава права върху своите инструменти на собствения капитал на наети лица на своето дъщерно предприятие (параграф Б52 (а)

Б53. Дъщерното предприятие няма задължение да осигури на наетите лица на дъщерното предприятие инструменти на собствения капитал на своето предприятие майка. Следователно, в съответствие с параграф 43Б дъщерното предприятие оценява получените от своите наети лица услуги в съответствие с изискванията, приложими към сделките с плащане на базата на акции, уредени чрез издаването на инструменти на собствения капитал, и признава съответното увеличение в собствения капитал, като участие на предприятието майка.

Б54. Предприятието майка е задължено да уреди сделката с наетите лица на дъщерното предприятие, като осигури инструменти на собствения капитал на предприятието майка. Следователно, в съответствие с параграф 43В предприятието майка оценява своето задължение съгласно изискванията, приложими към сделки с плащане на базата на акции, уредени с издаването на инструменти на собствения капитал.

Дадено дъщерно предприятие дава права на своите наети лица върху инструменти на собствения капитал на своята компания майка (параграф Б52(б))

Б55. Понеже дъщерното предприятие не отговаря на нито едно от условията в параграф 43Б, то отчита сделката със своите наети лица като плащане с парични средства. Това изискване се прилага независимо как дъщерното предприятие получава инструменти на собствения капитал, за да изпълни задължения си към своите наети лица.

▼**M23**

Споразумения за плащане на базата на акции, които включват плащания с парични средства към наети лица

Б56. Третият въпрос е как предприятието, което получава стоките и услугите от доставчиците (включително наети лица), следва да отчита споразумения с плащания на базата на акции, които са уредени с парични средства, когато самото предприятие няма задължение да извърши изискваното плащане към доставчиците. Например

а) наетите лица на предприятието ще получат парични плащания, които са свързани с цената на неговите инструменти на собствения капитал;

б) наетите лица на предприятието ще получат парични плащания, които са свързани с цената на инструментите на собствения капитал на предприятието майка.

Б57. Предприятието няма задължения да уреди сделката със своите наети лица. Следователно, предприятието отчита сделката със своите наети лица като сделки, уредени чрез издаване на инструменти на собствения капитал, и признава съответното увеличаване на собствения капитал като участие на предприятието майка. Впоследствие дъщерното предприятие преоценява стойността на сделката за промени в резултат на непазарни условия за придобиване, които не са изпълнени в съответствие с параграфи 19—21. Това е различно от оценяването на сделката в консолидираните финансови отчети на групата като сделка, уредена с парични средства.

Б58. Тъй като предприятието майка е задължено да уреди сделката с наетите лица и възнаграждението е в парични средства, предприятието майка (и консолидираната група) оценяват своето задължение в съответствие с действащите изисквания в параграф 43В по отношение на сделки с плащания на базата на акции, уредени с парични средства.

Прехвърляне на наети лица между предприятия в рамките на групата

В59. Четвъртият въпрос е свързан със споразуменията в рамките на групата за плащане на базата на акции, които включват наети лица от повече от едно предприятие в групата. Например, дадено предприятие майка може да предостави права върху инструменти на собствения си капитал на наетите лица на дъщерните си предприятия, обвързани с извършването за даден период на определена работа в рамките на групата. По време на определения период за придобиване нает лице от едно дъщерно предприятие може да смени работното си място и да се премести в друго дъщерно предприятие, без при това да бъдат засегнати правата на наетото лице върху инструментите на собствения капитал на предприятието майка съгласно условията на първоначалното споразумение за плащане на базата на акции. Ако дъщерните предприятия нямат задължение за уреждане на сделката с плащане на базата на акции със своите наети лица, те я отчитат като сделка, уредена чрез издаването на инструменти на собствения капитал. Всяко от дъщерните предприятия оценява услугите, получени от въпросното нает лице, чрез позоваване на справедливата стойност на инструментите на собствения капитал към датата, когато тези права първоначално са предоставени от предприятието майка, както е определено в приложение А, и частта от периода на придобиване, в течение на която наетото лице е работило за всяко от дъщерните предприятия.

▼**M23**

Б60. Ако дъщерното предприятие има задължението да уреди сделката с наети лица чрез инструменти на собствения капитал на своето предприятие майка, то отчита сделката като уредена с парични средства. Всяко от дъщерните предприятия оценява получените услуги на базата на справедливата стойност на капиталовите инструменти към датата на споразумяване, за частта от периода за придобиване, през която наетото лице е работило за всяко от дъщерните предприятия. Освен това всяко дъщерно предприятие признава всяка промяна в справедливата стойност на инструментите на собствения капитал за времето, през което наетото лице е работило за всяко от дъщерните предприятия.

Б61. Това наето лице, след прехвърляне между предприятия в рамките на групата, е възможно да не удовлетвори дадено условие за придобиване, различно от пазарното условие, определено в Приложение А, напр. ако наетото лице напусне групата, преди да изпълни срока на службата. В този случай, тъй като условието за придобиване е определен срок на служба в групата, всяко от дъщерните предприятия коригира сумата, която преди това е била призната по отношение на получените от наетото лице услуги, в съответствие с принципите на параграф 19. Оттук следва, че ако правата върху инструменти на собствения капитал, предоставени от предприятието майка, не бъдат придобити поради неспазване от страна на наетото лице на дадено условие за придобиване, различно от пазарно условие, във финансовите отчети на нито едно дъщерно предприятие не се признава сума на кумулативна база за услугите, получени от това наето лице.

▼M12

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 3

Бизнес комбинации

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да повиши значимостта, надеждността и съпоставимостта на информацията, която отчетната единица представя в своите финансови отчети за *бизнес комбинация* и ефектите от нея. За тази цел този МСФО установява принципи и изисквания как *придобиващото предприятие* да:

а) признава и оценява в своите финансови отчети *разграничимите* придобити активи, поети пасиви и *неконтролиращо участие* в *придобиваното предприятие*;

б) признава и оценява придобитата *репутация* в бизнес комбинация или печалба от изгодна покупка; и

в) определя каква информация да оповестява, за да даде възможност на потребителите на финансовите отчети да оценят характера и финансовите ефекти от бизнес комбинацията.

▼M42

ОБХВАТ

2. Настоящият МСФО е приложим за сделки или други събития, които отговарят на дефиницията за бизнес комбинация. Настоящият МСФО не се прилага за:

а) счетоводното отчитане на образуването на съвместно предприятие във финансовите отчети на самото съвместно предприятие;

▼M12

б) придобиването на актив или група от активи, които не представляват *стопанска дейност*. В такъв случай придобиващият идентифицира и признава придобитите индивидуални разграничими активи (включително онези активи, които отговарят на дефиницията и критериите за признаване на *нематериални активи* в МСС 38 *Нематериални активи*) и поетите пасиви. Себестойността на групата се разпределя между индивидуалните разграничими активи и пасиви на базата на тяхната относителна *справедлива стойност* към датата на покупката. Такава сделка или събитие не поражда репутация;

в) комбинация от предприятия или стопански дейности под общ контрол (параграфи Б1-Б4 предоставят съответни насоки за приложение).

▼M38

2А. Изискванията на настоящия стандарт не се прилагат спрямо придобиването от инвестиционно предприятие, както е определено в МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, на инвестиция в дъщерно предприятие, което трябва да се оценява по справедлива стойност чрез печалбата или загубата.

▼M12

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА БИЗНЕС КОМБИНАЦИЯ

3. **Предприятието определя дали сделката или друго събитие е бизнес комбинация, като приложи дефиницията в настоящия МСФО, която изисква придобитите активи и поетите пасиви да съставляват стопанска дейност. Ако придобитите активи не представляват стопанска дейност, отчетната единица отчита сделката или друго събитие като придобиване на активи. Параграфи Б5-Б12 предоставят насоки за идентифицирането на бизнес комбинация и дефиниция на стопанска дейност.**

▼M12

МЕТОД НА ПРИДОБИВАНЕ

4. **Предприятието отчита всяка бизнес комбинация чрез прилагане на метода на придобиване.**

5. Прилагането на метода на придобиване изисква:

а) идентифициране на придобиващия;

б) определяне *датата на придобиване*;

в) признаване и оценяване на разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие; и

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

Идентифициране на придобиващия

6. **За всяка бизнес комбинация едно от комбиниращите се предприятия се идентифицира като придобиващо.**

▼M32

▼M38 7. Насоките в МСФО 10 се използват за идентифициране на придобиващото предприятие ◄, което получава *контрол* над друго предприятие, т.е. придобивания. Ако е извършена бизнес комбинация, но прилагането на насоките от МСФО 10 не посочва ясно кое от комбиниращите се предприятия е придобиващото, при това определяне следва да се вземат предвид факторите в параграфи Б14-Б18.

▼M12

Определяне датата на придобиване

8. Придобиващият определя датата на придобиване като тази, на която той ефективно получава контрол над придобивания.

9. Датата, на която придобиващият получава контрол над придобивания по принцип е датата, на която придобиващият юридически прехвърля възнаграждението, придобива активите и пасивите на придобивания – заключителна дата. Придобиващият обаче може да получи контрол на дата, която е по-ранна или по-късна от заключителната дата. Датата на придобиване например предхожда заключителната дата, ако писмено споразумение предвижда придобиващият да получи контрол над придобивания на дата преди заключителната дата. Придобиващият взема предвид всички свързани факти и обстоятелства при идентифициране на датата на придобиване.

Признаване и оценяване на разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие

Принцип на признаване

10. Към датата на придобиване придобиващият признава, отделно от репутацията, разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие. Признаването на разграничимите придобити активи и поети пасиви е предмет на условията, определени в параграфи 11 и 12.

▼M12

Условия за признаване

11. За да отговаря на условията за признаване като част от прилагането на метода на придобиване, разграничимите придобити активи и поети пасиви трябва да отговарят на дефиницията на актив и пасив в *Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети* към датата на придобиване. Например разходите, които придобиващият очаква, но не е задължен да понесе в бъдеще, за да осъществи плана си за излизане от дейност на придобиваното предприятие или за съкращаване или преместване на персонал на придобиваното предприятие, не са пасиви към датата на придобиване. Следователно придобиващият не признава тези разходи като част от прилагането на метода на придобиване. Вместо това, придобиващият признава тези разходи във финансовите си отчети след бизнес комбинацията в съответствие с други МСФО.

12. Освен това, за да отговарят на условията за признаване като част от прилагането на метода на придобиване, разграничимите придобити активи и поети пасиви трябва да бъдат част от това, което придобиващият и придобиваният (или бившите *собственици*) са разменили в сделката по бизнес комбинацията, а не резултат от отделните операции. Придобиващият прилага насоките в параграфи 51-53, за да определи кои от придобитите активи и поети пасиви са част от размяната за придобивания и кои, ако има такива, са резултат от отделни операции, които следва да се отчитат в съответствие със своя характер и приложимите МСФО.

13. Прилагането от страна на придобиващия на принципите и условията за признаване може да доведе до признаване на някои активи и пасиви, които придобиваното предприятие не е признавало преди като активи и пасиви в своите финансови отчети. Придобиващият например признава придобитите разграничими нематериални активи, като търговска марка, патент или отношения с клиент, които придобиваното предприятие не е признавало като активи в своите финансови отчети, тъй като ги е разработило вътрешно и ги е отнесло към текущи разходи.

14. Параграфи Б28-Б40 предоставят насоки за признаването на оперативен лизинг и нематериални активи. Параграфи 22-28 определят видовете разграничими активи и пасиви, включващи статии, за които настоящият МСФО предвижда ограничени изключения от принципа и условията за признаване.

Класифициране или определяне на разграничимите придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинация

15. Към датата на придобиване, придобиващият класифицира или определя разграничимите придобити активи и поети пасиви както е необходимо за прилагане впоследствие на други МСФО. Придобиващият прави тези класификации и определения на базата на договорните условия, икономически условия, своята оперативна или счетоводна политика и други съществени условия, каквито съществуват към датата на придобиване.

▼M53

16. В някои ситуации МСФО предвиждат различно счетоводно отчитане в зависимост от това как едно предприятие е класифицирало или определило конкретен актив или пасив. Примери за класификации или определения, които придобиващият следва да направи на базата на съответните условия, каквито съществуват към датата на придобиване, включват, без да се ограничават до:

▼M53

а) класификация на конкретни финансови активи и пасиви, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата или по амортизирана стойност, или като финансов актив, оценяван по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с МСФО 9 *Финансови инструменти*;

б) определяне на дериватив като хеджиращ инструмент в съответствие с МСФО 9; и

в) оценяване дали внедрен дериватив трябва да се отдели от основен договор в съответствие с МСФО 9 (което е въпрос на „класификация“, както този термин е използван в настоящия МСФО).

▼M12

17. Настоящият МСФО предвижда две изключения от принципа в параграф 15:

а) класификация на договор за лизинг като оперативен или финансов лизинг в съответствие с МСС 17 *Лизинг*; и

б) класификация на договор като застрахователен договор в съответствие с МСФО 4 *Застрахователни договори*.

Придобиващият класифицира тези договори на базата на договорните условия и други фактори към началото на договора (или, ако условията на договора са били изменени по начин, който би променил класификацията му към датата на това изменение, която може да е датата на придобиване).

Принцип на оценяване

18. Придобиващият оценява разграничимите придобити активи и поети пасиви по техните справедливи стойности към датата на придобиване.

▼M29

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

а) справедливата стойност; или

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

Всички други компоненти на неконтролиращите участия се оценяват по техните справедливи стойности към датата на придобиване, освен ако МСФО налагат друга база за изчисляване.

▼M33

20. В параграфи 24—31 се определят видовете разграничими активи и пасиви, включващи позиции, за които настоящият МСФО предвижда ограничени изключения от принципа за оценяване.

▼**M12**

Изключения от принципите за признаване и оценяване

21. МСФО предвижда ограничени изключения от своите принципи за признаване и оценяване. Параграфи 22-31 определят както конкретните статии, за които са предвидени изключения, така и характера на тези изключения. Придобиващият отчита тези статии, като прилага изискванията в параграфи 22-31, което води до това, някои статии да бъдат:

а) признавани или като се прилагат условия за признаване в допълнение към тези в параграфи 11 и 12 или като се прилагат изискванията на други МСФО, водещи до резултати, различни от тези при прилагането на принципа и условията за признаване.

б) оценявани на стойност, различна от справедливата им стойност към датата на придобиване.

Изключение от принципа на признаване

Условни пасиви

22. МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* определя условен пасив като:

а) възможно задължение, възникващо в резултат от минали събития, чието наличие ще бъде потвърдено само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не са изцяло под контрола на предприятието; или

б) текущо задължение, което възниква от минали събития, но не е признато, защото:

i) не е вероятно, че ще има изходящ поток на ресурси, съдържащи икономически ползи, необходим за уреждането на задължение; или

ii) стойността на задължението не може да се оцени достатъчно надеждно.

23. Изискванията на МСС 37 не се прилагат за определяне кои условни пасиви да бъдат признати към датата на придобиване. Вместо това, придобиващият следва да признае към датата на придобиване условен пасив, поет в бизнес комбинацията, ако той е настоящо задължение, произтичащо от минали събития, и неговата справедлива стойност може да се оцени надеждно. Следователно, за разлика от МСС 37, придобиващият признава условен пасив, поет в бизнес комбинацията към датата на придобиване, дори да не е вероятно да е необходим изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, за уреждане на задължението. Параграф 56 предвижда насоки за последващото отчитане на условни пасиви.

Изключения едновременно от принципите за признаване и оценяване

Данъци върху дохода

24. Придобиващият признава и оценява отсрочен данъчен актив или пасив, възникващи от придобити активи или поети пасиви в бизнес комбинация, в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

▼M12

25. Придобиващият отчита потенциалните данъчни ефекти от временните разлики и пренеси напред суми на придобиваното предприятие, които съществуват към датата на придобиване или възникват в резултат на придобиването, в съответствие с МСС 12.

Доходи на наети лица

26. Придобиващият признава и оценява пасив (или актив, ако има такъв), свързан с договореностите за доходи на наетите лица на придобиваното предприятие в съответствие с МСС 19 *Доходи на наети лица*.

Компенсационни активи

27. Продавачът в бизнес комбинация може чрез договор да обезщети придобиващото предприятие за изхода от условност или несигурност, свързана с целия или част от конкретен актив или пасив. Например, продавачът може да обезщети придобиващия срещу загуби над определена сума по пасив, възникващ от конкретна условност; с други думи, продавачът гарантира, че пасивът на придобиващия няма да надвиши определен размер. В резултат придобиващият получава компенсационен актив. Придобиващият признава компенсационен актив едновременно с признаването на гарантираната статия, оценен на същата база като гарантираната статия, подлежащ на необходимия коректив на оценката за несъбираеми суми. Следователно, ако обезщетението се отнася до актив или пасив, който е признат на датата на придобиване и е оценен по справедлива стойност към датата на придобиване, придобиващият признава компенсационния актив към датата на придобиване, оценен по справедлива стойност към тази дата. За компенсационен актив, оценен по справедлива стойност, ефектите от несигурността относно бъдещите парични потоци поради съображения за събираемост се включват в оценката на справедливата стойност и не е необходим отделен коректив на оценката (параграф Б41 предвижда съответни насоки за приложение).

28. При някои обстоятелства обезщетението може да се отнася до актив или пасив, който е изключение от принципите на признаване и оценяване. Например обезщетението може да се отнася до условен пасив, който не е признат към датата на придобиване, тъй като справедливата му стойност не може да бъде надеждно оценена към тази дата. Като алтернатива, обезщетението може да се отнася до актив или пасив, произтичащ например от доходи на наето лице, който е оценен на база, различна от справедлива стойност към датата на придобиване. При такива обстоятелства компенсационният актив се признава и оценява, като се използват предположения, в съответствие с тези, използвани за оценяване на компенсационната статия, предмет на оценка на ръководството относно събираемостта на компенсационния актив и всякакви договорни ограничения върху компенсационния актив. Параграф 57 предвижда насоки за последващото отчитане на компенсационен актив.

Изключение от принципа на признаване

Отново придобити права

▼M33

29. Придобиващият оценява стойността на отново придобито право, признато като нематериален актив въз основа на оставащия договорен срок на свързания договор, независимо дали пазарните участници биха взели предвид потенциалното подновяване на договора при оценяването на справедливата му стойност. В параграфи Б35 и Б36 са посочени съответните указания за прилагане.

▼M29

Сделки с плащане на базата на акции

30. Придобиващото предприятие оценява на датата на придобиване дадено задължение или инструмент на собственост, свързани със сделки с плащане на базата на акции на придобиваното предприятие или със заместването на сделки с плащане на базата на акции на придобиваното предприятие със сделки с плащане на базата на акции на придобиващото предприятие в съответствие с метода, предвиден в МСФО 2 *Сделки с плащане на базата на акции*. (В настоящия МСФО резултатът от този метод се нарича „пазарна оценка“ на сделка с плащане на базата на акции.)

▼M12

Активи, държани за продажба

31. Придобиващият оценява придобит нетекущ актив (или група за разпореждане), класифициран като държан за продажба към датата на придобиване в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности* по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба в съответствие с параграфи 15-18 на настоящия МСФО.

Признаване и оценяване на репутацията или печалбата от изгодна покупка

32. Придобиващият признава репутацията към датата на придобиване, оценена като превишението на (а) над (б) по-долу:

а) сбора на:

i) прехвърленото възнаграждение, оценено в съответствие с настоящия МСФО, което по принцип изисква справедлива стойност към датата на придобиване (вж. параграф 37);

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

iii) в бизнес комбинация, постигната на етапи (вж. параграфи 41 и 42), справедливата стойност към датата на придобиване на държаното преди *капиталово участие* на придобиващия в придобиваното предприятие;

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

33. В бизнес комбинация, в която придобиващият и придобиваният (или бившите му собственици) разменят само участия в собствения капитал, справедливата стойност на капиталовото участие на придобиваното предприятие към датата на придобиване може да е по-надеждно оценима от справедливата стойност на капиталовото участие на придобиващия към датата на придобиване. Ако това е така, придобиващият определя размера на репутацията, като използва справедливата стойност на капиталовите участия на придобиваното предприятие към датата на оценка, вместо справедливата стойност на прехвърлените капиталови участия към датата на придобиване. ►M33 За да определи размера на положителната репутация в бизнес комбинация, в която не се прехвърля възнаграждение, придобиващият използва справедливата стойност към датата на придобиване на участието на придобиващия в придобиваното предприятие, вместо справедливата стойност към датата на придобиване на прехвърленото възнаграждение (параграф 32, буква а), подточка i)). ◄ Параграфи Б46-Б49 дават съответни насоки за приложение.

▼**M12**

Изгодни покупки

34. Понякога придобиващият прави изгодна покупка, което означава бизнес комбинация, при която сумата в параграф 32 (б) надвишава сбора от сумите, посочени в параграф 32 (а). Ако това превишение остане и след прилагане на изискванията в параграф 36, придобиващият признава в резултат печалба в печалба или загуба на датата на придобиване. Печалбата се отнася към придобиващия.

35. Изгодна покупка може да настъпи например при бизнес комбинация, която принудителна продажба, като продавачът действа под принуда. Изключенията при признаването или оценяването на конкретни статии, разгледани в параграфи 22-31 обаче може да доведе също до признаване на печалба (или да промени сумата на признатата печалба) от изгодна покупка.

36. Преди да признае печалба от изгодна покупка, придобиващият прави оценка дали правилно е идентифицирал всички придобити активи и всички поети пасиви и признава всякакви допълнителни активи или пасиви, идентифицирани при този преглед. Придобиващият след това прави преглед на процедурите, използвани за оценяване на сумите, които настоящият МСФО изисква да бъдат признати към датата на придобиване по отношение на всички от следните елементи:

а) разграничимите придобити активи и поети пасиви;

б) неконтролиращите участия в придобиваното предприятие, ако има такива;

в) за бизнес комбинация, постигната на етапи, държаното преди капиталово участие на придобиващия в придобиваното предприятие; и

г) прехвърленото възнаграждение.

Целта на прегледа е да се потвърди, че оценките правилно отразяват разглеждането на цялата информация към датата на придобиване.

Прехвърлено възнаграждение

37. Прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинация се оценява по справедлива стойност, която се изчислява като сумата от справедливите стойности към датата на придобиване на активите, прехвърлени от придобиващия, поетите от придобиващия задължения към бившите собственици на придобиваното предприятие и капиталовите участия, емитирани от придобиващия. (Всякаква част от присъдените плащания на база акции на придобиващия, разменени за присъждания, държани от наети лица на придобиваното предприятие, което се включва в прехвърленото плащане при бизнес комбинацията, се оценява в съответствие с параграф 30 вместо по справедлива стойност. Примери за потенциални форми на възнаграждение включват парични средства, други активи, стопанска дейност или дъщерно предприятие на придобиващия, *възнаграждение под условие*, обикновени или преференциални инструменти на собствения капитал, опции, варанти и дялове на членове в *кооперативни предприятия*.

▼M12

38. Прехвърленото възнаграждение може да включва активи или пасиви на придобиващия, които имат балансови стойности, различни от справедливите им стойности към датата на придобиване (например непарични активи или стопанска дейност на придобиващия). Ако това е така, придобиващият оценява наново прехвърлените активи или пасиви по техните справедливи стойност към датата на придобиване и признава получените в резултат печалби или загуби, ако има такива, в печалбата или загубата. Понякога обаче прехвърлените активи или пасиви остават в комбинираното предприятие след бизнес комбинацията (например защото активите или пасивите са прехвърлени на придобиваното предприятие, вместо на бившите му собственици) и следователно придобиващият запазва контрол над тях. При тази ситуация, придобиващият оценява тези активи и пасиви по балансовите им суми непосредствено преди датата на придобиване и не признава печалба или загуба в печалбата или загубата от активи или пасиви, които той контролира както преди, така и след бизнес комбинацията.

Възнаграждение под условие

39. Възнаграждението, което придобиващият прехвърля на придобивания в замяна на придобиваното предприятие, включва всякакъв актив или пасив, произтичащ от от договореност за възнаграждение под условие (вж. параграф 37). Придобиващият признава справедливата стойност на условното възнаграждение към датата на придобиване като част от прехвърленото възнаграждение в замяна на придобиваното предприятие.

▼M43

40. Придобиващият класифицира задължението да плати възнаграждение под условие, което отговаря на определението на финансов инструмент, като финансов пасив или като собствен капитал на базата на определенията за инструмент на собствения капитал и финансов пасив в параграф 11 от МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*. Придобиващият класифицира като актив правото на връщане на вече прехвърлено възнаграждение, ако са изпълнени определени условия. Параграф 58 предвижда насоки за последващото отчитане на възнаграждение под условие.

▼M12

Допълнителни насоки за прилагане метода на придобиване към определен вид бизнес комбинации

Бизнес комбинация, постигната на етапи

41. Понякога придобиващият получава контрол над придобиваното предприятие, в което е държал капиталово участие непосредствено преди датата на придобиване. Например, на 31 декември 20X1 Предприятие А 35 % неконтролиращо капиталово участие в Предприятие Б. На тази дата Предприятие А купува допълнително 40 % участие в предприятие Б, което му осигурява контрол над Предприятие Б. Настоящият МСФО нарича тази операция бизнес комбинация, постигната на етапи, наричана понякога също и придобиване стъпка по стъпка.

▼M53

42. При бизнес комбинация, постигната на етапи, придобиващият преоценява капиталовото участие, което е държал преди в придобиваното предприятие, по справедлива стойност към датата на придобиване и признава произтичащата печалба или загуба, ако има такива, в печалбата или загубата или в друг всеобхватен доход, както е целесъобразно. В предходни отчетни периоди придобиващият може да е признал промени в стойността на своето капиталово участие в придобиваното предприятие в друг всеобхватен доход. Ако това е така, сумата, призната в друг всеобхватен доход, се признава на същата база, както ако придобиващият се е освободил директно от държаното преди това капиталово участие.

▼**M12**

Бизнес комбинация, постигната без прехвърляне на възнаграждение

43. Придобиващият понякога получава контрол над придобивания без прехвърляне на възнаграждение. За тези комбинации се прилага счетоводно отчитане по метода на придобиване. Такива обстоятелства включват:

а) придобиваното предприятие изкупува обратно достатъчен брой от своите собствени акции/дялове, за да може съществуващ инвеститор (придобиващият) да получи контрол;

б) отпадат правата на вето на малцинственото участие, които преди са пречели на придобиващия да контролира придобиваното предприятие, в което придобиващият е държал мнозинството гласове;

в) придобиващият и придобиваният се споразумяват да комбинират своите дейности само по силата на договор. Придобиващият не прехвърля възнаграждение в замяна на контрол над придобивания и не държи капиталови участия в придобиваното предприятие нито на датата на придобиване, нито преди това. Примери за бизнес комбинации, постигнати само по договор включват обединяването на две дейности чрез свързващи договорености или чрез сформиране на дружество с двойно котиране.

44. При бизнес комбинация, постигната само по силата на договор, придобиващият отнася към собствениците на придобиваното предприятие сумата на нетните активи на придобиваното предприятие, призната в съответствие с настоящия МСФО. С други думи, капиталовите участия в придобиваното предприятие, държани от страните, различни от придобиващия, представляват неконтролиращо участие във финансовите отчети на придобиващия след бизнес комбинацията, дори ако в резултат всички капиталови участия в придобиваното предприятие се отнасят към неконтролиращото участие.

Период на оценяване

45. Ако първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинацията не е приключено до края на отчетния период, в който се осъществява комбинацията, придобиващият отчита в своите финансови отчети провизорни суми за статиите, за които отчитането не е приключило. През периода на оценяване придобиващият коригира със задна дата провизорните суми, признати към датата на придобиване, за да отрази новата получена информация за фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на придобиване и, ако са били известни, щяха да повлияят на оценката на сумите, признати към тази дата. През периода на оценяване, придобиващият признава също допълнителни активи или пасиви, ако се получи нова информация за фактите и обстоятелствата, съществували към датата на придобиване и които, ако са били известни, са щели да доведат до признаването на тези активи и пасиви към тази дата. Периодът на признаване приключва в момента, в който придобиващият получи търсената информация за факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване, или разбере, че такава информация не може да се получи. Периодът на оценяване обаче не може да надвишава една година от датата на придобиване.

46. Периодът на оценяване е периодът след датата на придобиване, през който придобиващият може да коригира провизорните суми, признати за бизнес комбинацията. Периодът на оценяване предоставя на придобиващия достатъчно време да получи необходимата информация за идентифициране и оценяване на следното към датата на придобиване в съответствие с изискванията на настоящия БСФО:

а) разграничимите придобити активи, поети пасиви и *неконтролиращо участие* в придобиваното предприятие;

▼**M12**

б) възнаграждението, прехвърлено на придобиваното предприятие (или друга сума, използвана при оценяването на репутацията);

в) за бизнес комбинация, постигната на етапи, държаното преди капиталово участие на придобиващия в придобиваното предприятие; и

г) произтичащата репутация или печалба от изгодна покупка.

47. Придобиващият взема предвид всички свързани факти при определянето дали получената информация след датата на придобиване следва да доведе до корекция на признатите провизорни суми или дали тази информация се явява в резултат от събития, настъпили след датата на придобиване. Свързаните факти включват датата, на която е получена допълнителна информация и дали придобиващият може да установи причина за промяна на провизорните суми. Информация, получена скоро след датата на придобиване е по-вероятно да отразява обстоятелства, съществували към датата на придобиване, отколкото информация, получена няколко месеца по-късно. ►**M33** Например, освен ако не се установи някакво междинно събитие, което е променило справедливата му стойност, продажбата на даден актив на трета страна скоро след датата на придобиване срещу сума, която значително се различава от провизорната му справедлива стойност, оценена към тази дата, вероятно показва грешка в провизорната стойност. ◄

48. Придобиващият признава увеличение (намаление) в признатата провизорна стойност за разграничим актив (пасив) чрез намаление (увеличение) на репутацията. Нова информация обаче, получена през периода на оценяване, може понякога да доведе до корекция на провизорната сума на повече от един актив или пасив. Придобиващият например може да е поел задължение да плати щети, свързани с произшествия в някоя от базите на придобиваното предприятие, цялата или част от която е покрита от застраховка за отговорност на придобиващото предприятие. Ако придобиващият получи нова информация през периода на оценяване за справедливата стойност на този пасив към датата на придобиване, корекцията на репутацията, в резултат от промяната на признатата провизорна стойност на този пасив се компенсира (изцяло или частично) от съответстваща корекция на репутацията в резултат от промяна на признатата провизорна сума на вземането по иска от застрахователя.

49. През периода на оценяване придобиващият признава корекциите на провизорните суми, както ако счетоводното отчитане на бизнес комбинацията е било приключено към датата на придобиване. По този начин придобиващият преработва сравнителна информация за предходни периоди, представена във финансовите отчети, според необходимостта, включително нанасяне на промени в амортизацията на материални и нематериални активи или ефекти от друг доход, признати при приключване на първоначалното счетоводно отчитане.

50. След приключване на периода на оценяване придобиващият преработва счетоводното отчитане на бизнес комбинацията, само за коригирането на грешка в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

▼M12

Определяне какво принадлежи към операцията по бизнес комбинация

51. Придобиващото и придобиваното предприятие може да са имали минали отношения или други договорености, преди да започнат преговорите за бизнес комбинация или може да влязат в договореност по време на преговорите, която да е отделна от бизнес комбинацията. И в двата случая придобиващият идентифицира всички суми, които не са част от онова, което придобиващият и придобиваният (или неговите бивши собственици) разменят в бизнес комбинацията, т.е. сумите, които не принадлежат към размяната за придобиваното предприятие. Придобиващият признава като част от приложението на метода на придобиване само възнаграждението, прехвърлено на придобиваното предприятие и придобитите активи и поетите пасиви в размяната за придобиваното предприятие. Отделните операции се отчитат в съгласно съответните МСФО.

52. Операция, извършена от или от името на придобиващия или предимно в полза на придобиващия или на комбинираното предприятие, а не предимно в полза на придобиваното предприятие (или бившите му собственици) преди комбинацията, вероятно е отделна операция. Следните случаи са примери за отделни операции, които не се включват в приложението на метода на придобиване:

а) операция, която на практика урежда предварително съществували отношения между придобиващия и придобивания;

б) операция, която възнаграждава служители или бивши собственици на придобиваното предприятие за бъдещи услуги; и

в) операция, която възстановява на придобиваното предприятие или на бившите му собственици за плащането на разходите на придобиващия, свързани с придобиването.

Параграфи Б50-Б62 дават съответни насоки за приложение.

Разходи, свързани с придобиването

▼M53

53. Разходите, свързани с придобиването, са разходи, които придобиващият извършва за осъществяване на бизнес комбинацията. Тези разходи включват хонорарите на лицето, намерило предприятието; съветнически, юридически, счетоводни, оценителски и други професионални или консултантски услуги; общи административни разходи, включително разходите за поддържане на вътрешен отдел по придобивания; и разходи за регистрация и емитиране на дългови и капиталови ценни книжа. Придобиващият отчита разходите, свързани с придобиването, като разходи за периода, в който са извършени разходите и са получени услугите, с едно изключение. Разходите за емитиране на дългови или капиталови ценни книжа се признават в съответствие с МСС 32 и МСФО 9.

▼M12

ПОСЛЕДВАЩА ОЦЕНКА И ОТЧИТАНЕ

54. По принцип придобиващият следва последващо да оценява и отчита счетоводно придобитите активи, поетите или понесени пасиви и емитираните инструменти на собствения капитал в бизнес комбинация в съответствие с други приложими МСФО за тези статии в зависимост от техния характер. Настоящият МСФО обаче предоставя насоки за последваща оценка и отчитане на следните придобити активи, поети или понесени пасиви и емитирани инструменти на собствения капитал в бизнес комбинация:

а) отново придобити права;

б) условни пасиви, признати към датата на придобиване;

в) компенсационни активи; и

▼M12

г) възнаграждение под условие.

Параграф Б63 предоставя съответни насоки за приложение.

Отново придобити права

55. Отново придобито право, признато като нематериален актив, се амортизира за срока на оставащия договорен период на договора, по който е дадено правото. Придобиващ, който впоследствие продаде отново придобито право на трета страна, включва балансовата сума на нематериалния актив при определяне печалба или загуба от продажбата.

Условни пасиви

▼M53

56. След първоначалното признаване и до уреждане, анулиране или изтичане на срока на пасива, придобиващият оценява условния пасив, признат в бизнес комбинация, по по-високата от:

а) стойността, която би била призната в съответствие с МСС 37; и

б) първоначално признатата стойност минус, когато е уместно, кумулативната стойност на признатия приход в съответствие с МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*.

Това изискване не важи за договори, отчитани в съответствие с МСФО 9.

▼M12

Компенсационни активи

57. В края на всеки следващ отчетен период, придобиващият оценява компенсационен актив, който е бил признат към датата на придобиване на същата база като компенсационния пасив или актив, предмет на всякакви договорни ограничения върху сумата му, и, за компенсационен актив, който е оценен впоследствие по справедлива стойност – оценката на ръководството за събираемостта на компенсационния актив. Придобиващият отписва компенсационния актив само, когато събере актива, продаде го или по друг начин изгуби правото над него.

Възнаграждение под условие

▼M53

58. Някои промени в справедливата стойност на възнаграждение под условие, които придобиващият признава след датата на придобиване, може да бъдат в резултат на допълнителна информация, получена от придобиващия след тази дата, относно факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване. Такива промени представляват корекции за периода на оценяване в съответствие с параграфи 45—49. Промени, които обаче произтичат от събития след датата на придобиване, например постигане на целево равнище на печалба, постигане на определена цена на акция или постигане на определен важен момент в научноизследователски и развоен проект, не представляват корекции за периода на оценяване. Придобиващият отчита промените в справедливата стойност на възнаграждението под условие, които не представляват корекции за периода на оценяване, както следва:

а) възнаграждение под условие, класифицирано като собствен капитал, не подлежи на преоценяване и последващото му уреждане се отчита в рамките на собствения капитал.

b) Друго възнаграждение под условие, което:

i) попада в обхвата на МСФО 9, се оценява по справедлива стойност към всяка отчетна дата, а промените в справедливата стойност се признават в печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9.

▼M53

ii) не попада в обхвата на МСФО 9, се оценява по справедлива стойност към всяка отчетна дата, а промените в справедливата стойност се признават в печалбата или загубата.

▼M12

ОПОВЕСТЯВАНИЯ

59. Придобиващият оповестява информация, която да даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят характера и финансовия ефект от бизнес комбинациите, които са осъществени:

а) или през текущия отчетен период; или

б) след края на отчетния период, но преди финансовите отчети да са одобрени за публикуване.

60. За да постигне целта на параграф 59, придобиващият оповестява информацията, определена в параграфи Б64-Б66.

61. Придобиващият оповестява информацията, която да даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят финансовите ефекти от корекциите, признати в текущия отчетен период, които се отнасят до бизнес комбинацията, осъществена през периода или през предходни отчетни периоди.

62. За да постигне целта на параграф 61, придобиващият оповестява информацията, определена в параграфи Б67.

63. Ако конкретните оповестявания, изисквани от този и други МСФО, не отговарят на целите, поставени в параграфи 59 и 61, придобиващият оповестява всякаква допълнителна информация, каквато е необходима, за да се постигнат тези цели.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОД

Дата на влизане в сила

64. Настоящият МСФО се прилага с бъдеща дата за бизнес комбинации, за които датата на придобиване е на или след началото на първия годишен период, започващ на или след 1 юли 2009 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Настоящият МСФО обаче се прилага само към началото на годишен отчетен период, започващ на или след 30 юни 2007 г. Ако предприятието приложи настоящия МСФО преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт и прилага същевременно и МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.).

▼M29

64Б. С издадените през май 2010 г. *Подобрения на МСФО* се измениха параграфи 19, 30 и Б56 и се добавиха параграфи Б62А и Б62Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт. Измененията следва да се прилагат за бъдещи периоди от датата, на която предприятието за първи път е приложило настоящия МСФО.

64В. С издадените през май 2010 г. *Подобрения на МСФО* се добавят параграфи 65А—65Д. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт. Измененията се прилагат по отношение на салдата на възнагражденията под условие, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване преди датата на прилагане на настоящия МСФО, издаден през 2008 г.

▼M32

64Д. МСФО 10, издаден през май 2011 г., измени параграфи 7, Б13, Б63, буква д) и допълнение А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10.

▼M33

64F. С МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“, издаден през май 2011 г., се изменят параграфи 20, 29, 33 и 47, определението на справедливата стойност в допълнение А, както и параграфи Б22, Б40, Б43— Б46, Б49 и Б64. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼M38

64Ж. С *Инвестиционни предприятия*, издадени през октомври 2012 г. (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), беше изменен параграф 7 и добавен параграф 2А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешено е по-ранното прилагане на *Инвестиционни предприятия*. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то прилага по едно и също време всички изменения, включени в *Инвестиционни предприятия*.

▼M43

64И. С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.*, издадени през декември 2013 г., бяха изменени параграфи 40 и 58 и беше добавен параграф 67А и съответното му заглавие. Предприятието прилага това изменение за бъдещи периоди за бизнес комбинации, за които датата на придобиване е на или след 1 юли 2014 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Предприятието може да приложи изменението по-рано, при условие че МСФО 9 и МСС 37 (както са изменени с *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.*) също са били приложени. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M42

64Й. С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2011–2013 г.*, издадени през декември 2013 г., бе изменен параграф 2, буква а). Предприятието прилага това изменение в бъдеще за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2014 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M52

64К. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф 56. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.

▼M53

64Л. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 16, 42, 53, 56, 58 и Б41 и се заличават параграфи 64А, 64Г и 643. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼M12

Преход

65. Активи и пасиви, възникнали от бизнес комбинации, чиито дати на придобиване предшестват приложението на настоящия МСФО, не се коригират след прилагането на настоящия МСФО.

▼M29

65А. Салда на възнагражденията под условие, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване преди датата, на която предприятието е приложило за първи път настоящия МСФО, издаден през 2008 г., не се коригират при първото прилагане на настоящия МСФО. Параграфи 65В—65Д се прилагат по отношение на тези салда за следващото счетоводно отчитане. Параграфи 65В—65Д не се прилагат по отношение на счетоводното отчитане на салдата на възнагражденията под условие, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване на или след датата, на която предприятието е приложило за първи път

▼M29

настоящия МСФО, издаден през 2008 г. В параграфи 65В—65Д „бизнес комбинация“ се отнася изцяло за бизнес комбинации с дата на придобиване преди прилагането на настоящия МСФО, издаден през 2008 г.

65Б. Когато в споразумението за бизнес комбинация се предвижда корекция в цената на комбинацията, зависеща от бъдещи събития, придобиващото предприятие включва стойността на тази корекция в цената на комбинацията към датата на придобиване, ако корекцията е вероятна и може надеждно да се оцени.

65В. В споразумението за бизнес комбинация може да се допускат корекции в цената на комбинацията, които зависят от едно или повече бъдещи събития. Корекцията например може да зависи от поддържането или постигането в бъдещи периоди на определено равнище на печалбата или от поддържането на пазарната цена на емитираните инструменти. Обикновено е възможно да се оцени приблизително сумата на такава корекция към момента на първоначално счетоводно отчитане на комбинацията, без това да намалява надеждността на информацията, въпреки наличието на известна несигурност. Ако бъдещите събития не настъпят или приблизителната оценка трябва да се преработи, цената на комбинацията съответно се коригира.

65Г. Когато в споразумението за бизнес комбинация се предвижда такава корекция, тази корекция не се включва в цената на комбинацията към момента на първоначално счетоводно отчитане на комбинацията, ако тя или не е вероятна, или не може да се оцени надеждно. Ако тази корекция впоследствие стане вероятна и може да бъде оценена надеждно, допълнителното плащане се третира като корекция на цената на комбинацията.

65Д. При някои обстоятелства придобиващият може да е длъжен да извърши последващо плащане на продавача като компенсация за намаляване на стойността на предоставените активи, емитираните капиталови инструменти или възникналите или поети от придобиващия задължения в замяна на получаване на контрол над придобивания. Такъв е например случаят, когато придобиващият гарантира пазарната цена на емитираните капиталови или дългови инструменти като част от цената на придобиване на бизнес комбинацията и е длъжен да емитира допълнителни капиталови или дългови инструменти, за да възстанови първоначално определената цена. В такива случаи не се признава увеличение на цената на бизнес комбинацията. При капиталови инструменти справедливата стойност на допълнителното плащане се компенсира с равностойно намаление на стойността, отнасяща се до първоначално емитираните инструменти. При дългови инструменти допълнителното плащане се счита за намаление на премията или увеличение на отстъпката при първоначалната емисия.

▼M12

66. Предприятие от рода на кооперативно предприятие, което все още не е прилагало МСФО 3 и има една или повече бизнес комбинации, които са отчетени по метода на покупката, прилагат преходните разпоредби в параграфи Б68 и Б69.

Данъци върху дохода

67. За бизнес комбинации, при които датата на придобиване е била преди да се приложи настоящия МСФО, придобиващият следва да прилага изискванията на параграф 68 на МСС 12, както е изменен от настоящия МСФО, от бъдеща дата. Това означава, че придобиващият не следва да коригира счетоводното отчитане на предходни бизнес комбинации за признати преди промени в признатите отсрочени данъчни активи. От датата, на която се прилага настоящият МСФО обаче, придобиващият признава, като корекция на печалба или загуба (или ако МСС 12 изисква - извън печалба или загуба) промените в признатите отсрочени данъчни активи.

▼M43

ПОЗОВАВАНИЯ НА МСФО 9

67А. Ако предприятието прилага настоящия стандарт, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на МСФО 9 се счита като позоваване на МСС 39.

▼M12

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСФО 3 (2004)

68. Настоящият МСФО заменя МСФО 3 *Бизнес комбинации* (публикуван 2004 г.).

Приложение А

Дефинирани термини

Настоящото Приложение представлява неразделна част от МСФО.

придобиван, придобивано предприятие	Стопанската дейност или дейности, над които **придобиващият** получава контрол при **бизнес комбинация**.
Придобиващ, придобиващо предприятие	Предприятието, което получава контрол над **придобивания.**
дата на придобиване	Датата, на която **придобиващият** получава контрол над **придобивания**.
бизнес, стопанска дейност	Интегриран набор от дейности и активи, които могат да се извършват и управляват с цел осигуряване на възвращаемост под формата на дивиденти, по-ниски разходи или други икономически ползи пряко за инвеститорите или други собственици, членове или участници.
бизнес комбинация	Операция или друго събитие, при което **придобиващият** получава контрол над една или повече **стопански дейности**. Операции, наричани понякога „истински сливания“ или „сливания на равни“, също са **бизнес комбинации**, както се използва терминът в настоящия МСФО.
възнаграждение под условие	Обикновено задължението на **придобиващия** да прехвърли допълнителни активи или **участия в собствения капитал** на бившите собственици на **придобивания**, като част от размяната за **контрол** над **придобивания**, ако настъпят определени бъдещи събития или се постигнат определени условия. Възнаграждението под условие обаче може също да даде на **придобиващия** правото на връщане на прехвърлено преди възнаграждение, ако определени условия не бъдат изпълнени.

▼M32

_____

▼M12

участия в собствения капитал, капиталови участия	За целите на настоящия МСФО *участия в собствения капитал* се използва в широк смисъл и означава участия в собствеността на предприятия, притежавани от инвеститор и участия на собственик, член или участник в кооперативно предприятие.

▼M33

Справедлива стойност	е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13).

▼**M12**

репутация — Актив, представляващ бъдещите икономически ползи, произтичащи от други активи, придобити в **бизнес комбинация**, които не са индивидуално идентифицирани и признати отделно.

разграничим — Един актив е *разграничим*, или ако:

а) е отделим, т.е. може да бъде разделен или отделен от предприятието и продаден, прехвърлен, лицензиран, отдаден под наем или разменен, отделно или заедно със свързания договор, разграничим актив или пасив, независимо дали предприятието възнамерява да направи това; или

б) възниква от договорни или други законови права, независимо от това дали тези права са прехвърляеми или отделими от предприятието или от други права и задължения.

нематериален актив — Неразграничим непаричен актив без физическо съдържание.

кооперативно предприятие — Предприятие, различно от притежавано от инвеститор, което осигурява дивиденти, по-ниски разходи или други икономически ползи пряко на своите **собственици**, членове или участници. Например взаимно застрахователно дружество, кредитен съюз или кооперация са кооперативни предприятия.

неконтролиращо участие — Собственият капитал на дъщерно дружество, който не се отнася пряко или косвено до предприятието-майка.

собственици — За целите на настоящия МСФО *собственици* се използва в широк смисъл и означава притежатели на **участия в собствения капитал** на предприятия, притежавани от инвеститор и участия на собственик, член или участник в кооперативно предприятие.

Приложение Б

Насоки за приложение

Настоящото Приложение представлява неразделна част от МСФО.

БИЗНЕС КОМБИНАЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЕ ПОД ОБЩ КОНТРОЛ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФ 2 (в))

Б1 Настоящият МСФО не се прилага за бизнес комбинация на предприятия или стопански дейности под общ контрол. Бизнес комбинация, обхващаща предприятия или стопански дейности под общ контрол, е бизнес комбинация, при която всички комбиниращи се предприятия или стопански дейности в крайна сметка са контролирани от една и съща страна или страни, както преди, така и след бизнес комбинацията, и този контрол не е преходен.

▼**M12**

Б2 Група физически лица се считат за контролиращи дадено предприятие, когато в резултат на договорни условия те колективно притежават властта да управляват финансовата и оперативна политика на това предприятие така че да извличат ползи от неговите дейности. Следователно дадена бизнес комбинация е извън обхвата на настоящия МСФО, когато същата група лица притежава, в резултат на договорни условия, крайната колективна власт да управлява финансовата и оперативна политика на всяко едно от комбиниращите се предприятия така че да получава ползите от техните дейности, и тази крайна колективна власт не е преходна.

Б3 Предприятие може да бъде контролирано от едно физическо лице или група физически лица, действащи заедно по силата на договорни условия, и това физическо лице или група лица може да не са обект на изискванията за финансово отчитане на МСФО. Следователно не е необходимо за комбиниращите се предприятия да бъдат включени като част от консолидираните финансови отчети, за да се счита бизнес комбинацията като такава, обхващаща предприятия под общ контрол.

Б4 Степента на неконтролиращи участия във всяко от комбиниращите се предприятия преди и след бизнес комбинацията няма отношение при определянето на това дали комбинацията обхваща предприятия под общ контрол. По аналогичен начин, фактът, че едно от комбиниращите се предприятия е дъщерно предприятие, което е било изключено от консолидираните финансови отчети, няма отношение при определянето на това дали комбинацията обхваща предприятия под общ контрол.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА БИЗНЕС КОМБИНАЦИЯ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФ 3)

Б5 Настоящият МСФО дефинира бизнес комбинацията като операция или друго събитие, при което придобиващият получава контрол над една или повече стопански дейности. Придобиващият може да получи контрол над придобивания по редица различни начини, например:

а) чрез прехвърляне на парични средства, парични еквиваленти или други активи (включително нетни активи, съставляващи бизнес);

б) чрез понасяне на пасиви;

в) чрез емитиране на дялове собствен капитал;

г) чрез осигуряване на повече от един вид възнаграждение; или

д) без прехвърляне на възнаграждение, включително само по силата на договор (вж. параграф 43).

Б6 Бизнес комбинацията може да бъде структурирана по различни начини за правни, данъчни или други цели, което включва, без да се ограничава до:

а) една или повече стопански дейности стават дъщерни предприятия на придобиващия или нетните активи на една или повече стопански дейности юридически се вливат в придобиващото предприятие;

б) едно от комбиниращите се предприятия прехвърля нетните си активи или неговите собственици прехвърлят своите участия в собствения капитал на другото комбиниращо се предприятие или неговите собственици;

▼M12

в) всички комбиниращи се предприятия прехвърлят своите нетни активи или собствениците на тези предприятия прехвърлят своите участия в собствения капитал в новосформирано предприятие (понякога наричана обединяваща операция); или

г) група бивши собственици на едно от комбиниращите се предприятия получава контрол над комбинираното предприятие.

ДЕФИНИЦИЯ НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ/БИЗНЕС (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФ 3)

Б7 Стопанската дейност се състои от входящи материали и процеси, прилагани към тези входящи материали, които имат способността да създават продукция. Макар че обикновено стопанските дейности имат продукция, продукцията не е задължителна, за да отговаря интегрираният набор на условията за стопанска дейност. Трите елемента на стопанската дейност се определят, както следва:

а) **Входящ материал:** Всякакъв икономически ресурс, който създава или има способност да създава продукция, когато към него бъдат приложени един или повече процеси. Примерите включват нетекущи активи (включително нематериални активи или права за ползване на нематериални активи), интелектуална собственост, способността за получаване на достъп до материали или права и наети лица.

б) **Процес:** Всяка система, стандарт, протокол, условност или правило, които, когато бъдат приложени към входящ материал или продукция, създават или имат способността да създават продукция. Примерите включват стратегически управленски процеси, оперативни процеси и процеси на управление на ресурси. Тези процеси обикновено се документират, но организирана работна сила, притежаваща необходимите умения и опит, следваща правилата и условностите, може да осигури необходимите процеси, които могат да се приложат към входящи материали и да създават продукция. (Счетоводство, фактуриране, платежна ведомост и други административни системи обикновено не са процеси, използвани за създаване на продукция).

в) **Продукция:** Резултатът от входящите материали и процесите, приложени към тези входящи материали, които осигуряват или имат способността да осигурят възвращаемост под формата на дивиденти, по-ниски разходи или други икономически ползи пряко на инвеститорите или други собственици, членове или участници.

Б8 За да притежават способността да бъдат извършвани и управлявани за определените цели, интегрираните дейности и активи се нуждаят от два съществени елемента – входящи материали и процеси, приложени към тези входящи материали, които заедно се използват или ще бъдат използвани за създаване на продукция. Стопанската дейност обаче не е задължително да включва всички входящи материали или процеси, които продавачът е използвал за извършването на тази дейност, ако пазарните участници са в състояние да придобият стопанската дейност и да продължат да произвеждат продукция, например чрез интегриране на стопанската дейност със свои собствени входящи материали и процеси.

▼M12

Б9 Характерът на елементите на стопанската дейност се различава по стопански отрасли и по структура на операциите (дейностите) на предприятието, включително етапа на развитие на предприятието. Установените стопански дейности имат много различни видове входящи материали, процеси и продукти, докато новите дейности имат малко входящи материали и процеси и понякога само един вид продукция (продукт). Почти всички стопански дейности имат също и пасиви, но за стопанската дейност не е задължително да има пасиви.

Б10 Един интегриран набор от дейности и активи в етап на развитие може и да няма продукция. Ако това е така, придобиващият трябва да вземе предвид и други фактори, за да определи дали този набор представлява стопанска дейност/бизнес. Тези фактори включват, без да се ограничават до това, дали наборът:

а) е започнал планирани основни дейности;

б) има наети лица, интелектуална собственост и други входящи материали и процеси, които могат да се приложат към тези входящи материали;

в) следва план за произвеждане на продукция; и

г) ще успее да получи достъп до клиенти, които ще купят продуктите.

Не всички от тези фактори трябва да са налице, за да може определен набор от дейности и активи в етап на развитие да отговаря на условията за стопанска дейност/бизнес.

Б11 Определението дали даден набор от активи и дейности е стопанска дейност следва да се основава на това дали интегрираният набор е в състояние да се извършва и управлява като бизнес от пазарен участник. Така, при оценката дали даден набор е бизнес, няма значение дали продавачът е експлоатирал набора като бизнес или дали придобиващият има намерение да го експлоатира като бизнес.

Б12 При отсъствие на доказателства за противното, конкретен набор от активи и дейности, в който присъства репутация, се приема за бизнес. Не е задължително обаче за бизнеса да притежава репутация.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА ПРИДОБИВАЩИЯ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФИ 6 И 7)

▼M32

Б13 Насоките в МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* следва да се използват за идентифициране на придобиващия — предприятието, което получава контрол над придобивания. Ако е извършена бизнес комбинация, но след прилагането на насоките от МСФО 10 не става ясно кое от комбиниращите се предприятия е придобиващото, при това определяне следва да се вземат предвид факторите в параграфи Б14—Б18.

▼M12

Б14 При бизнес комбинация, извършена предимно чрез прехвърляне на парични средства или други активи или чрез понасяне на пасиви, придобиващият обикновено е предприятието, което прехвърля паричните средства или други активи или понася пасивите.

▼**M12**

Б15 При бизнес комбинация, извършена предимно чрез размяна на участия в собствения капитал, придобиващият обикновено е предприятието, което емитира капиталовите участия. При някои бизнес комбинации обаче, наричани общо „обратно придобиване“, емитиращото предприятие е придобиваното. Параграфи Б19-Б27 предоставят насоки за отчитането на обратно придобиване. При идентифицирането на придобиващия в бизнес комбинация, осъществена чрез размяна на участия в собствения капитал следва да се вземат предвид и други свързани факти и обстоятелства, включващи:

а) *относителните права на глас в комбинираното предприятие след бизнес комбинацията* – Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чиито собственици като група запазват или получават най-голяма част от правата на глас в комбинираното предприятие. При определянето коя група собственици запазва или получава най-голяма част от правата на глас, предприятието взема предвид съществуването на всякакви необичайни или специални условия на гласуване и опции, варанти или конвертируеми ценни книжа.

б) *съществуването на голямо неконтролиращо участие с право на глас в комбинираното предприятие, ако никой друг собственик или организирана група собственици няма значително участие с право на глас* – Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чийто единствен собственик или организирана група собственици държи най-голямото неконтролиращо участие с право на глас в комбинираното предприятие.

в) *състава на управителния орган на комбинираното предприятие* – Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чиито собственици имат способността да избират, да назначават или да отстраняват мнозинството от членовете на управителния орган на комбинираното предприятие.

г) *състава на висшето ръководство на комбинираното предприятие* – Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чието (бивше) ръководство доминира ръководството на комбинираното предприятие.

д) *условията на размяна на участията в собствения капитал* – Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, което плаща премия над справедливата стойност на участието в собствения капитал на другото комбиниращо се предприятие или предприятия преди комбинацията.

Б16 Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чийто относителен размер (оценен например в активи, приходи или печалба) е значително по-голям от този на другото комбиниращо се предприятие или предприятия.

Б17 В бизнес комбинация, обхващаща повече от две предприятия, определянето на придобиващия включва вземане предвид, заедно с други неща, кое от комбиниращите предприятия е инициирало комбинацията, както и относителния размер на комбиниращите се предприятия.

Б18 Ново предприятие, сформирано за осъществяване на бизнес комбинация, не е непременно придобиващото предприятие. Ако е създадено ново предприятие, което да емитира инструменти на собствения капитал с цел осъществяване на бизнес комбинация, едно от комбиниращите се предприятия, което е съществувало преди комбинацията, следва да се идентифицира като придобиващо предприятие, като прилага насоките на параграфи Б13-Б17. И обратното, ново предприятие, което прехвърля парични средства или други активи или понася пасиви като възнаграждение, може да бъде придобиващото предприятие.

▼**M12**

ОБРАТНО ПРИДОБИВАНЕ

Б19 Обратно придобиване възниква, когато предприятието, което емитира ценни книжа (юридическият придобиващ) се идентифицира като придобиван за счетоводни цели въз основа на насоките в параграфи Б13-Б18. Предприятието, чиито капиталови участия са придобити (юридическият придобиван) за целите на счетоводното отчитане трябва да бъде придобиващ, за да се счита операцията за обратно придобиване. Например обратно придобиване понякога възниква, когато частно действащо предприятие желае да стане публично предприятие, но не желае да регистрира капиталовите си дялове. За да постигне това частното предприятие се договаря с публично предприятие да придобие капиталовите му участия в размяна за капиталовите участия на публичното предприятие. В този пример публичното предприятие е **юридическият придобиващ**, тъй като емитира своите капиталови участия, а частното предприятие е **юридическият придобиван**, тъй като неговите капиталови участия са придобити. Прилагането обаче на насоките в параграфи Б13-Б18 води до идентифициране на:

а) публичното предприятие като **придобиван** за целите на счетоводното отчитане (счетоводно придобиван); и

б) частното предприятие като **придобиващ** за целите на счетоводното отчитане (счетоводно придобиващ).

Счетоводният придобиван трябва да отговаря на дефиницията за стопанска дейност, за да се отчете операцията като обратно придобиване и се прилагат всички принципи на признаване и оценяване в настоящия МСФО, включително изискването за признаване на репутация.

Оценяване на прехвърленото възнаграждение

Б20 При обратно придобиване, счетоводният придобиващ обикновено не емитира възнаграждение за придобивания. Вместо това, счетоводният придобиващ обикновено емитира акции на собствениците на счетоводния придобиващ. Съответно справедливата стойност към датата на придобиване на възнаграждението, прехвърлено от счетоводния придобиващ за неговото участие в счетоводния придобиван се основава на броя капиталови участия, които юридическото дъщерно предприятия би трябвало да емитира, за да даде на собствениците на юридическото предприятие-майка същия процент капиталово участие в комбинираното предприятие, което е резултат от обратното придобиване. Справедливата стойност на броя капиталови участия, изчислен по този начин, може да се използва като справедлива стойност на прехвърленото възнаграждение в размяната за придобивания.

Изготвяне и представяне на консолидирани финансови отчети

Б21 Консолидираните финансови отчети, изготвени след обратно придобиване, се издават на името на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиващ), но в поясненията като продължение на финансовите отчети на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиван), с една корекция, която коригира с обратна дата юридическия капитал на счетоводния придобиващ, за да отрази юридическия капитал на счетоводния придобиван. Тази корекция е необходима, за да отрази капитала на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиван). Сравнителната информация, представено в тези консолидирани финансови отчети също се коригира с обратна дата, за да отрази юридическия капитал на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиван).

▼M33

Б22 Тъй като консолидираните финансови отчети представят продължение на финансовите отчети на юридическото дъщерно предприятие, с изключение на неговата капиталова структура, те отразяват:

▼M12

а) активите и пасивите на юридическото дъщерно предприятие (счетоводният придобиващ), признати и оценени по балансовите им суми преди комбинацията.

б) активите и пасивите на юридическото предприятие-майка (счетоводният придобиван), признати и оценени в съответствие с настоящия МСФО;

в) неразпределената печалба и други капиталови салда на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиващ) **преди** бизнес комбинацията;

►M33 г) сумата, призната като емитирани капиталови участия в консолидираните финансови отчети, определени чрез добавяне на емитираното капиталово участие на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиващ), в обращение непосредствено преди бизнес комбинацията, към справедливата стойност на юридическото предприятие майка (счетоводния придобиван). ◄ Капиталовата структура (т.е. броят и видът на участия в собствения капитал) обаче отразява капиталовата структура на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиван), включваща капиталовите участия, емитирани от юридическото предприятие-майка за осъществяване на комбинацията. Съответно, капиталовата структура на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиващ) се преизчислява, като се използва обменния курс, определен в споразумението за придобиване, за да отрази броя на акциите на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиван), емитирани в обратното придобиване;

д) пропорционалния дял на неконтролиращи участия от балансовите суми преди комбинацията на неразпределената печалба и други капиталови участия на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиващ), както е посочено в параграфи Б23 и Б24.

Неконтролиращо участие

Б23 При обратно придобиване някои от собствениците на юридическия придобиван (счетоводен придобиващ) може да не разменят своите капиталови участия за капиталови участия на юридическото предприятие-майка (счетоводен придобиван). Тези собственици се третират като неконтролиращо участие в консолидираните финансови отчети след обратното придобиване. Това е така, защото собствениците на юридическия придобиван, които не заменят своите капиталови участия срещу капиталови участия на юридическия придобиващ, имат дял само в резултатите и нетните активи на юридическия придобиван, но не и в резултатите и нетните активи на комбинираното предприятие. И обратно, макар че юридическият придобиващ е придобиван за счетоводни цели, собствениците на юридическия придобиващ имат участие в резултатите и нетните активи на комбинираното предприятие.

Б24 Активите и пасивите на юридическия придобиван се оценяват и признават в консолидираните финансови отчети по техните балансови суми преди комбинацията (вж. параграф Б22 (а)). Следователно, при обратно придобиване, неконтролиращото участие отразява неконтролиращото пропорционално участие на акционерите в балансовите суми преди комбинацията на нетните активи на юридическия придобиван, макар неконтролиращите участия в други придобивания да са оценени по тяхната справедлива стойност към датата на придобиване.

▼M12

Доходи на акция

Б25 Както е отбелязано в параграф Б22 (г), структурата на собствения капитал, представена в консолидираните финансови отчети, изготвени след обратно придобиване, отразява структурата на собствения капитал на юридическия придобиващ (счетоводно придобиван), включително капиталовите участия, емитирани от юридическия придобиващ за осъществяване на бизнес комбинацията.

Б26 За целите на изчислението на среднопретеглени брой на обикновените акции в обращение (числителят на дробта при изчисляването на нетната печалба на акция) през периода, в който е осъществено обратното придобиване:

а) броят на обикновените акции в обращение от началото на този период до датата на придобиване се изчислява на базата на среднопретеглени брой обикновени акции на юридическия придобиван (счетоводен придобиващ) в обращение през периода, умножен по коефициента на обмен, определен в споразумението за сливане; и

б) броят на обикновените акции в обращение от датата на придобиване до края на този период ще бъде действителният брой на обикновените акции на юридическия придобиващ (счетоводен придобиван) в обращение през този период.

Б27 Основните доходи на акция за всеки сравнителен период преди датата на придобиване, представен в консолидираните финансови отчети след обратното придобиване, се изчислява като се раздели:

а) печалбата или загубата на юридическия придобиван, отнасяна към обикновените акционери във всеки от тези периоди, на

б) исторически среднопретеглени брой обикновени акции в обращение на юридическия придобиван, умножени по коефициента на обмяна, определен в споразумението за придобиване.

ПРИЗНАВАНЕ НА КОНКРЕТНИ ПРИДОБИТИ АКТИВИ И ПОЕТИ ПАСИВИ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФИ 10-13)

Оперативен лизинг

Б28 Придобиващият не признава активи или пасиви, свързани с оперативен лизинг, в който придобиваният е лизингополучател, освен според изискванията на параграфи Б29 и Б30.

Б29 Придобиващият определя дали условията на всеки оперативен лизинг, в който придобиващият е лизингополучател, са благоприятни или неблагоприятни. Придобиващият признава нематериален актив, ако условията на оперативния лизинг са благоприятни спрямо пазарните условия, и пасив, ако условията са неблагоприятни спрямо пазарните условия. Параграф Б42 предоставя насоки за оценяване към датата на придобиване на справедливата стойност на активите, предмет на оперативен лизинг, в който придобиваният е лизингодател.

Б30 Разграничим нематериален актив може да бъде свързан с оперативен лизинг, което може да се докаже с готовността на участници на пазара за платят цена за лизинга, дори да е по пазарни условия. Например, лизинг на изходите на летище или на търговска площ в първокласен търговски район може да осигури навлизане на пазара или други бъдещи икономически ползи, които отговарят на условията за разграничими материални активи, например отношения с клиенти. В тази ситуация придобиващият признава свързания разграничим нематериален актив(и) в съответствие с параграф Б31.

▼**M12**

Нематериални активи

Б31 Придобиващият признава, отделно от репутацията, разграничимите нематериални активи, придобити в бизнес комбинация. Нематериален актив е разграничим, ако отговаря или на критерия за делимост, или на договорно-правния критерий.

Б32 Нематериален актив, който отговаря на договорно-правния критерий, е разграничим, дори ако активът не е прехвърляем или отделим от придобивания или от други права и задължения. Например:

а) придобиван наема производствена база на оперативен лизинг с условия, които са благоприятни спрямо пазара. Условията на лизинга изрично забраняват прехвърляне на лизинга (чрез продажба или преотдаване). Сумата, с която условията на лизинга са по-благоприятни в сравнение с условията на текущи пазарни сделки за същите или подобни обекти е нематериален актив, който отговаря на договорно-правния критерий за признаване отделно от репутацията, въпреки че придобиващият не може да продаде или по друг начин да прехвърли договора за лизинг;

б) придобиван притежава и експлоатира атомна електроцентрала. Лицензът за експлоатация на електроцентралата е нематериален актив, който отговаря на договорно-правния критерий за признаване отделно от репутацията, макар че придобиващият не може да го продаде отделно от придобитата електроцентрала. Придобиващият може да признае справедливата стойност на лиценза за експлоатация на електроцентралата като единичен актив за целите на финансовото отчитане, ако периодите на полезен живот на тези активи е сходен;

в) придобиван притежава технологичен патент. Той е лицензирал този патент на други лица за изключително ползване извън националния пазар, като в замяна получава определен процент от бъдещи валутни приходи. Както технологичният патент, така и свързаното лицензионно споразумения отговарят на договорно-правния критерий за признаване отделно от репутацията, макар че продажбата или размяната на патента и свързаното лицензионно споразумение отделно едно от друго не би било практично.

Б33 Критерият за делимост означава, че придобит нематериален актив може да бъде разделен или отделен от придобивания и продаден, прехвърлен, лицензиран, отдаден под наем или разменен, отделно или заедно със свързан договор, разграничим актив или пасив. Нематериален актив, който придобиващият би могъл да продаде, лицензира или по друг начин да размени за нещо друго със стойност отговаря на критерия за делимост, дори ако придобиващият няма намерение на го продава, лицензира или по друг начин разменя. Придобит нематериален актив отговаря на критерия за делимост, ако има доказателства за разменни сделки за този вид актив или актив от сходен вид, дори ако сделките са рядкост и независимо дали придобиващият участва в тях. Например списъците на клиенти и абонати често се лицензират и така отговарят на критерия за делимост. Дори ако придобиващият смята, че неговите клиентски листи имат характеристики, различни от тези на други клиентски листи, самият факт, че клиентските листи често се лицензират, означава най-общо, че придобитата клиентска листа отговаря на критерия за делимост. Клиентска листа, придобита в бизнес комбинация, обаче няма да отговаря на критерия за делимост, ако условията за конфиденциалност или други споразумения забраняват на предприятието да продава, отдава под наем или по друг начин да разменя информация за своите клиенти.

▼**M12**

Б34 Нематериален актив, който не може самостоятелно да се отдели от придобивания или от комбинираното предприятие, отговаря на критерия за делимост, ако е отделим в комбинация със свързания договор, разграничим актив или пасив. Например:

а) пазарни участници разменят депозитни пасиви и свързаните нематериални активи – отношения с вложителите в открити разменни сделки. Следователно придобиващият признава нематериалния актив – отношения с вложители отделно от репутацията;

б) придобиван притежава регистрирана търговска марка и документирани, но непатентовани технически експертни знания и опит, използвани за производство на продукт с търговската марка. За да прехвърли собствеността над търговска марка, собственикът е длъжен също за прехвърли всичко друго, необходимо на новия собственик за производството на продукт или услуга, които не се различават от произвежданите от предишния собственик. Тъй като непатентованите технически експертни знания и опит трябва да бъдат отделени от придобивания или от комбинираното предприятие и продадени, ако бъде продадена свързаната търговска марка, те отговарят на критерия за делимост.

Отново придобити права

Б35 Като част от бизнес комбинация, придобиващият може да придобие отново право, което преди е дал на придобиващия за ползване на един или повече от признатите или непризнати активи на придобиващия. Примери за такива права включват право на използване на фирмата на придобиващия по силата на договор за франчайзинг или право за използване на технология на придобиващия по силата на договор за лицензиране на технология. Отново придобитото право е разграничим нематериален актив, който придобиващият признава отделно от репутацията. Параграф 29 предоставя насоки за оценяването на отново придобито право, а параграф 55 предоставя насоки за последващото отчитане на отново придобито право.

Б36 Ако условията на договора, пораждащ обратно придобито право, са благоприятни или неблагоприятни спрямо условията на текущи пазарни сделки за същите или подобни обекти, придобиващият признава печалба или загуба от уреждане. Параграф 52 дава насоки за оценяване на тази печалба или загуба от уреждане.

Събрана работна сила и други статии, които не са разграничими

Б37 Придобиващият включва в репутацията стойността на придобит нематериален актив, който не е разграничим към датата на придобиване. Например, придобиващият може да придаде стойност на съществуването на събрана работна сила, която е съществуващ набор от наети лица, позволяващ на придобиващия да продължи да извършва придобита стопанска дейност от датата на придобиване. Събраната работна сила не представлява интелектуалният капитал на квалифицираната работна сила – често специализираните знания и опит, които наетите лица на придобивания носят на своите работни места. Тъй като събраната работна сила не е разграничим актив, който да бъде признат отделно от репутацията, всяка стойност, отнесена към нея, се включва в репутацията.

▼M12

Б38 Придобиващият включва също в репутацията всякаква стойност, придадена към статии, които не отговарят на условията за активи към датата на придобиване. Например, придобиващият може да придаде стойност на потенциални договори, за които придобиваният води преговори с перспективни нови клиенти към датата на придобиване. Тъй като потенциалните договори сами по себе си не са активи към датата на придобиване, придобиващият не ги признава отделно от репутацията. Придобиващият не може впоследствие да прекласифицира стойността на тези договори от репутация към събития, настъпили след датата на придобиване. Придобиващият обаче следва да оценява фактите и обстоятелствата, заобикалящи събитията, които настъпват скоро след придобиването, за да определи дали нематериален актив, подлежащ на отделно признаване, е съществувал към датата на придобиване.

Б39 След първоначалното признаване, придобиващият отчита нематериалните активи, придобити в бизнес комбинация, в съответствие с разпоредбите на МСС 38 *Нематериални активи*. Както обаче е описано в параграф 3 на МСС 38, отчитането на някои придобити нематериални активи след първоначалното признаване се определя от други МСФО.

►M33 Б40 Критериите за разграничимост определят дали даден нематериален актив се признава отделно от репутацията. Критериите обаче не дават насоки за оценяване на справедливата стойност на нематериален актив, нито ограничават допусканията, използвани за оценяването на справедливата стойност на нематериален актив. Приобретателят например би взел предвид, при оценяването на справедливата стойност, допусканията на пазарните участници при определянето на цената на нематериален актив от рода на очаквания за бъдещо подновяване на договори. ◄ Не е необходимо самите подновявания на договори да отговарят на критериите за разграничимост. (Вижте обаче параграф 29, който определя изключение от принципа за оценяване на справедливата стойност за обратно придобити права, признати в бизнес комбинация.) Параграфи 36 и 37 от МСС 38 предоставят насоки за определяне дали нематериалните активи следва да се комбинират в една единствена единица на отчет с други нематериални или материални активи.

ОЦЕНЯВАНЕ НА СПРАВЕДЛИВАТА СТОЙНОСТ НА КОНКРЕТНИ РАЗГРАНИЧИМИ АКТИВИ И НЕКОНТРОЛИРАЩО УЧАСТИЕ В ПРИДОБИВАНИЯ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФИ 18 И 19)

Активи с несигурни парични потоци (коректив на оценката)

▼M53

Б41 Придобиващият не признава отделен коректив на оценката към датата на придобиване за активи, придобити в бизнес комбинация, които са оценени по тяхната справедлива стойност към датата на придобиване, тъй като ефектите от несигурността на бъдещите парични потоци са включени в оценката на справедливата стойност. Например, тъй като настоящият МСФО изисква придобиващият да оценява придобитите вземания, включително заеми, по справедливата им стойност към датата на придобиване в отчитането на бизнес комбинация, придобиващият не признава отделен коректив за оценката на договорни парични потоци, които се считат за несъбираеми към тази дата, или коректив за загуби за очаквани кредитни загуби.

▼M12

Активи, предмет на оперативен лизинг, в който придобиваният е лизингодател

Б42 При оценяване на справедливата стойност към датата на придобиване на актив от рода на сграда или патент, който е предмет на оперативен лизинг, в който придобиваният е лизингодател, придобиващият взема предвид условията на лизинга. С други думи, придобиващият не признава отделен актив или пасив, ако условията на оперативния лизинг са или благоприятни, или неблагоприятни в сравнение с пазарните условия, както изисква параграф Б29 за лизинг, в който придобиваният е лизингополучател.

Активи, които придобиващият възнамерява да не използва или да използва по начин, различен от начина, по който биха ги използвали други участници на пазара

▼M33

Б43 За да защити конкурентното си положение или по други причини, приобретателят може да реши изобщо да не използва придобит нефинансов актив или да не го използва с оглед максимизиране на стойността му. Такъв може да бъде случаят например с придобит нематериален актив — изследователска и развойна дейност, който приобретателят планира да използва „защитно“, т.е. като не позволява използването му от останалите. Независимо от това, приобретателят оценява справедливата стойност на нефинансовия актив, като приема оптималното му използване от страна на пазарните участници съобразно съответната презумпция за остойностяване, както първоначално, така и при оценяването на справедливата стойност, намалена с разходите за продажба с оглед последваща проверка за обезценка.

▼M12

Неконтролиращо участие в придобивания

▼M33

Б44 В настоящия МСФО на приобретателя се позволява да оценява неконтролиращото дялово участие в придобиваното предприятие по справедлива стойност към датата на придобиване. Понякога приобретателят е в състояние да оцени справедливата стойност към датата на придобиване на неконтролиращо дялово участие въз основа на обявена цена на активен пазар на дяловете собствен капитал (т.е. непритежаваните от приобретателя). В други ситуации обаче няма да има обявена цена на активен пазар за дяловете собствен капитал. В тези ситуации приобретателят оценява справедливата стойност на неконтролиращото дялово участие с помощта на други методи за остойностяване.

Б45 Справедливите стойности на дяловото участие на приобретателя в придобиваното предприятие и неконтролиращото дялово участие на база акция може да се различават. Основната разлика вероятно ще бъде включването на премия за контрол в справедливата стойност на база акция на дяловото участие на приобретателя в придобиваното предприятие или обратно — включването на отстъпка поради липса на контрол (наричана също отстъпка за неконтролиращо дялово участие) в справедливата стойност на база акция на неконтролиращото дялово участие, ако при определянето на цената на неконтролиращото дялово участие пазарните участници биха взели предвид тази премия или отстъпка.

▼M12

ОЦЕНЯВАНЕ НА РЕПУТАЦИЯТА ИЛИ ПЕЧАЛБАТА ОТ ИЗГОДНА ПОКУПКА

Оценяване на справедливата стойност към датата на придобиване на участието на придобиващия в придобивания с използване на способи на оценяване (приложение на параграф 33)

▼M33

Б46 В бизнес комбинация, постигната без прехвърляне на възнаграждение, за да оцени репутацията или печалбата от изгодна покупка, приобретателят заменя справедливата стойност към датата на придобиване на своето дялово участие в придобиваното предприятие със справедливата стойност към датата на придобиване на прехвърленото възнаграждение. (вж. параграфи 32—34).

▼M12

Специални съображения при приложението на метода на придобиване към комбинации на кооперативни предприятия (приложение на параграф 33)

Б47 Когато се комбинират две кооперативни предприятия, справедливата стойност на собствения капитал или участията на членовете в придобивания (или справедливата стойност на придобивания) може да подлежат на по-надеждно оценяване, отколкото справедливата стойност на участията на членовете, прехвърлени от придобиващия. В тази ситуация, параграф 33 изисква придобиващият да определи размера на репутацията, като използва справедливата стойност към датата на придобиване на капиталовите участия на придобиваното предприятие, вместо справедливата стойност към датата на придобиване на капиталовите участия на придобиващия, прехвърлени като възнаграждение. Освен това придобиващият в комбинация на кооперативни предприятия признава нетните активи на придобивания като директно увеличение на капитала или собствения капитал в своите отчети на финансовото състояние, а не като увеличение на неразпределената печалба, което е последователно с начина, по който други видове предприятия прилагат метода на придобиването.

Б48 Макар да са сходни в много отношения с другите стопански дейности, кооперативните предприятия имат отличителни характеристики, които произтичат предимно от това, че техните членове са и клиенти, и собственици. Членовете на кооперативните предприятия по принцип очакват да получават ползи от своето членство, често под формата на по-ниски такси, плащани за стоки и услуги, или дивиденти за подпомагане. Частта дивиденти за подпомагане, разпределяна на всеки член, често се основава на размера на стопанска дейност, извършена от този член в кооперативното предприятие през годината.

▼M33

Б49 При оценяването на справедливата стойност на кооперативно предприятие се отчитат допусканията на пазарните участници за бъдещите ползи за членовете, както и всякакви други техни подходящи допускания относно кооперативното предприятие. Например справедливата стойност на кооперативно предприятие може да се оцени на базата на настоящата стойност. Паричните потоци, използвани като хипотези за метода, се основават на очакваните парични потоци на кооперативното предприятие, които вероятно ще отразят намаленията на ползите за членовете, като например по-ниски такси върху стоки и услуги.

▼**M12**

ОПРЕДЕЛЯНЕ КАКВО ПРИНАДЛЕЖИ КЪМ ОПЕРАЦИЯТА ПО БИЗНЕС КОМБИНАЦИЯ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФИ 51 И 52)

Б50 При определяне дали дадена операция е част от размяната за придобивания или операцията е отделна от бизнес комбинацията, придобиващият следва да вземе предвид следните фактори, които нито са взаимно изключващи се, нито сами по себе си водят до заключение.

а) **причини за сделката** – разбирането на причините, поради които страните по комбинацията (придобиващият и придобиваният и техните собственици, директори и управители – и техните агенти) са сключили дадена сделка или договореност може да даде по-добра представа дали тя е част от прехвърленото възнаграждение и придобитите активи и поетите пасиви. Например, ако една сделка е договорена предимно в полза на придобиващия или на комбинираното предприятие, а не предимно в полза на придобивания или неговите бивши собственици преди комбинацията, тази част от платената цена на сделката (и всякакви свързани активи или пасиви) е по-малко вероятно да бъде част от размяната за придобивания. Съответно, придобиващият отчита тази част отделно от бизнес комбинацията;

б) **кой е инициирал сделката** - разбирането кой е инициирал сделката може също да даде представа дали тя е част от размяната за придобивания. Например, сделка или друго събитие, инициирани от придобиващия, могат да бъдат сключени с цел осигуряване на бъдещи икономически ползи за придобиващия или комбинираното предприятие без никакви или малки ползи за придобивания или неговите бивши собственици преди комбинацията. От друга страна, сделка или договореност, инициирана от придобивания или неговите бивши собственици, е по-малко вероятно да бъде в полза на придобивания или на комбинираното предприятие и по-вероятно е част от операцията по бизнес комбинацията;

в) **разположението на сделката във времето –** разположението на сделката във времето може също да даде представа дали тя е част от размяната за придобивания. Например сделка между придобиващия и придобивания, която се осъществява по време на преговорите по условията на бизнес комбинацията, може да е била сключена с идеята бизнес комбинацията да осигури бъдещи икономически ползи на придобиващия или на комбинираното предприятие. Ако това е така, придобиваният или неговите бивши собственици преди бизнес комбинацията вероятно ще получат много малка или никаква полза от сделката, освен ползите, които получават като част от комбинираното предприятие.

Ефективно уреждане на предишни взаимоотношения между придобиващия и придобивания в бизнес комбинация (приложение на параграф 52 (а))

Б51 Придобиващият и придобиваният може да имат отношения, които са съществували преди да замислят бизнес комбинацията, наричани в настоящото „предишни взаимоотношения“. Предишното взаимоотношение между придобиващия и придобивания може да е на договорна основа (например продавач и клиент или лицензодател и лицензополучател) или на недоговорна основа (например ищец и ответник).

Б52 Ако бизнес комбинацията на практика урежда предишно взаимоотношение, придобиващият признава печалба или загуба, оценени както следва:

а) за предишно недоговорно взаимоотношение (като съдебно дело) – по справедлива стойност;

▼M12

б) за предишно договорно взаимоотношение, на по-малката от (i) и (ii):

i) сумата, с която договорът е по-благоприятен или по-неблагоприятен от гледна точка на придобиващия в сравнение с условията на текущи пазарни сделки за същите или сходни обекти. (Неблагоприятен договор е договор, който е неблагоприятен по отношение на настоящи пазарни условия. Това не е непременно обременяващ договор, при който разходите, направени за покриване на задълженията по договора, превишават очакваните от него икономически ползи);

ii) сумата на всякакви заявени в договора условия за уреждане на отношенията, предоставени на контрагента, за който договорът е неблагоприятен.

Ако (ii) е по-малка от (i), разликата се включва като част от счетоводното отчитане на бизнес комбинацията.

Сумата на признатата печалба или загуба може да зависи отчасти от това, дали придобиващият е признал преди свързан актив или пасив и следователно отчетената печалба или загуба може да се различава от изчислената чрез прилагане на горните изисквания сума.

Б53 Предишно взаимоотношение може да е договор, който придобиващият признава като обратно придобито право. Ако договорът включва условия, които са благоприятни или неблагоприятни в сравнение с цените на текущи пазарни сделки за същите или сходни обекти, придобиващият признава, отделно от бизнес комбинацията, печалба или загуба от ефективното уреждане на договора, оценени в съответствие с параграф 52.

Договореност за плащания под условие на наети лица или продаващи акционери (приложение на параграф 52 (б))

Б54 Дали дадени договорености за плащания под условие на наети лица или продаващи акционери представляват възнаграждение под условие в бизнес комбинацията или са отделни операции зависи от характера на договореностите. Разбирането на причините, поради които споразумението за придобиване съдържа разпоредба за плащания под условие, кой е инициатор на тази договореност и кога страните са сключили тази договореност може да бъде полезно при оценката на характера на договореността.

Б55 Ако не е ясно дали дадена договореност за плащане на наети лица или продаващи акционери е част от размяната за придобивания или е операция, отделна от бизнес комбинацията, придобиващият трябва да вземе предвид следното:

а) *Продължаваща заетост* – условията на продължаваща заетост от страна на продаващите акционери, които стават ключови служители, може да бъде показател за съдържанието на договореност за възнаграждение под условие. Съответните условия на продължаваща заетост може да са включени в трудов договор, споразумение за придобиване или някакъв друг документ. Договореност за възнаграждение под условие, при която плащанията автоматично се конфискуват при прекратяване на трудовото правоотношение, е възнаграждение за услуги след комбинацията. Договорености, при които плащанията под условие не се засягат от прекратяване на трудовите правоотношения, може да показват, че плащанията под условие са по-скоро допълнително възнаграждение, отколкото трудово възнаграждение.

б) *Продължителност на продължаващата заетост* – ако периодът на исканата заетост съвпада с или е по-дълъг от периода на плащането под условие, този факт може да показва, че плащанията под условие са, по същество, трудово възнаграждение.

▼**M12**

в) *Ниво на трудово възнаграждение* – ситуации, в които възнаграждението на наети лица, различно от плащанията под условие, е на приемливо ниво в сравнение с това на други ключови служители в комбинираното предприятие, може да показва, че плащанията под условие са по-скоро допълнително възнаграждение, отколкото трудово възнаграждение.

г) *Нарастващи плащания на наети лица* – ако продаващите акционери, които не стават служители, получават по-ниски плащания под условие на база на акция отколкото продаващите акционери, които стават служители на комбинираното предприятие, този факт може да показва, че нарастващата сума на плащания под условие на продаващите акционери, които стават служители, е трудово възнаграждение.

д) *Брой притежавани акции* – относителният брой акции, притежавани от продаващите акционери, които остават като ключови служители, може да е показател за съдържанието на договорността за допълнително възнаграждение. Например, ако придаващите акционери, които притежават по същество всички акции в придобивания, продължат като ключови служители, този факт може да показва, че тази договореност е, по същество, договореност за подялба на печалбата, предвидена за осигурява възнаграждение за услуги след комбинацията. Като алтернатива, ако продаващите акционери, които остават като ключови служители, притежават само малък брой акции в придобивания и всички продаващи акционери получават една и съща сума възнаграждение под условие на база акция, този факт може да показва, че плащанията под условие са допълнително възнаграждение. Участията в собствеността преди придобиването, държани от страните, свързани с продаващите акционери, които остават като ключови служители, от рода на членове на семейството, също следва да се вземе предвид.

е) *Връзка с оценката* – ако първоначалното възнаграждение, прехвърлено на датата на придобиване, се базира на ниските нива на обхвата на оценката, установен при оценяването на придобивания, и условната формула е свързана с този подход на оценяване, този факт може да подсказва, че плащанията под условие са допълнително възнаграждение. Като алтернатива, ако формулата на плащането под условие е последователна на договореностите преди подялба на печалбата, този факт може да подсказва, че договореността по същество осигурява трудово възнаграждение.

ж) *Формула за определяне на възнаграждението* – формулата, използвана за определя на плащането под условие може да бъде полезна при оценяване същността на договореността. Например, ако плащането под условие се определя на базата на множество печалби, това може да подскаже, че задължението е възнаграждение под условие в бизнес комбинацията, и че формулата е предвидена за установява или потвърждава справедливата стойност на придобивания. И обратно, плащане под условие, което представлява определен процент от печалбите може да подсказва, че задължението към служителите е договореност за подялба на печалбата, за да възнаграждава служителите да предоставените услуги.

з) *Други споразумения и въпроси* – условията на други споразумения с продаващите акционери (като споразумения за неконкуриране, изпълнителски договори, договори за консултации и лизингови договори за имущество) и третирането на данъците върху дохода от плащания под условие може да показват, че плащанията под условие се отнасят към нещо различно от възнаграждение за придобивания. Например, във връзка с придобиването, придобиващият може да сключи лизингов договор за имущество със значителен продаващ акционер. Ако лизинговите плащания, определени в лизинговия договор, са значително под пазара, някои или всички плащания под условие към лизингодателя (продаващия акционер), изисквани от отделно споразумение за плащанията

▼M12

под условие, може по същество да бъдат плащания за ползване на отдаденото на лизинг имущество, което придобиващият следва да признае отделно във финансовите си отчети след комбинацията. И обратното, ако лизинговият договор определя лизингови плащания, които съответстват на пазарните условия за отдаденото на лизинг имущество, договорността за плащания под условие към продаващия акционер може да представлява възнаграждение под условие в бизнес комбинацията.

Присъдени плащания на базата на акции на придобиващия, разменени за присъждания, държани от наети лица на придобивания (приложение на параграф 52 (б))

▼M29

Б56 Придобиващото предприятие може да размени свои права на плащане на базата на акции ([1]) (заместване на права на плащане) за права на плащане, държани от наети лица на придобиваното предприятие. Размени на опции за акции или други права на плащане на базата на акции във връзка с бизнес комбинация се отчитат като изменения на правата на плащане на базата акции в съответствие с МСФО 2 *Плащане на базата на акции*. Ако придобиващото предприятие замени правата на плащане на придобиваното предприятие, цялата или част от пазарната оценка на заместващите права на плащане на придобиващото предприятие се включва в оценяването на прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинацията. Параграфи Б57—Б62 предоставят насоки за това, как да се разпредели пазарната оценка.

В случаите, в които обаче действието на правата на плащане на придобиваното предприятие би било прекратено в резултат на бизнес комбинацията и ако придобиващото предприятие замени тези права на плащане, без да е задължено да го направи, съгласно МСФО 2 цялата пазарна оценка на замененните права на плащане ще бъде призната като стойност на възнаграждението във финансовите отчети след комбинацията. Това означава, че нито една пазарна оценка на тези права на плащане не се включва в оценяването на възнаграждението, прехвърлено в бизнес комбинацията. Придобиващото предприятие е длъжно да замени правата на плащане на придобиваното предприятие, ако придобиваното предприятие или неговите наети лица могат да наложат принудително заместване. Например, за целите на прилагането на тази насока придобиващото предприятие е длъжно да замести правата на плащане на придобиваното предприятие, ако заместването се изисква от:

а) условията на споразумението за придобиване;

б) условията на правата на плащане на придобиваното предприятие; или

в) приложимите законови и подзаконови нормативни актове.

▼M12

Б57 За да определи частта от заместващото присъждане, която е част от прехвърленото възнаграждение за придобивания и частта, която е трудово възнаграждение за услуга след комбинацията, придобиващият оценява както заместващите присъждания, дадени от придобиващия, така и присъжданията на придобивания към датата на придобиване в съответствие с МСФО 2. Частта от пазарната оценка на заместващото присъждане, която е част от прехвърленото възнаграждение в размяната за придобивания е равна на частта на присъждането на придобивания, която се отнася към услуга преди комбинацията.

([1]) В параграфи Б56—Б62 понятието „права на плащане на базата на акции“ се отнася за безусловно установени и условни сделки с плащания на базата на акции.

▼M12

Б58 Частта от заместващото присъждане, отнасяща се към услуга преди комбинацията, е пазарната оценка на присъждането на придобивания, умножено по съотношението между частта от завършения период на владение към по-голямата от общия период на владение или първоначалния период на владение на присъждането на придобивания. Периодът на владение е периодът, през който всички определени условия за встъпване във владение трябва да бъдат постигнати. Условията за встъпване във владение са дефинирани в МСФО 2.

Б59 Частта на небезусловното заместващо присъждане, отнасяно към услуга след комбинацията и следователно признато като разход за трудово възнаграждение във финансовите отчети след комбинацията, е равна на общата пазарна оценка на заместващото присъждане, намалена със сумата, отнасяна към услугата преди комбинацията. Следователно придобиващият отнася всяко превишение на пазарната оценка на заместващото присъждане над пазарната оценка на присъждането на придобивания след комбинацията и признава това превишение като разходи за трудово възнаграждение във финансовите отчети след комбинацията. Придобиващият отнася част от заместващото присъждане към услуга след комбинацията, ако изисква услуга след комбинацията, независимо от това дали наетите лица са предоставили цялата изисквана услуга, необходима за приписване на присъжданията на тяхното придобивано предприятие преди датата на придобиване.

Б60 Частта от небезусловното заместващо присъждане, отнасяна към услуга преди комбинацията, както и частта, отнасяна към услуга след комбинацията, отразяват най-добрата налична приблизителна оценка на броя на заместващите присъждания, които се очаква да бъдат приписани. Например, ако пазарната оценка на частта на заместващото присъждане, отнасяно към услуга преди комбинацията, е 100 ПЕ и придобиващият очаква, че само 95 % от присъждането ще бъдат приписани, сумата, включена в прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинацията е 95 ПЕ. Промените в приблизително оценения брой заместващи присъждания, които се очаква да бъдат приписани, се отразяват в разходите за трудово възнаграждение за периодите, в които настъпват промените или конфискациите - не като корекции ва прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинация. По аналогичен начин, ефектите от други събития, като изменения или крайният резултат от присъждания с условия на изпълнение, които настъпват след датата на придобиване, се отчитат в съответствие с МСФО 2 при определяне разходите за трудово възнаграждение за периода, в който настъпва събитието.

Б61 Същите изисквания важат за определяне частите от заместващите присъждания, отнасяни към услуги преди и след комбинацията, независимо дали заместващото присъждане е класифицирано като пасив или като инструмент на собствения капитал в съответствие с разпоредбите на МСФО 2. Всички промени в пазарната оценка на присъжданията, класифицирани като пасиви след датата на придобиване и свързаните ефекти на данъците върху дохода се признават във финансовите отчети на придобиващия след комбинацията в периодите, в които настъпват промените.

Б62 Ефектите на данъците върху дохода на заместващите присъждания на плащанията на базата на акции се признават в съответствие с разпоредбите на МСС 12 *Данъци върху дохода*.

▼M29

Сделки с плащане на базата на акции, уредени със собственост на придобиваното предприятие

Б62А Придобиваното предприятие може да има неуредени сделки с плащане на базата на акции, които придобиващото предприятие не заменя за свои сделки с плащане на базата на акции. Ако са безусловно установени, тези сделки с плащане на базата на акции на придобиваното предприятие са част от неконтролиращо участие в придобиваното предприятие и се оценяват по пазарна оценка. Ако са условни сделки, те се оценяват по тяхната пазарна оценка, все едно датата на придобиване съвпада с датата на споразумяване в съответствие с параграфи 19 и 30.

▼**M29**

Б62Б Пазарната оценка на условни сделки с плащане на базата на акции се разпределя към неконтролиращото участие въз основа на съотношението между частта от завършения период на притежаване на правата и по-големия от следните два периода: общия период на притежаване или първоначалния период на притежаване на правата на плащане на базата на акции. Салдото се отнася към услугата след комбинацията.

▼**M12**

ДРУГИ МСФО, КОИТО ДАВАТ НАСОКИ ЗА ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ И ОТЧИТАНЕ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФ 54)

▼**M32**

Б63 Примери за други МСФО, които дават насоки за последващо оценяване и отчитане на придобити активи и поети или понесени пасиви в бизнес комбинация включват:

▼**M12**

а) МСС 38 определя отчитането на разграничимите нематериални активи, придобити в бизнес комбинация. Придобиващият оценява репутацията по сумата, призната към датата на придобиване, намалена с всякакви натрупани загуби от обезценка. МСС 36 *Обезценка на активи* регламентира отчитането на загуби от обезценка.

б) МСФО 4 *Застрахователни договори* дава насоки за последващото отчитане на застрахователен договор, придобит в бизнес комбинация.

в) МСС 12 регламентира последващото отчитане на отсрочени данъчни активи (включително непризнати отсрочени данъчни активи) и пасиви, придобити в бизнес комбинация.

г) МСФО 2 дава насоки за последваща оценка и отчитане на частта от заместващи присъдени плащания на база на акции, емитирани от придобиващия, които се отнасят към бъдещи услуги от наети лица.

▼**M32**

д) МСФО 10 дава насоки за отчитане на промените в участието на компанията майка в собствеността на дъщерното предприятие след получаване на контрол.

▼**M12**

ОПОВЕСТЯВАНЕ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФИ 59 И 61)

▼**M33**

Б64 За да постигне целта на параграф 59, приобретателят оповестява следната информация за всяка бизнес комбинация, осъществена през отчетния период:

▼**M12**

а) наименование и описание на придобивания;

б) датата на придобиване;

в) процента на придобитите инструменти на собствения капитал с право на глас;

г) основните причини за бизнес комбинацията и описание как придобиващият е получил контрол над придобивания;

д) качествено описание на факторите, които съставляват признатата репутация, като очаквана синергия от комбиниране дейностите на придобивания и придобиващия, нематериалните активи, които не отговарят на условията за отделно признаване и други фактори.

▼M33

е) справедливата стойност към датата на придобиване на цялото прехвърлено възнаграждение и справедливата стойност към датата на придобиване на всеки основен клас възнаграждения като:

▼M12

i) парични средства;

ii) други материални или нематериални активи, включително стопанска дейност или дъщерно предприятие на придобиващия;

iii) поети пасиви, например задължение за възнаграждение под условие; и

▼M33

iv) дялови участия на приобретателя в собствения капитал, включително броя на инструментите или дяловите участия, емитирани или подлежащи на емитиране, и метода на оценяване на справедливата стойност на тези инструменти или участия;

▼M12

ж) за договорености за възнаграждения под условие и компенсационни активи:

i) сумата, призната към датата на придобиване;

ii) описание на договорността и базата за определяне на сумата на плащането; и

iii) приблизителна оценка обхвата от крайни резултати (недисконтирана) или, ако не може да се направи приблизителна оценка на обхвата – този факт и причините, поради които не може да се направи приблизителна оценка на обхвата. Ако максималната сума на плащането е неограничена, придобиващият оповестява този факт;

з) за придобити вземания:

i) справедливата стойност на вземанията;

ii) брутните дължими договорни суми; и

iii) най-добрата приблизителна оценка към датата на придобиване на договорните парични потоци, които не се очаква да бъдат получени.

Оповестяванията се дават по основни класове вземания като заеми, пряк финансов лизинг и други клас вземания.

и) сумите, признати към датата на придобиване за всеки основен клас придобити активи и поети пасиви;

й) за всеки условен пасив, признат в съответствие с параграф 23, информацията, изисквана в параграф 85 на МСС 37*Провизии, условни пасиви и условни активи*. Ако даден условен пасив не е признат, тъй като справедливата му стойност не може да се оцени надеждно, придобиващият оповестява:

i) информацията, изисквана от параграф 86 на МСС 37; и

ii) причините, поради които пасивът не може да се оцени надеждно;

к) общата сума на репутацията, която се очаква да се приспадне за данъчни цели;

л) за операции, които са признати отделно от придобиването на активи и поемането на пасиви в бизнес комбинация в съответствие с параграф 51:

i) описание на всяка операция;

ii) как придобиващият е отчел всяка операция;

▼M12

iii) сумите, признати за всяка операция и статията от финансовите отчети, в която е призната всяка сума; и

iv) ако операцията е ефективно уреждане на предишно взаимоотношение, методът, използван за определяне сумата на уреждането.

м) оповестяването на отделно признати операции, изисквано от (1) следва да включва сумата на разходите, свързани с придобиването и, отделно, сумата на тези разходи, признати като текущи разходи и статията или статиите в отчета за всеобхватния доход, в които тези разходи са признати. Трябва също да се оповести сумата на разходите за всяка емисия, непризната като разход и как са признати.

н) при изгодна покупка (вж. параграфи 34-36):

i) сумата на всякаква печалба, призната в съответствие с параграф 34 и статията в отчета за всеобхватния доход, в която е призната печалбата; и

ii) описание на причините, довели до печалба от операцията.

▼M33

о) за всяка бизнес комбинация, в която приобретателят притежава по-малко от 100 % дялови участия в собствения капитал на придобиваното предприятие към датата на придобиване:

▼M12

i) сумата на неконтролиращото участие в придобивания, призната към датата на придобиване и базата на оценката на тази сума; и

▼M33

ii) за всяко неконтролиращото дялово участие в придобиваното предприятие, оценено по справедлива стойност — методът (или методите) за остойностяване и използваните за оценяването на тази стойност значими хипотези;

▼M12

п) в бизнес комбинация, постигната на етапи:

i) справедливата стойност към датата на придобиване на участието в собствения капитал в придобиваното предприятие, държано от придобиващия непосредствено преди датата на придобиване; и

ii) сумата на всяка печалба или загуба, призната в резултат от оценяването по справедлива стойност на участието в собствения капитал на придобиваното предприятие, държано от придобиващия преди бизнес комбинацията (вж. параграф 42) и статията в отчета за всеобхватния доход, в която е призната тази печалба или загуба;

р) следната информация:

i) сумите на приходите и печалба и загуба на придобивания от датата на придобиване, включени в консолидирания отчет за всеобхватния доход за отчетния период; и

ii) приходите и печалба и загуба на комбинираното предприятие за текущия отчетен период, като че датата на придобиване за всички бизнес комбинации, осъществени през годината, е била към началото на годишния отчетен период.

▼**M12**

Ако оповестяването на която и да е информация, изисквана от този под-параграф, е непрактично, придобиващият оповестява този факт и обяснява защо оповестяването е непрактично. Настоящият МСФО използва термина „непрактично“ със същото значение, както в МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

Б65 За отделни несъществени бизнес комбинации, осъществявани през отчетния период, които колективно са съществени, придобиващият оповестява сборно информацията, изисквана от параграфи Б64 (д)-(р).

Б66 Ако датата на придобиване на бизнес комбинация е след края на отчетния период, но преди одобряването на финансовите отчети за публикуване, придобиващият оповестява информацията, изисквана от параграф Б64, освен ако първоначалното отчитане на бизнес комбинацията е непълно към момента на одобряване на финансовите отчети за публикуване. В тази ситуация придобиващият описва кои оповестявания не са направени и причините, поради които не е можело да бъдат направени.

Б67 За да постигне целите на параграф 61, придобиващият оповестява следната информация за всяка съществена бизнес комбинация или за сбора от поотделно несъществените бизнес комбинации, които заедно са съществени:

а) ако първоначалното отчитане на бизнес комбинация е непълно (вж. параграф 45) за конкретни активи, пасиви, неконтролиращи участия или статии на възнаграждението и сумите, признати във финансовите отчети за бизнес комбинацията по този начин са били определени само провизорно:

i) причините, поради които първоначалното отчитане на бизнес комбинацията е непълно;

ii) активите, пасивите, участията в собствения капитал и статиите на възнаграждение, за които първоначалното отчитане е непълно; и

iii) характера и сумата на всякакви корекции към периода на оценяване, признати през отчетния период в съответствие с параграф 49;

б) за всеки отчетен период след датата на придобиване, докато предприятието събере, продаде или по друг начин изгуби правото на актив – възнаграждение под условие, докато предприятието уреди пасив – възнаграждение под условие или пасивът бъде анулиран или срокът му изтече:

i) всякакви промени в признатите суми, включително разликите, възникващи при уреждане;

ii) всякакви промени в обхвата на крайните резултати (недисконтирани) и причините за тези промени; и

iii) техниките на оценяване и ключовите входящи данни в модела, използвани за оценяване на условното възнаграждение;

в) за условните пасиви, признати в бизнес комбинация, придобиващият оповестява информацията, изисквана от параграфи 84 и 85 на МСС 37 за всеки клас провизии;

г) равнение на балансовата стойност на репутацията в началото и в края на отчетния период, посочващо поотделно:

i) брутната сума и натрупаните загуби от обезценка в началото на отчетния период;

▼**M12**

ii) допълнителната репутация, призната през отчетния период, с изключение на репутацията, включена в групата активи за освобождаване, които при придобиването отговарят на критериите за класифициране като активи, държани за продажба в съответствие с МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности*;

iii) корекции в резултат от последващото признаване на отсрочени данъчни активи през отчетния период в съответствие с параграф 67;

iv) репутацията, включена в групата на активите за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 и репутацията, отписана през отчетния период, без да е била включена преди това в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба;

v) загуби от обезценка, признати през отчетния период в съответствие с МСС 36. (МСС 36 изисква оповестяване на информация за възстановимата сума и обезценката на репутацията в допълнение към това изискване);

iv) нетни разлики от валутни курсове, възникващи през отчетния период в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*;

vii) всякакви други промени в балансовата стойност през отчетния период;

viii) брутната стойност и натрупаните загуби от обезценка в края на отчетния период;

д) сумата и обяснение на всяка печалба или загуба, признати в текущия период, които:

i) се отнасят към разграничимите придобити активи или поети пасиви в бизнес комбинация, осъществена в текущия или предходен отчетен период; и

ii) е с такъв размер, характер или значение, че оповестяването е съществено за разбирането на финансовите резултати на комбинираното предприятие.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ ЗА БИЗНЕС КОМБИНАЦИИ, ОБВХАЩАЩИ САМО КООПЕРАТИВНИ ПРЕДПРИЯТИЯ ИЛИ САМО ПО ДОГОВОР (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФ 66)

Б68 Параграф 64 предвижда, че настоящият МСФО се прилага с бъдеща дата за бизнес комбинации, за които датата на придобиване е на или след началото на първия годишен отчетен период, започващ на или след 1 юли 2009 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Предприятието обаче прилага настоящия МСФО само към началото на годишен отчетен период, който започва на или след 30 юни 2007 г. Ако предприятието приложи настоящия МСФО преди датата на влизането му в сила, то оповестява този факт и прилага същевременно и МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.).

▼**M12**

Б69 Изискването за прилагане на настоящия МСФО с бъдеща дата за бизнес комбинации, обхващащи само кооперативни предприятия или само по договор, ако датата на придобиване за тази бизнес комбинация е преди прилагането на настоящия МСФО:

а) *Класификация* – предприятието продължава да класифицира предишна бизнес комбинация в съответствие с предишната счетоводна политика на предприятието за такива комбинации.

б) *Призната преди репутация* – в началото на първия годишен период, в който се прилага настоящия МСФО, балансовата сума на репутацията, възникваща от предходна бизнес комбинация, следва да бъде нейната балансова сума към тази дата в съответствие с предишната счетоводна политика на предприятието. При определянето на тази сума предприятието елиминира балансовата сума на всякаква натрупана амортизация на тази репутация и съответното намаление на репутацията. Никакви други корекции не се правят към балансовата сума на репутацията.

в) *Репутация, призната преди като намаление от собствения капитал* – предишната счетоводна политика на предприятието може да е довела до признаване на репутацията, възникваща от предходна бизнес комбинация, като намаление на собствения капитал. В тази ситуация предприятието не признава тази репутация като актив в началото на първия годишен период, в който се прилага настоящият МСФО. Освен това, предприятието не признава в печалбата или загубата каквато и да е част от тази репутация, когато се освободи от цялата или част от стопанската дейност, към която се отнася тази репутация, или когато единицата, генерираща парични потоци, към която се отнася репутацията, се обезцени.

г) *Последващо отчитане на репутацията* – от началото на първия годишен период, в който се прилага настоящият МСФО, предприятието преустановява амортизацията на репутацията, възникваща от предходна бизнес комбинация и прави тест за обезценка на репутацията в съответствие с МСС 36.

д) *Предходно призната отрицателна репутация* – предприятие, което е отчело предходна бизнес комбинация чрез прилагане на метода на покупката, може да е признало отсрочен кредит за превишението на своето участие в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви на придобивания над историческата стойност на това участие (понякога наричано отрицателна репутация). Ако това е така, предприятието отписва балансовата сума на този отсрочен кредит в началото на първия годишен период, в който прилага настоящия МСФО със съответстваща корекция на началното салдо на неразпределената печалба към тази дата.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 4

Застрахователни договори

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да специфицира финансовото отчитане на *застрахователни договори* от всяко предприятие, което издава такива договори (описано в настоящия МСФО като *застраховател*), до момента, в който Съветът завърши втората фаза на своя Проект за застрахователните договори. В частност настоящият МСФО изисква:

а) ограничени подобрения в счетоводното отчитане на застрахователните договори от застрахователите;

б) оповестяване, което идентифицира и обяснява сумите във финансовите отчети на застраховател, възникващи от застрахователни договори, и помага на ползвателите на тези финансови отчети да разберат размера, разположението във времето и степента на несигурност на бъдещите парични потоци по застрахователните договори.

ОБХВАТ

2. Предприятието прилага настоящия МСФО по отношение на:

а) застрахователни договори (включително *презастрахователни договори*), които то издава, и презастрахователни договори, които притежава;

б) финансови инструменти, които то издава с *допълнителни, негарантирани доходи* (вж. параграф 35). МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване* изисква оповестяване на финансовите инструменти, включително финансови инструменти, които съдържат такива доходи.

▼M55

3. Настоящият МСФО не разглежда други аспекти на счетоводното отчитане от страна на застрахователите, като например счетоводното отчитане на финансови активи, държани от застрахователи, и на финансови пасиви, издадени от застрахователи (вж. МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*, МСФО 7 и МСФО 9 *Финансови инструменти*), освен когато:

а) съгласно параграф 20А застрахователите, които отговарят на определени критерии, имат право да прилагат временно освобождаване от МСФО 9;

б) параграф 35Б позволява на застрахователите да прилагат подхода на припокриване („overlay approach“) за определени финансови активи; и

в) параграф 45 позволява на застрахователите, при определени условия, да прекласифицират някои или всички свои финансови активи, така че те да се оценяват по справедлива стойност в печалбата или загубата.

▼M53

4. Предприятието не прилага настоящия МСФО по отношение на:

▼B

а) продуктови гаранции, издадени директно от производител, дилър или търговец на дребно (вж. МСС 18 *Приходи* и МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*);

▼B

б) активи и пасиви на работодатели съгласно планове за доходи на наети лица (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица* и МСФО 2 *Плащане на базата на акции*) и задължения за пенсионни доходи, отчетени от пенсионни планове за дефинирани доходи (вж. МСС 26 *Счетоводство и отчитане на планове за пенсионни доходи*);

в) договорни права или договорни задължения, които зависят от бъдещото използване или правото на използване на нефинансов обект (например някои лицензионни възнаграждения, възнаграждения за права, условни лизингови плащания и сходни обекти), както и гаранцията за остатъчна стойност на лизингополучател, внедрена във финансов лизинг (вж. МСС 17 *Лизинг*, МСС 18 *Приходи* и МСС 38 *Нематериални активи*);

▼M53

г) договори за финансова гаранция, освен когато емитентът преди е заявил изрично, че счита такива договори за застрахователни договори, и е използвал отчитане, приложимо за застрахователни договори, в който случай емитентът може да избира да прилага МСС 32, МСФО 7 и МСФО 9 или настоящия МСФО за такива договори за финансова гаранция. Емитентът може да направи този избор за всеки отделен договор, но изборът за всеки договор е неотменим.

▼B

д) възнаграждение под условие, платимо или за получаване при бизнес комбинация (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации*);

е) *директни застрахователни договори,* които предприятието притежава (т.е. директни застрахователни договори, в които предприятието е *притежател на застрахователна полица). Цедентът* обаче прилага настоящия МСФО по отношение на презастрахователните договори, които притежава.

▼M55

5. За улеснение настоящият МСФО описва всяко предприятие, което издава застрахователен договор, като застраховател, независимо дали предприятието се счита за застраховател за законови или за надзорни цели. Всички позовавания в параграф 3, букви а) и б), параграфи 20А — 20Р, 35Б — 35Н, 39Б — 39М и 46 — 49 относно застраховател се отнасят и до емитента на финансов инструмент, който включва право на допълнителни, негарантирани доходи.

▼B

6. Презастрахователният договор е вид застрахователен договор. Съответно всички референции в настоящия МСФО към застрахователните договори се прилагат и към презастрахователните договори.

Внедрени деривативи

▼M53

7. МСФО 9 изисква от предприятието да отдели някои внедрени деривативи от техния основен договор, да ги оцени по *справедлива стойност* и да включи промените в справедливата им стойност в печалбата или загубата. МСФО 9 се прилага по отношение на деривативи, внедрени в застрахователен договор, освен ако внедреният деривати сам по себе си не е застрахователен договор.

▼M53

8. Като изключение от изискванията в МСФО 9, застрахователят не отделя и оценява по справедлива стойност опция на притежател на застрахователна полица за обратно изкупуване на застрахователен договор срещу фиксирана сума (или за сума, базирана върху фиксирана сума и лихвен процент) дори ако цената на упражняване се различава от балансовата стойност на основния *застрахователен пасив*. Изискванията на МСФО 9 обаче се прилагат по отношение на пут-опция или опция за незабавно изкупуване, внедрена в застрахователен договор, ако стойността на изкупуването се променя в зависимост от дадена финансова променлива (като например цена на акции или стокова цена или индекс) или на нефинансова променлива, която не е специфична за една от страните по договора. Освен това тези изисквания се прилагат и ако способността на притежателя на полицата да упражни пут-опция или опция за незабавно изкупуване се предизвиква от тази променлива (например пут-опция, която може да бъде упражнена, ако борсов индекс достигне определено ниво).

▼B

9. Параграф 8 се прилага по същия начин по отношение на опции за обратно изкупуване на финансов инструмент, съдържащ право на допълнителен негарантиран доход.

Отделяне на депозитни компоненти

10. Някои застрахователни договори съдържат както застрахователен компонент, така и *депозитен компонент.* В някои случаи от застрахователя се изисква или той има право да *раздели* тези компоненти.

а) Разделяне се изисква, ако са изпълнени едновременно следните две условия:

i) застрахователят може да оцени депозитния компонент (включително всяка внедрена опция за обратно изкупуване) отделно (т.е. без да взима под внимание застрахователния компонент);

ii) счетоводната политика на застрахователя не изисква от него да признава всички задължения и права, възникващи от депозитния компонент;

б) разделяне е позволено, но не се изисква, ако застрахователят може да оцени депозитния компонент отделно, както е посочено в буква а), подточка i), но неговата счетоводна политика изисква да признае всички задължения и права, произтичащи от депозитния компонент, независимо от базата, използвана за оценка на тези права и задължения;

в) разделяне е забранено, ако застрахователят не може да оцени депозитния компонент отделно, както е посочено в буква а), подточка i).

11. Следното е пример на случай, при който счетоводната политика на застрахователя не изисква от него да признае всички задължения, произтичащи от депозитен компонент. Цедентът получава обезщетение за загуби от презастраховател, но договорът задължава цедента да изплати това обезщетение в бъдещи години. Това задължение възниква от депозитен компонент. Ако счетоводната политика на цедента му позволява по някакъв начин да признае обезщетението като приход, без да признава произтичащото от него задължение, разделяне е необходимо.

▼M53

12. За да раздели договор, застрахователят трябва:

а) да приложи настоящия МСФО по отношение на застрахователния компонент;

б) да приложи МСФО 9 по отношение на депозитния компонент.

▼B

ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

Временно освобождаване от някои други МСФО

13. Параграфи 10—12 от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* определят критерии, които предприятието да използва при разработването на счетоводна политика, ако по отношение на обекта не се прилага конкретен МСФО. Настоящият МСФО обаче освобождава застрахователя от прилагането на тези критерии по отношение на своята счетоводна политика за:

а) застрахователни договори, които издава (включително свързаните разходи за придобиване и свързаните нематериални активи, като например тези, описани в параграфи 31 и 32); и

б) презастрахователни договори, които притежава.

14. Независимо от това, настоящият МСФО не освобождава застрахователя от някои отражения на критериите в параграфи 10-12 от МСС 8. По-конкретно застрахователят:

а) не признава като задължение провизии за възможни бъдещи искове, ако тези искове произтичат съгласно застрахователни договори, които не съществуват към ►M5 края на отчетния период ◄ (като например провизии за риск от природни бедствия и за изравняване);

б) провежда *тест за адекватност на задълженията*, както е описан в параграфи 15—19;

в) отписва застрахователно *задължение* (или част от застрахователно задължение) от своя ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ единствено и само ако то е погасено — т.е., когато задължението, определено в договора, е обезсилено или анулирано, или срокът му е изтекъл;

г) не прихваща:

i) *презастрахователни активи* срещу свързаните застрахователни пасиви; или

ii) приходи или разходи от презастрахователни договори срещу разходи или приходи от свързаните застрахователни договори.

д) преценява дали неговите презастрахователни активи не са обезценени (вж. параграф 20).

Тест за адекватност на задълженията

15. Застрахователят оценява на ►M5 края на всеки отчетен период ◄ дали неговите признати застрахователни задължения са адекватни, като използва текущи приблизителни оценки на бъдещите парични потоци по своите застрахователни договори. Ако тази оценка сочи, че балансовата стойност на неговите застрахователни задължения (намалена със свързаните отсрочени разходи за придобиване и свързаните нематериални активи като тези, разгледани в параграфи 31 и 32), е неадекватна в светлината на очакваните бъдещи парични потоци, целият недостиг се признава в печалбата или загубата.

▼B

16. Ако застрахователят приложи тест за адекватност на задълженията, който отговаря на определените минимални изисквания, настоящият МСФО не въвежда допълнителни изисквания. Минималните изисквания са, както следва:

а) тестът взима под внимание текущите приблизителни оценки на всички договорни парични потоци, като например разходи за обработка на искове, както и парични потоци, произтичащи от внедрени опции и гаранции;

б) ако тестът посочи, че задължението е неадекватно, целият недостиг се признава в печалбата или загубата.

17. Ако счетоводната политика на застрахователя не изисква провеждането на тест за адекватност на задълженията, който да отговаря на минималните изисквания по параграф 16, застрахователят трябва:

а) да определи отчетната стойност на съответните застрахователни задължения ([1]), намалена с балансовата стойност на:

i) всякакви свързани отсрочени разходи за придобиване; и

ii) всякакви свързани нематериални активи като тези, придобити в бизнес комбинация или прехвърляне на портфейл (вж. параграфи 31 и 32). Свързаните презастрахователни активи обаче не се взимат под внимание, тъй като застрахователят ги отчита отделно (вж. параграф 20);

б) да определи дали сумата, описана в буква а), е по-малка от балансовата стойност, която би се изисквала, ако съответните застрахователни пасиви бяха в обхвата на МСС 37. Ако е по-малка, застрахователят признава цялата разлика в печалбата или загубата и намалява балансовата стойност на свързаните отсрочени разходи за придобиване или свързаните нематериални активи, или увеличава балансовата стойност на съответните застрахователни задължения.

18. Ако тестът за адекватност на задълженията на застрахователя отговори на минималните изисквания по параграф 16, тестът се прилага на нивото на обобщение, определено в този тест. Ако тестът за адекватност на задълженията не отговаря на тези минимални изисквания, сравнението, описано в параграф 17, се прави на ниво портфейл от договори, които са обект на сходни рискове и са управлявани заедно като един портфейл.

19. Сумата, описана в параграф 17, буква б) (т.е. резултатът от прилагането на МСС 37), отразява бъдещи инвестиционни маржове (вж. параграфи 27-29) само ако сумата, описана в параграф 17, буква а), също отразява тези маржове.

Обезценка на презастрахователни активи

20. Ако презастрахователен актив на цедент е обезценен, цедентът намалява съответно неговата балансова стойност и признава тази загуба от обезценка в печалбата или загубата. Презастрахователен актив е обезценен единствено и само ако:

([1]) Съответните застрахователни задължения са тези застрахователни задължения (и свързани отсрочени разходи за придобиване и свързани нематериални активи), за които счетоводната политика на застрахователя не изисква провеждането на тест за адекватност на задълженията, който да отговаря на минималните изисквания по параграф 16.

▼B

а) са налице обективни доказателства, в резултат от събитие, което е настъпило след първоначалното признаване на презастрахователен актив, че цедентът може да не получи всички суми, които са му дължими съгласно условията на договора; и

б) това събитие има отражение, което може да бъде надеждно измерено, върху сумите, които цедентът ще получи от презастрахователя.

▼M55

Временно освобождаване от МСФО 9

20А. МСФО 9 разглежда счетоводното отчитане за финансови инструменти и е в сила за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2018 г. Настоящият МСФО предвижда обаче временно освобождаване за застраховател, който отговаря на критериите по параграф 20Б, съгласно което освобождаване застрахователят има право, но не е задължен да прилага МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* вместо МФСО 9 за годишните периоди, започващи преди 1 януари 2021 г. Застраховател, който прилага временното освобождаване от МСФО 9:

а) изпълнява задълженията по МФСО 9, необходими за оповестяването, изисквано съгласно параграфи 39Б–39Й от настоящия МСФО; и

б) прилага спрямо своите финансови инструменти всички други приложими МСФО с изключение на посочените в параграфи 20А –20Р, 39Б — 39Й и 46 — 47 от настоящия МСФО.

20Б. Застрахователят може да приложи временното освобождаване от МСФО 9 само и единствено ако:

а) преди това не е прилагал никоя версия на МСФО 9 [1], освен единствено изискванията за представяне на печалби и загуби от финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата съгласно параграфи 5.7.1, буква в), 5.7.7 — 5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5 — Б5.7.20 от МСФО 9; и

б) неговата дейност е свързана предимно със застраховане, както е описано в параграф 20Г, към датата на годишното му отчитане, която непосредствено предшества 1 април 2016 г., или към датата на следващото годишно отчитане, както е посочено в параграф 20Ж.

20В. На застраховател, който прилага временното освобождаване от МСФО 9, се разрешава да избере да прилага само изискванията за представяне на печалби и загуби от финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата съгласно параграфи 5.7.1, буква в), 5.7.7 — 5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5 — Б5.7.20 от МСФО 9. Ако застрахователят избере да прилага тези изисквания, той прилага съответните преходни разпоредби на МСФО 9, оповестява факта, че е приложил тези изисквания, и редовно прави свързаните с тях оповестявания, посочени в параграфи 10 — 11 от МСФО 7 (изменен с МСФО 9 (от 2010 г.).

[1] Съветът издаде последователни версии на МСФО 9 през 2009 г., 2010 г., 2013 г. и 2014 г.

▼**M55**

20Г. Дейността на застрахователя е свързана предимно със застраховане единствено и само когато:

а) балансовата стойност на неговите пасиви, възникващи от договори в обхвата на настоящия МСФО, която включва всички депозитни компоненти или внедрени деривативи, необвързани със застрахователни договори съгласно параграфи 7 — 12 от настоящия МСФО, е значителна в сравнение с общата балансова стойност на всички негови пасиви; и

б) процентът на общата балансова стойност на неговите пасиви, свързани със застраховане (вж. параграф 20Д), в сравнение с общата балансова стойност на всички негови пасиви, е:

i) по-голям от 90 %; или

ii) по-малък от или равен на 90 %, но по-голям от 80 % и застрахователят не извършва съществена дейност, която не е свързана със застраховане (вж. параграф 20Е).

20Д. За целите на прилагането на параграф 20Г, буква б) пасивите, свързани със застраховане, включват:

а) пасиви, произтичащи от договори в обхвата на настоящия МСФО, както е посочено в параграф 20Г, буква а);

б) недеривативни пасиви по инвестиционен договор, оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата, съгласно МСС 39 (включително тези, определени по справедлива стойност в печалбата или загубата, за които застрахователят е приложил изискванията на МСФО 9 за представяне на печалби и загуби (вж. параграф 20Б, буква а), и параграф 20В); и

в) задължения, които възникват поради това, че застрахователят издава договорите, посочени в букви а) и б), или изпълнява задължения, произтичащи от такива договори. Примери за такива задължения включват използването на деривативи за намаляване на рискове, произтичащи от тези договори и от активите, които обезпечават тези договори, съответни данъчни задължения, като например отсрочени данъчни задължения за облагаеми временни разлики в задълженията, произтичащи от тези договори, и емитирани дългови инструменти, които са включени в регулаторния капитал на застрахователя.

20Е. За целите на прилагането на параграф 20Г, буква б), точка ii), когато се прави оценка дали застрахователят участва в съществена дейност, която не е свързана със застраховане, той взема предвид:

а) само онези дейности, от които той може да получава приходи и да понася разходи; и

б) количествени или качествени фактори (или и двете), включително публично достъпна информация, като например отраслова класификация, която потребителите на финансови отчети прилагат спрямо застрахователя.

20Ж. Съгласно параграф 20Б, буква б) се изисква предприятието да прецени дали отговаря на условията за временно освобождаване от прилагането на МФСО 9 към датата на неговото годишно отчитане, която непосредствено предшества 1 април 2016 г. След тази дата:

а) предприятие, което преди е отговаряло на условията за временно освобождаване от МФСО 9, преценява отново дали неговите дейности са свързани предимно със застраховане към датата на следващото годишно отчитане, само и единствено ако е настъпила промяна в дейностите на това предприятие, както е описано в параграфи 20З — 20И, през годишния период, приключил на тази дата;

▼**M55**

б) предприятие, което преди не е отговаряло на изискванията за временно освобождаване от прилагането на МФСО 9, има право да прецени наново дали неговите дейности са свързани предимно със застраховане към датата на следващото годишно отчитане преди 31 декември 2018 г., само и единствено ако е настъпила промяна в дейностите на това предприятие, както е описано в параграфи 20З–20И, през годишния период, приключил на тази дата.

20З. За целите на прилагането на параграф 20Ж за промяна в дейностите на предприятието се счита промяна, която:

а) се определя от висшето ръководство на предприятието като последица от външни и вътрешни промени;

б) е важна за икономическата дейност на предприятието; и

в) може да бъде доказана на външните страни.

Съответно такава промяна настъпва само когато предприятието започва или престава да извършва дадена дейност, която е важна за неговата икономическа дейност или променя съществено мащаба на една от неговите дейности; например когато предприятието е придобило, продало или прекратило даден вид дейност.

20И. Очаква се такава промяна в дейностите на предприятието, каквато е описана в параграф 20З, да се случва много рядко. За целите на прилагането на параграф 20Ж следните не се считат за промени в дейностите на предприятието:

а) промяна в структурата на финансиране на предприятието, която сама по себе си не засяга дейностите, от които предприятието получава приходи и прави разходи.

б) план на предприятието да продаде даден вид дейност, дори ако активите и пасивите са класифицирани като държани за продажба съгласно МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*. Планът за продажба на един вид дейност може да промени дейностите на предприятието и да даде повод за преоценка в бъдеще, но все още няма отражение върху пасивите, признати в неговия отчет за финансовото състояние.

20Й. Ако в резултат на преоценката (вж. параграф 20Ж, буква а) се установи, че дадено предприятие вече не отговаря на условията за временно освобождаване от МСФО 9, предприятието има право да продължи да прилага временното освобождаване от МСФО 9 само до края на годишния период, започнал непосредствено след тази преоценка. Въпреки това предприятието трябва да прилага МСФО 9 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2021 г. Така например, ако дадено предприятие определи, че вече не отговаря на условията за временно освобождаване съгласно МСФО 9, като приложи параграф 20Ж, буква а) на 31 декември 2018 г. (края на неговия годишен период), тогава предприятието има право да продължи да прилага временното освобождаване от МСФО 9 само до 31 декември 2019 г.

▼**M55**

20К. Застраховател, който преди това е избрал да прилага временното освобождаване от МСФО 9, може в началото на всеки следващ годишен период окончателно да избере да прилага МСФО 9.

Предприятие, прилагащо МСФО за първи път

20Л. Предприятие, прилагащо МСФО за първи път, както е определено в МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане*, може да прилага временното освобождаване от МСФО 9, описано в параграф 20А, само и единствено ако това предприятие отговаря на критериите, описани в параграф 20Б. При прилагането на параграф 20Б, буква б) предприятието, прилагащо МСФО за първи път, използва балансовите стойности, определени чрез прилагането на Международните стандарти за финансово отчитане към датата, посочена в този параграф.

20М. МСФО 1 съдържа изисквания и освобождавания, приложими за предприятия, които прилагат МСФО за първи път. Тези изисквания и освобождавания (например параграфи Г16 — Г17 от МСФО 1) не отменят изискванията, посочени в параграфи 20А — 20Р и 39Б — 39Й от настоящия МСФО. Например изискванията и освобождаванията в МСФО 1 не отменят изискването предприятието, прилагащо МСФО за първи път, да отговаря на критериите, посочени в параграф 20Л, за да прилага временното освобождаване от МСФО 9.

20N. Предприятие, прилагащо МСФО за първи път, което оповестява изискваната съгласно параграфи 39Б — 39Й информация, използва изискванията и освобождаванията, посочени в МСФО 1, които се отнасят до извършване на необходимите за такова оповестяване оценки.

Временно освобождаване от специфични изисквания на МСС 28

20О. Параграфи 35 — 36 от МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия* изискват предприятието да прилага единна счетоводна политика, когато използва метода на собствения капитал. Въпреки това за годишни периоди, започващи преди 1 януари 2021 г., предприятието има право, но не е задължително, да запази съответната счетоводна политика, прилагана от асоциираното предприятие или от съвместното предприятие, както следва:

а) предприятието прилага МСФО 9, а асоциираното или съвместното предприятие прилага временното освобождаване от МСФО 9; или

б) предприятието прилага временното освобождаване от МСФО 9, а асоциираното или съвместното предприятие прилага МСФО 9.

20П. Когато дадено предприятие използва метода на собствения капитал за отчитане на своята инвестиция в асоциирано или в съвместно предприятие:

а) ако МСФО 9 е бил прилаган преди във финансовите отчети, въз основа на които към даденото асоциирано или съвместно предприятие е приложен методът на собствения капитал (след отразяване на всички корекции, направени от предприятието), тогава МСФО 9 продължава да се прилага.

▼M55

б) ако временното освобождаване от МСФО 9 е било прилагано преди във финансовите отчети, въз основа на които към даденото асоциирано или съвместно предприятие е приложен методът на собствения капитал (след отразяване на всички корекции, направени от предприятието), МСФО 9 може да се прилага впоследствие.

20Р. Предприятието може да приложи параграфи 20О и 20П, буква б) отделно за всяко асоциирано или съвместно предприятие.

▼B

Промени в счетоводната политика

21. Параграфи 22—30 се прилагат както към промените, направени от застраховател, който вече прилага МСФО, така и към промените, направени от застраховател, въвеждащ МСФО за първи път.

22. Застрахователят може да промени своята счетоводна политика за застрахователни договори единствено и само ако промяната прави финансовите отчети, спрямо потребностите за взимане на икономически решения от ползвателите, по-уместни и не по-малко надеждни, или по-надеждни и не по-малко уместни. Застрахователят преценява уместността и надеждността, като използва критериите в МСС 8.

23. За да прецени промяната в своята счетоводна политика за застрахователните договори, застрахователят посочва, че тази промяна доближава неговите финансови отчети до изискванията на критериите в МСС 8, без да е необходимо с промяната да се постига пълно съответствие с тези критерии. Следните конкретни въпроси са разгледани по-долу:

а) текущи лихвени проценти (параграф 24);

б) продължаване на съществуващите практики (параграф 25);

в) предпазливост (параграф 26);

г) бъдещи инвестиционни маржове (параграфи 27-29); и

д) „счетоводство в сянка“ (параграф 30).

Текущи пазарни лихвени проценти

24. Застрахователят има право, но не е задължен, да променя своята счетоводна политика така че да преоценява определени застрахователни задължения ([1]), за да отразяват текущите пазарни лихвени проценти, като признава промените в тези пасиви в печалбата или загубата. В същото време той може да въведе счетоводна политика, която изисква други текущи приблизителни оценки и предположения за определените задължения. Изборът в настоящия параграф позволява на застрахователя да променя своята счетоводна политика за определени задължения, без да прилага тази политика последователно към всички сходни пасиви, както иначе МСС 8 би изисквал. Ако застрахователят определи пасиви за такъв избор, той продължава да прилага текущите пазарни лихвени проценти (и ако е приложимо, другите текущи приблизителни оценки и предположения) последователно във всички периоди по отношение на всички тези пасиви до момента, в който те бъдат погасени.

([1]) В настоящия параграф „застрахователни задължения“ включва свързаните отсрочени разходи за придобиване и свързаните нематериални активи, като например тези, описани в параграфи 31 и 32.

▼B

Продължаване на съществуващи практики

25. Застрахователят може да продължи следните практики, но въвеждането на която и да е от тях не удовлетворява изискванията по параграф 22:

а) оценка на застрахователни задължения на недисконтирана база;

б) оценка на договорни права на бъдещи възнаграждения за управление на инвестиции по сума, която превишава тяхната справедлива стойност, подразбираща се от сравнението с текущи възнаграждения, начислявани от други участници на пазара за сходни услуги. Съществува вероятност справедливата стойност при възникване на тези договорни права да е равна на платените първоначални разходи, освен ако бъдещите възнаграждения за управление на инвестицията и свързаните разходи не съответстват на пазарните съпоставими данни;

в) използването на неунифицирани счетоводни политики за застрахователни договори (и свързаните отсрочени разходи за придобиване и свързаните нематериални активи, ако има такива) в дъщерните предприятия, освен както е позволено съгласно параграф 24. Ако тези счетоводни политики не са унифицирани, застрахователят може да ги промени, ако промяната няма да направи счетоводните политики още по-различни и удовлетворява останалите изисквания в настоящия МСФО.

Предпазливост

26. Застрахователят не променя своята счетоводна политика за застрахователни договори, за да елиминира прекалена предпазливост. Ако застрахователят обаче вече оценява своите застрахователни договори с достатъчна предпазливост, той не въвежда допълнителна предпазливост.

Бъдещи инвестиционни маржове

27. Застрахователят не променя своята счетоводна политика за застрахователни договори, за да елиминира бъдещи инвестиционни маржове. Налице е опровержимо предположение обаче, че финансовите отчети на застрахователя ще станат по-малко уместни и надеждни, ако при оценката на застрахователните договори той въведе счетоводна политика, която отразява бъдещи инвестиционни маржове, освен ако тези маржове не отразяват договорните плащания. Два примера на счетоводни политики, които отразяват тези маржове, са:

а) използването на дисконтов процент, който отразява очакваната възвръщаемост от активите на застрахователя; или

б) прогнозиране на възвръщаемостта от тези активи с норма на възвръщаемост, разчетена при дисконтиране на тази прогнозирана възвръщаемост с различен процент и включване на резултата в оценката на пасива.

▼B

28. Застрахователят може да преодолее опровержимото предположение, описано в параграф 27, единствено и само ако останалите компоненти на промяна в счетоводните политики увеличават уместността и надеждността на неговите финансови отчети в степен, надделяваща над намалението в уместността и надеждността, причинени от включването на бъдещи инвестиционни маржове. Например да допуснем, че съществуваща счетоводна политика за застрахователни договори на застраховател включва твърде предпазливи предположения, заложени в началото, както и дисконтов процент, определен от регулаторен орган без пряка връзка с пазарните условия, както и игнорира някои внедрени опции и гаранции. Застрахователят може да направи своите финансови отчети по-уместни и не помалко надеждни, като премине към пълна, ориентирана към инвеститора, счетоводна база, която е широко използвана и включва:

а) текущи приблизителни оценки и предположения;

б) разумна (но не прекалено предпазлива) корекция за отразяване на риска и несигурността;

в) оценки, които отразяват както вътрешната стойност, така е стойността във времето на внедрени опции и гаранции; и

г) текущ пазарен дисконтов процент, дори ако този дисконтов процент отразява приблизително оценената възвръщаемост на активите на застрахователя.

29. В някои подходи за оценка, за определяне на настоящата стойност на бъдещия марж на печалба се използва дисконтовият процент. След това маржът на печалбата се разпределя към различните периоди чрез използването на формула. В тези подходи дисконтовият процент се отразява върху оценката на задължението само косвено. В частност, използването на по-малко подходящ дисконтов процент има ограничен или нулев ефект върху оценката на задължението в началото. В други подходи обаче дисконтовият процент се отразява пряко върху оценката на задължението. В последния случай, тъй като въвеждането на дисконтов процент, базиран върху активите, има по-съществен ефект, малко вероятно е застрахователят да преодолее опровержимото предположение, описано в параграф 27.

Счетоводство в сянка

30. В някои счетоводни модели реализираните печалби или загуби от активи на застрахователя имат пряко отражение върху оценката на някои или на всички от: а) неговите застрахователни задължения; б) свързаните отсрочени разходи за придобиване, и в) свързаните нематериални активи, като тези, описани в параграфи 31 и 32. Застрахователят има право, но не е задължен, да промени своята счетоводна политика така че признатата, но нереализираната печалба или загуба от един актив да има същия ефект върху тази оценка, какъвто има реализираната печалба или загуба. ►**M5** Съответната корекция на застрахователно задължение (или отсрочена цена на придобиване или нематериални активи) се признава в друг всеобхватен доход, ако и само ако нереализираните печалби или загуби са признати в друг всеобхватен доход. ◄ Тази практика понякога се описва като „счетоводство в сянка“.

▼B

Застрахователни договори, придобити в бизнес комбинация или прехвърляне на портфейл

31. За да отговаря на МСФО 3, застрахователят трябва на датата на придобиването да оцени по справедлива стойност застрахователните пасиви, които са поети, и *застрахователните активи*, които са придобити в бизнес комбинация. Застрахователят обаче има право, но не е задължен, да използва разширено представяне, което разделя справедливата стойност на придобитите застрахователни договори на два компонента:

а) пасив, измерван в съответствие със застрахователната политика за застрахователни договори, които той издава; и

б) нематериален актив, представящ разликата между: i) справедливата стойност на придобитите договорни застрахователни права и поетите застрахователни задължения, и ii) сумата, описана в буква а). Последващата оценка на този актив трябва да бъде последователна с оценката на свързания застрахователен пасив.

32. Застраховател, придобиващ портфейл от застрахователни договори, може да използва разширеното представяне, описано в параграф 31.

33. Нематериалните активи, описани в параграфи 31 и 32, се изключват от обхвата на МСС 36 *Обезценка на активи* и МСС 38. МСС 36 и МСС 38 обаче се прилагат по отношение на клиентски листи и клиентски взаимоотношения, отразяващи очакванията за бъдещи договори, които не са част от договорните застрахователни права и договорните застрахователни задължения, които са съществували на дата на бизнес комбинацията или прехвърлянето на портфейла.

Допълнителни негарантирани доходи

Застрахователни договори с допълнителни негарантирани доходи

▼M53

34. Някои застрахователни договори съдържат право за допълнителен, негарантиран доход, както и *гарантиран елемент*. Емитентът на такъв договор:

▼B

а) може, но не е задължен, да признае гарантирания елемент отделно от правото за допълнителен негарантиран доход. Ако застрахователят не ги признае поотделно, той класифицира целия договор като задължение. Ако застрахователят ги признае поотделно, той класифицира гарантирания елемент като задължение;

б) трябва, ако признае право за допълнителен негарантиран доход отделно от гарантирания елемент, да класифицира това право или като задължение, или като отделен компонент на собствения капитал. МСФО не определят как емитентът определя дали това право е задължение или собствен капитал. Емитентът може да раздели това право на компоненти на пасива и на собствения капитал и трябва да използва последователна счетоводна политика по отношение на това разделяне. Емитентът не трябва да класифицира това право като междинна категория, която не е нито пасив, нито собствен капитал;

▼B

в) може да признае всички получени премии като приходи, без да разделя каквато и да е част, която е свързана с компонента на собствения капитал. Произтичащите промени в гарантирания елемент и в частта от допълнителния негарантиран доход, класифициран като пасив, се признават в печалбата или загубата. Ако част или всички права за допълнителен негарантиран доход са класифицирани в собствения капитал, част от печалбата или загубата може да се дължи на тези права (по същия начин, по който част може да се дължи на ►M11 неконтролиращото участие ◄). Емитентът признава частта от печалбата или загубата, свързани с всеки капиталов компонент на допълнителния негарантиран доход, като разпределение на печалбата или загубата, а не като разход или приход (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети);*

▼M53

г) трябва, ако договорът съдържа внедрен дериватив в рамките на обхвата на МСФО 9, да приложи МСФО 9 по отношение на този внедрен дериватив;

▼B

д) трябва, във всички случаи, които не са описани в параграфи 14—20 и параграф 34, букви а)—г), да продължи своята съществуваща счетоводна политика за такива договори, освен ако не промени тази счетоводна политика по начин, който съответства на параграфи 21—30.

Финансови инструменти с допълнителни негарантирани доходи

▼M53

35. Изискванията по параграф 34 се прилагат и по отношение на финансови инструменти, които съдържат допълнителен негарантиран доход. В допълнение:

а) ако застрахователят класифицира пълния допълнителен негарантиран доход като задължение, той прилага теста за адекватност на задълженията, описан в параграфи 15—19, по отношение на целия договор (т.е. гарантираният елемент и правото за допълнителен негарантиран доход). Емитентът не определя сумата, която би се получила от прилагането на МСФО 9 по отношение на гарантирания елемент;

б) ако застрахователят класифицира част или цялото това право като отделен компонент на собствения капитал, пасивът, признат за целия договор, не е по-малък от сумата, която би се получила от прилагането на МСФО 9 по отношение на гарантирания елемент. Тази сума включва вътрешната (присъща) стойност на опцията за обратно изкупуване на договора, но не включва нейната стойност във времето, ако параграф 9 освобождава тази опция от оценка по справедлива стойност. Емитентът не оповестява сумата, която би се получила от прилагането на МСФО 9 по отношение на гарантирания елемент, нито представя тази сума отделно. Нещо повече, емитентът не определя тази сума, ако общият признат пасив е очевидно по-висок;

▼B

в) въпреки че тези договори са финансови инструменти, емитентът може да продължи да признава премиите по тези договори като приходи и да признава като разход произтичащото увеличение в балансовата стойност на пасива.

г) въпреки че тези договори са финансови инструменти, емитентът, който прилага параграф 20, буква б) от МСФО 7 за договори с допълнителни негарантирани доходи, оповестява общата сума на разходите за лихви, призната в печалбата или загубата, но не калкулира тази сума на разходите за лихви, като използва метода на ефективния лихвен процент.

▼**M55**

35А. Временните освобождавания, предвидени в параграфи 20А, 20Л и 20О, и подходът на припокриване, посочен в параграф 35Б, могат да бъдат използвани също и от емитент на финансов инструмент, включващ право на допълнителен негарантиран доход. Съответно всички позовавания на застраховател в параграфи 3, букви а) и б), 20А — 20Р, 35Б — 35Н, 39Б — 39М и 46 — 49 се отнасят също и за емитент на финансов инструмент, включващ право на допълнителен негарантиран доход.

ПРЕДСТАВЯНЕ

Подходът на припокриване

35Б. Застрахователят има право, но не е задължен да прилага подхода на припокриване за определени финансови активи. Застраховател, който прилага подхода на припокриване:

а) прекласифицира между печалба и загуба и другия всеобхватен доход сумата, получена като печалба или загуба в края на отчетния период за определените за целта финансови активи, която е такава, каквато би била, ако застрахователят е приложил МСС 39 към определените за целта финансови активи. Съответно прекласифицираната сума е равна на разликата между:

i) сумата, отчетена в печалбата или загубата за определените за целта финансови активи при прилагането на МСФО 9; и

ii) сумата, която би била отчетена в печалбата или загубата за определените за целта финансови активи, ако застрахователят бе приложил МСС 39.

б) прилага по отношение на финансовите си инструменти всички други приложими МСФО с изключение на посочените в параграфи 35Б — 35Н, 39К–39М и 48 — 49 от настоящия МСФО.

35В. Застрахователят може да избере да прилага подхода на припокриване, описан в параграф 35Б, само когато прилага МСФО 9 за първи път, включително когато прилага МСФО 9 за първи път, след като преди това е прилагал:

а) временното освобождаване от МСФО 9, описано в параграф 20А; или

б) само изискванията за представяне на печалби или загуби от финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата съгласно параграфи 5.7.1, буква в), 5.7.7 — 5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5 — В5.7.20 от МФСО 9.

35Г. Застрахователят представя сумата, прекласифицирана между печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, прилагайки подхода на припокриване:

а) в печалбата или загубата на отделен ред; и

б) в другия всеобхватен доход като отделен компонент на другия всеобхватен доход.

▼**M55**

35Д. Един финансов актив отговаря на условията за прилагане на подхода на припокриване само и единствено ако удовлетворява следните критерии:

а) оценява се по справедлива стойност в печалбата или загубата, прилагайки МСФО 9, но прилагайки МСС 39 не би бил оценен по справедлива стойност в печалбата или загубата в своята цялост; и

б) не е държан във връзка с дейност, която не е свързана с договори в рамките на обхвата на настоящия МСФО. Примери за финансови активи, спрямо които не е допустимо прилагането на подхода на припокриване, са активи, държани във връзка с банкови дейности, или финансови активи, държани във фондове, свързани с инвестиционни договори, които са извън обхвата на настоящия МСФО.

35Е. Когато реши да прилага подхода на припокриване, застрахователят може да определи финансов актив, за който се допуска прилагането на този поход (вж. параграф 35В). Впоследствие той може да определи финансов актив, за който прилагане на подхода на припокриване се допуска единствено и само когато:

а) този актив е признат първоначално; или

б) този актив вече отговаря на критерия, посочен в параграф 35Д, буква б), като преди не е отговарял на този критерий.

35Ж. Застрахователят има право да определи финансови активи, за които се допуска прилагането на похода на припокриване, прилагайки параграф 35Е за всеки отделен инструмент.

35З. Когато е уместно, за целите на прилагането на подхода на припокриване по отношение на новоопределен финансов актив, като се прилага параграф 35Е, буква б):

а) справедливата стойност на актива към датата на определянето му е неговата нова амортизирана стойност и балансова стойност; и

б) ефективният лихвен процент се определя въз основа на справедливата стойност на актива на датата, на която подходът на припокриване е определен за прилагане.

35И. Предприятието продължава да прилага подхода на припокриване към определен финансов актив до отписването на този актив. Въпреки това предприятието:

а) отменя прилагането на подхода на припокриване за даден финансов актив, ако този актив вече не отговаря на критерия, посочен в параграф 35Д, буква б). Например един финансов актив вече не отговаря на този критерий, когато предприятието прехвърли актива така, че той се държи във връзка с банковите дейности на предприятието или когато предприятието престане да бъде застраховател;

б) може, в началото на който и да е годишен период, да спре да прилага подхода на припокриване към всички финансови активи, определени за това. Предприятие, което избере да спре да прилага подхода на припокриване, прилага МСС 8, за да отчете промяната в счетоводната си политика.

▼M55

35Й. Когато предприятието отмени прилагането на подхода на припокриване за даден финансов актив, прилагайки параграф 35И, буква а), то прекласифицира всяко салдо, свързано с този финансов актив, от натрупания друг всеобхватен доход в печалбата или загубата, като корекция от прекласификация (вж. МСС 1).

35К. Ако предприятието престане да използва подхода на припокриване, прилагайки възможността за избор, предвидена в параграф 35И, буква б), или понеже вече не е застраховател, то впоследствие не прилага подхода на припокриване. Застраховател, който е избрал да прилага подхода на припокриване (вж. параграф 35В), но няма финансови активи, за които се допуска прилагането на този подход (вж. параграф 35Д), може впоследствие да приложи подхода на припокриване, когато разполага с финансови активи, за които това е допустимо.

Взаимодействие с други изисквания

35Л. Параграф 30 от настоящия МСФО разрешава практика, описвана понякога като „счетоводство в сянка“. Ако застраховател прилага подхода на припокриване, може да е допустимо да прилага счетоводство в сянка.

35М. Прекласифициране на една сума между печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, като се прилага параграф 35Б, може да има като последици включването на други суми в другия всеобхватен доход, като например данъци върху дохода. Застрахователят прилага съответния МСФО, например МСС 12 *Данъци върху дохода*, за да определи евентуални такива последици.

Предприятие, прилагащо МСФО за първи път

35N. Ако предприятие, прилагащо МСФО за първи път, избере да прилага подхода на припокриване, то актуализира сравнителната информация, за да отрази този подход, само и единствено ако то актуализира сравнителната информация, за да спази МСФО 9 (вж. параграфи Д1 –Д2 от МСФО 1).

▼B

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Обяснение на признатите суми

36. Застрахователят оповестява информация, която идентифицира и обяснява сумите в неговите финансови отчети, възникващи в резултат от застрахователни договори.

37. За да изпълни параграф 36, застрахователят оповестява:

а) своите счетоводни политики за застрахователни договори и свързани активи, пасиви, приходи и разходи;

б) признатите активи, пасиви, приходи и разходи (и ако той представя своя отчет за паричните потоци, като използва прекия метод — паричните потоци), възникващи в резултат от застрахователни договори. Нещо повече, ако застрахователят е цедент, той оповестява:

i) печалбите и загубите, признати в печалбите или загубите при покупка на презастраховка; и

ii) ако цедентът отсрочва и амортизира печалбите и загубите, възникващи при покупката на презастраховка, амортизацията за периода и сумите, оставащи неамортизирани в началото и в края на периода;

▼B

в) процесът, използван за определяне на предположенията, които имат най-голямо влияние върху оценката на признатите суми, описани в буква б). Когато е практично, застрахователят предоставя и количествено оповестяване на тези предположения;

г) ефектът от промените в предположенията, използвани за оценка на застрахователните активи и застрахователните пасиви, като посочи поотделно ефекта от всяка промяна, която оказва съществено влияние върху финансовите отчети;

д) равнения на промените в застрахователните пасиви, презастрахователните активи и, ако има такива, свързаните отсрочени разходи за придобиване.

Същност и степен на рисковете, възникващи от застрахователните договори

38. Застрахователят оповестява информация, която помага на ползвателите да разберат размера, разположението във времето и степента на несигурност на бъдещите парични потоци от застрахователни договори.

39. За да изпълни изискванията по параграф 38, застрахователят оповестява:

а) своите цели политика и процедура при управлението на рисковете, възникващи в резултат от застрахователните договори и методи за управление на тези рискове;

б) [заличена];

в) информация за *застрахователния риск* (както преди, така и след намаляването на риска чрез презастраховане), включително информация за:

i) чувствителността към застрахователния риск (вж. параграф 39A);

ii) концентрации на застрахователен риск, включващи описание как ръководният екип определя концентрациите, както и описание на общата характеристика, с която се идентифицира всяка концентрация (т.е. тип застраховано събитие, географска област или парична единица).

iii) действителни искове, съпоставени с предходни приблизителни оценки (т.е. развитие на исковете). Оповестяването на развитието на исковете се връща обратно до периода, когато е възникнал най-ранният съществен иск, за който все още съществува несигурност относно размера и времето на настъпване на плащанията по исковете, но не се връща по-назад от десет години. Застрахователят не оповестява тази информация за искове, за които несигурността относно размера и времето на изплащане на исковете обичайно намира своето решение в рамките на една година;

▼M19

г) информация за кредитния риск, ликвидния риск и пазарния риск, която би се изисквала съгласно параграфи 31 – 42 от МСФО 7, ако застрахователните договори са в обхвата на МСФО 7. Въпреки това:

i) застрахователят не трябва да предоставя анализи на предстоящите падежи, каквито се изискват в параграф 39, букви а) и б) от IFRS 7, ако вместо това оповести информация относно очаквания времеви график на нетните парични потоци, произтичащи от признати застрахователни задължения. Това може да стане под формата на анализ на сумите по очаквания график, признати в отчета за финансовото състояние.

▼B

ii) ако застрахователят използва алтернативен метод за управление на чувствителността към пазарните условия като например анализ на внедрената стойност, той може да използва този алтернативен анализ на чувствителността, за да спази изискванията на параграф 40, буква а) от МСФО 7. Този застраховател следва също да представи оповестяванията, изисквани по параграф 41 от МСФО 7;

д) информация за изложеността на лихвен риск или пазарен риск по внедрени деривативи, включени в основен застрахователен договор, ако застрахователят не е задължен да оценява и не оценява внедрените деривативи по справедлива стойност.

39А. За да спази изискванията по параграф 39, буква в), подточка i), застрахователят оповестява информацията по буква а) или б), както следва:

►M5 а) анализ на чувствителността, който показва по какъв начин биха били засегнати печалбата или загубата и капитала, ако са настъпили промените в съответната променлива на риска, които към края на отчетния период са били приемливо възможни; методите и предположенията, използвани при изготвянето на анализа на чувствителността; и всякакви промени от предходния период в използваните методи и предположения. ◄ Ако застрахователят използва алтернативен метод за управление на чувствителността към пазарните условия, като анализ на внедрената стойност, той може да отговори на това изискване като оповести този алтернативен анализ на чувствителността, както и извърши оповестяванията, изисквани от параграф 41 от МСФО 7.

б) качествена информация за чувствителността и информация за тези срокове и условия на застрахователните договори, които имат съществен ефект върху обема, разположението във времето и степента на несигурност на бъдещите парични потоци на застрахователя.

▼M55

Оповестявания относно временното освобождаване от МСФО 9

39Б Застраховател, който избере да приложи временното освобождаване от МСФО 9, оповестява информация, за да даде възможност на потребителите на финансови отчети:

а) да разберат как застрахователят удовлетворява изискванията за временно освобождаване; и

б) да сравнят застрахователи, прилагащи временното освобождаване, с предприятия, прилагащи МСФО 9.

▼**M55**

39В В изпълнение на изискванията на параграф 39Б, буква а) застрахователят оповестява факта, че прилага временното освобождаване от МСФО 9, както и начина, по който на посочената в параграф 20Б, буква б) дата е стигнал до заключението, че той отговаря на условията за временно освобождаване от МСФО 9, включително:

а) дали балансовата стойност на неговите пасиви, произтичащи от договори в рамките на обхвата на настоящия МСФО (т.е. пасивите, посочени в параграф 20Д, буква а), е била по-малка или равна на 90 % от общата балансова стойност на всички негови пасиви, естеството и балансовите стойности на пасивите, свързани със застраховане, които не са пасиви, произтичащи от договори в рамките на обхвата на настоящия МСФО (т.е. пасивите, описани в параграфи 20Д, букви б) и в);

б) дали процентът на общата балансова стойност на неговите пасиви, свързани със застраховане, в сравнение с общата балансова стойност на всички негови пасиви е по-малък или равен на 90 %, но по-голям от 80 %; как застрахователят е определил, че не извършва съществена дейност, несвързана със застраховане, включително каква информация е била взета предвид; и

в) дали застрахователят е удовлетворил изискванията за временно освобождаване от МСФО 9 въз основа на преоценка, при прилагане на параграф 20Ж, буква б):

i) причината за преоценката;

ii) датата, на която е настъпила съответната промяна в неговата дейност; и

iii) подробно обяснение на промяната в неговата дейност и качествено описание на последиците от тази промяната върху финансовите отчети на застрахователя.

39Г Ако, прилагайки параграф 20Ж, бука а), предприятието достигне до заключение, че неговата дейност вече не е свързана главно със застраховане, във всеки отчетен период преди да започне да прилага МСФО 9 то оповестява следната информация:

а) факта, че предприятието вече не отговаря на условията за временно освобождаване от МСФО 9;

б) датата, на която е настъпила съответната промяна в неговите дейности; и

в) подробно обяснение на промяната в неговите дейности и качествено описание на последиците от тази промяна върху финансовите отчети на предприятието.

39Д В изпълнение на изискванията на параграф 39Б, буква б) застрахователят оповестява справедливата стойност в края на отчетния период и размера на промяната в справедливата стойност за този период поотделно за следните две групи финансови активи:

а) финансови активи с договорни условия, които на конкретни дати пораждат парични потоци, които са единствено плащания по главница и лихва върху непогасената сума на главницата (т.е. финансови активи, които отговарят на условието, посочено в параграфи 4.1.2, буква б) и 4.1. 2А, буква б) от МСФО 9), изключвайки всеки финансов актив, който отговаря на определението „държан за търгуване“ в МСФО 9 или който се управлява и чиито резултати се оценяват въз основа на справедлива стойност (вж. параграф Б4.1.6 от МФСО 9);

▼**M55**

б) всички финансови активи, различни от посочените в параграф 39Д, буква а); тоест всеки финансов актив:

i) с договорни условия, които не пораждат парични потоци на конкретни дати, които са единствено плащания по главница и лихва върху непогасената сума на главницата;

ii) който отговаря на определението „държан за търгуване“ в МФСО 9; или

iii) който се управлява и чиито резултати се оценяват въз основа на справедлива стойност.

39Е Когато оповестява информацията, посочена в параграф 39Д, застрахователят:

а) може да приеме балансовата стойност на финансовия актив, оценен чрез прилагане на МСС 39, за достатъчно точно приближение до неговата справедлива стойност, ако от застрахователя не се изисква да оповести справедливата стойност на актива, прилагайки параграф 29, буква а) от МСФО 7 (например краткосрочни търговски вземания); и

б) преценява необходимото ниво на подробности, което дава възможност на потребителите на финансови отчети да разберат характеристиките на финансовите активи.

39Ж В изпълнение на изискванията на параграф 39Б, буква б) застрахователят оповестява информация относно експозицията към кредитен риск, включително значителните концентрации на кредитен риск, присъщи на финансовите активи, описани в параграф 39Д, буква а). Като минимум застрахователят оповестява следната информация за тези финансови активи в края на отчетния период:

а) балансовите стойности, прилагайки МСС 39 (при финансови активи, оценени по амортизирана стойност преди корекцията за обезценка), според степените на кредитен риск, определени в МСФО 7;

б) за финансовите активи, описани в параграф 39Д, буква а), които нямат нисък кредитен риск в края на отчетния период — справедливата стойност и балансовата стойност, прилагайки МСС 39 (при финансови активи, оценени по амортизирана стойност преди корекцията за обезценка). За целите на това оповестяване параграф Б5.5.22 от МСФО 9 съдържа съответните изисквания за оценка на това, дали кредитният риск за даден финансов инструмент се счита за нисък.

39З В изпълнение на изискванията на параграф 39Б, буква б) застрахователят оповестява информация относно това къде потребителят на финансови отчети може да получи всякаква публично достъпна информация съгласно МСФО 9, свързана с предприятие в рамката на групата, която информация не се съдържа в консолидираните финансови отчети на групата за съответния отчетен период. Например такава информация съгласно МСФО 9 може да бъде получена от публично достъпните индивидуални или отделни финансови отчети на предприятие в групата, която е приложило МСФО 9.

39И Ако едно предприятие е избрало да прилага освобождаването от определени изисквания на МСС 28, посочено в параграф 20О, то оповестява този факт.

▼**M55**

39Й Ако едно предприятие е приложило временното освобождаване от МСФО 9 при отчитане на инвестициите си в асоциирано или съвместно предприятие, използвайки метода на собствения капитал (вж. например параграф 20О, буква а), тогава освен информацията, изисквана съгласно МСФО 12 *Оповестяване на дялови участия в други предприятия*, то оповестява и следното:

а) информацията, описана в параграфи 39Б — 39З за всяко асоциирано или съвместно предприятие, която е от съществено значение за предприятието. Оповестените суми са онези, които са включени във финансовите отчети по МФСО на асоциираното или съвместното предприятие, след като бъдат отразени всички корекции, направени от предприятието при използване на метода на собствения капитал (вж. параграф Б14, буква а) от МСФО 12), а не делът на предприятието в тези суми;

б) количествената информация, описана в параграфи 39Б — 39З, съвкупно за всички асоциирани или съвместни предприятия, които поотделно са несъществени. Съвкупните суми:

i) които се оповестяват, представляват дела на предприятието в тези суми; и

ii) за асоциирани предприятия се оповестят отделно от съвкупните суми, които се оповестяват за съвместни предприятия.

Оповестявания относно подхода на припокриване

39К Застраховател, който прилага подхода на припокриване, оповестява информация, за да даде възможност на потребителите на финансови отчети да разберат:

а) как се изчислява общата сума, прекласифицирана между печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за отчетния период; и

б) последиците от това прекласифициране върху финансовите отчети.

39Л За да изпълни изискванията по параграф 39К, застрахователят оповестява:

а) факта, че прилага подхода на припокриване;

б) балансовата стойност в края на отчетния период на финансовите активи, за които застрахователят прилага подхода на припокриване, по класове финансови активи;

в) базата за определяне на финансовите активи, по отношение на които се прилага подходът на припокриване, включително пояснение относно всички определени за целта финансови активи, държани извън юридическото лице, което издава договори в рамките на обхвата на настоящия МСФО;

г) пояснение за общата сума, прекласифицирана между печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за отчетния период, по начин, който дава възможност на потребителите на финансови отчети да разберат как е получена тази сума, включително:

i) сумата, отчетена в печалбата или загубата за определените за целта финансови активи при прилагането на МСФО 9; и

ii) сумата, която би била отчетена в печалбата или загубата за определените за целта финансови активи, ако застрахователят бе приложил МСС 39.

▼M55

д) последиците от прекласифицирането, описани в параграфи 35Б и 35М, върху всяка засегната позиция в печалбата или загубата; и

е) ако през отчетния период застрахователят е променил прилагането на подхода на припокриване за финансовите активи:

i) сумата, прекласифицирана между печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за отчетния период, свързана с новоопределените финансови активи, прилагайки подхода на припокриване (вж. параграф 35Е, буква б);

ii) сумата, която би била прекласифицирана между печалбата или загубата и друг всеобхватен доход за отчетния период, ако прилагането на подхода на припокриване не е било отменено за тези финансови активи (вж. параграф 35И, буква а); и

iii) сумата, прекласифицирана в отчетния период към печалбата или загубата от натрупан друг всеобхватен доход за финансови активи, за които прилагането на подхода на припокриване е било отменено (вж. параграф 35Й).

39М Ако предприятието прилага подхода на припокриване при отчитане на инвестициите си в асоциирано или съвместно предприятие, използвайки метода на собствения капитал, тогава, освен информацията, изисквана съгласно МСФО 12, то оповестява следното:

а) информацията, описана в параграфи 39К — 39Л, за всяко асоциирано или съвместно предприятие, която е от съществено значение за предприятието. Оповестените суми са онези, които са включени във финансовите отчети по МФСО на асоциираното или съвместното предприятие, след като бъдат отразени всички корекции, направени от предприятието при използване на метода на собствения капитал (вж. параграф Б14, буква а) от МСФО 12), а не делът на предприятието в тези суми;

б) количествената информация, описана в параграфи 39К — 39Л, буква г) и 39Л, буква е), и описаните в параграф 35Б последици от прекласифицирането върху печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, съвкупно за всички асоциирани или съвместни предприятия, които поотделно са несъществени. Съвкупните суми:

i) които се оповестяват, представляват дела на предприятието в тези суми; и

ii) за асоциирани предприятия се оповестят отделно от съвкупните суми, които се оповестяват за съвместни предприятия.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ УСЛОВИЯ

40. Преходните разпоредби в параграфи 41—45 се прилагат както по отношение на предприятие, което вече прилага МСФО, когато за първи път прилага настоящия МСФО, така и по отношение на предприятие, което прилага МСФО за първи път (прилагащо за първи път).

41. Предприятието прилага настоящия МСФО за периодите, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако едно предприятие прилага настоящия МСФО за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼B

41А. *Договори за финансова гаранция* (изменения на МСС 39 и МСФО 4), издадени през август 2005 г., измени параграф 4, буква г), параграф Б18, буква ж) и параграф Б19, буква е). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното им прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага в същото време свързаните изменения на МСС 39 и МСС 32 ([1]).

▼M5

41Б. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 30. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M33

41Е. С МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедливата стойност в приложение А. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

▼M52

41Ж. С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., бяха изменени параграф 4, букви а) и в), параграф Б7, параграф Б18, буква з) и параграф Б21. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

▼M53

41З. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35, 45, приложение А и параграфи Б18—Б20 и се заличават параграфи 41В, 41Г и 41Е. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼B

Оповестяване

42. Предприятието не прилага изискванията за оповестяване в настоящия МСФО по отношение на сравнителна информация, която се отнася до годишните периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., с изключение на оповестяванията, изисквани по параграф 37, букви а) и б) за счетоводните политики и признатите активи, пасиви, приходи и разходи (и парични потоци, ако се използва прекият метод).

43. Ако не е практично да се прилага конкретно изискване на параграфи 10—35 по отношение на сравнителна информация, която се отнася до годишни периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., предприятието оповестява този факт. Прилагането на теста за адекватност на задълженията (параграфи 15—19) по отношение на такава сравнителна информация понякога би могло да не е практично, но е малко вероятно прилагането на останалите изисквания на параграфи 10—35 по отношение на такава сравнителна информация да е непрактично. МСС 8 обяснява термина „непрактично“.

44. При прилагането на параграф 39, буква в), подточка iii) предприятието не оповестява информация за развитието на искове, които са възникнали по-рано от пет години преди края на първата финансова година, в която то прилага настоящия МСФО. Освен това, ако е непрактично предприятието, когато

([1]) Когато предприятието прилага МСФО 7, препратката към МСС 32 се заменя с препратка към МСФО 7.

▼B

за първи път прилага настоящия МСФО, да изготви информация за развитието на искове, които са възникнали преди началото на най-ранния период, за който предприятието представя пълна сравнителна информация, която съответства на настоящия МСФО, предприятието оповестява този факт.

Преразпределяне на финансови активи

▼M53

45. Независимо от посоченото в параграф 4.4.1 от МСФО 9, когато застраховател промени своята счетоводна политика за застрахователни пасиви, той може, но не е задължен, да прекласифицира някои или всички финансови активи, така че да бъдат оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата. Тази прекласификация е позволена, ако застрахователят промени своята счетоводна политика, когато за първи път приложи настоящия МСФО, както и ако извърши последваща промяна в политиката, позволена по параграф 22. Прекласификацията е промяна в счетоводната политика и се прилага МСС 8.

▼M55

Прилагане на МСФО 4 с МСФО 9

Временно освобождаване от МСФО 9

46. С документ *Прилагане на МСФО 9* Финансови инструменти *с МСФО 4* Застрахователни договори (Изменения на МСФО 4), издаден през м. септември 2016 г., бяха изменени параграфи 3 и 5 и бяха добавени параграфи от 20А — 20Р, 35А и от 39Б — 39Й, както и точки след параграфи 20, 20К, 20Н и 39А. Предприятието прилага настоящите изменения, позволяващи на застрахователи, които отговарят на определени критерии, да прилагат временното освобождаване от МСФО 9, за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 г.

47. Предприятие, което оповестява информацията, изисквана съгласно параграфи 39Б — 39Й, използва преходните разпоредби в МСФО 9, които се отнасят до извършването на оценките, необходими за такова оповестяване. За тази цел за дата на първоначалното прилагане се счита началото на първия годишен период, започващ на или след 1 януари 2018 г.

Подходът на припокриване

48. С документа *Прилагане на МСФО 9* Финансови инструменти с *МСФО 4* Застрахователни договори (Изменения на МСФО 4), издаден през м. септември 2016 г. бяха внесени изменения в параграфи 3 и 5 и бяха добавени параграфи 35А–35Н и 39К–39М, както и точки след параграфи 35А, 35К, 35М и 39Й. Предприятието прилага тези изменения, позволяващи на застрахователите да използват подхода на припокриване по отношение на определени финансови активи, когато то приложи МСФО 9 за първи път (вж. параграф 35В).

49. Предприятие, което избира да прилага подхода на припокриване:

а) прилага този подход със задна дата към определените за целта финансови активи при преминаването към МСФО 9. Съответно предприятието признава като корекция в началното салдо на натрупания друг всеобхватен доход сума, равна на разликата между справедливата стойност на посочените финансови активи, определени чрез прилагане на МСФО 9, и тяхната балансова стойност, определена чрез прилагане на МСС 39;

б) актуализира сравнителната информация, така че тя да отразява подхода на припокриване, единствено и само ако предприятието включи отново сравнителната информация, прилагайки МСФО 9.

▼B

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Цедент — **Притежател на полица по презастрахователен договор**.

▼M53

Депозитен компонент — Договорен компонент, който не се отчита като деривати съгласно МСФО 9 и би бил в обхвата на МСФО 9, ако беше отделен инструмент.

▼B

Директен застрахователен договор — **Застрахователен договор,** който не е **презастрахователен договор.**

Допълнителен негарантиран доход — Договорно право за получаване, в допълнение към **гарантираните доходи**, на допълнителни доходи:

а) които е вероятно да бъдат съществена част от общите доходи по договора;

б) чиято сума или време на възникване са договорни по преценка на застрахователя; и

в) които договорно се базират върху:

i) резултатите от изпълнението на определен пул от договори или определен вид договори;

ii) реализираната и/или нереализираната възвръщаемост от инвестициите по определен пул от активи, държани от застрахователя; или

iii) печалбата или загубата на дружеството, фонда или друго предприятие, което е издало договора.

▼M33

Справедлива стойност — е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13).

▼B

Договор за финансова гаранция — Договор, който изисква емитентът да извърши определени плащания, за да обезщети притежателя за загубата, която последният понася, защото определен дебитор не успява да плати, когато е длъжен, в съответствие с първоначалните или изменените условия на дългов инструмент.

Финансов риск — Рискът от възможна бъдеща промяна в един или повече определени показатели — лихвен процент, цена на финансов инструмент, стокова цена, обменен курс, ценови или процентен индекс, кредитен рейтинг или кредитен индекс или друга променлива, при условие че в случай на нефинансова променлива тя не е специфична за една от страните по договора.

Гарантирани доходи — Плащания или други доходи, на които конкретен **притежател на полица** или инвеститор има безусловно право, което не е обект по договор на преценката на емитента.

▼B

Гарантиран елемент	Задължение да се платят **гарантирани доходи**, включени в договор, който съдържа и право за **допълнителен негарантиран доход.**
Застрахователен актив	Нетните договорни права на **застраховател** по застрахователен договор.
Застрахователен договор	Договор, по силата на който една страна (**застрахователят**) приема значителен застрахователен **риск** от друга страна (**притежателя на полица**), като се съгласява да обезщети притежателя на полицата, ако определено несигурно събитие (**застрахователно събитие**) окаже негативен ефект върху притежателя (вж. допълнение Б за насоки относно това определение).
Застрахователно задължение	Нетните договорни задължения на застраховател по застрахователен договор.
Застрахователен риск	Риск, различен от **финансов риск**, прехвърлен от притежателя на договора към емитента.
Застрахователно събитие	Несигурно бъдещо събитие, което е покрито от **застрахователен договор** и създава **застрахователен риск.**
Застраховател	Страната, която носи задължение по **застрахователен договор** да обезщети **притежателя на застрахователната полица** при настъпване на **застрахователно събитие**.
Тест за адекватност задължение	Оценка дали балансовата стойност на **застрахователно задължение** трябва да бъде увеличена (или балансовата стойност на свързаните отсрочени разходи за придобиване, или свързаните нематериални активи намалени) на базата на разчет на бъдещите парични потоци.
Притежател на полица	Страна, която има право на компенсация по силата на **застрахователен договор** при настъпване на **застрахователно събитие.**
Презастрахователен договор	**Застрахователен договор**, издаден от един застраховател (**презастрахователя**), за да обезщети друг застраховател (**цедент**) за загуби по един или повече договори, издадени от цедента.
Презастраховател	Страната, която носи задължение по **презастрахователен договор** да обезщети **цедента** при настъпване на **застрахователно събитие**.
Отделяне	Счетоводно отчитане на компонентите на договор, все едно те са отделни договори.

▼B

Допълнение Б

Определение на застрахователен договор

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Б1. В настоящото допълнение се предоставят насоки относно определението на застрахователен договор в допълнение А. Негов обект са:

а) терминът „несигурно бъдещо събитие“ (параграфи Б2—Б4);

б) плащания в натура (параграфи Б5—Б7);

в) застрахователен риск и други рискове (параграфи Б8—Б17);

г) примери на застрахователни договори (параграфи Б18—Б21);

д) значителен застрахователен риск (параграфи Б22—Б28); и

е) промени в нивото на застрахователен риск (параграфи Б29 и Б30).

Несигурно бъдещо събитие

Б2. Несигурност (или риск) е същността на застрахователен договор. Съответно поне един от следните компоненти е несигурен в началото на застрахователен договор:

а) дали застрахователно събитие ще настъпи;

б) кога ще настъпи то; или

в) колко ще трябва да плати застрахователят, ако то настъпи.

Б3. В някои застрахователни договори застрахователното събитие е откриването на загуба по време на срока на договора дори ако загубата възниква от събитие, което е настъпило преди началото на договора. В други застрахователни договори застрахователното събитие е събитие, което възниква по време на срока на договора, дори ако произтичащата от това загуба е открита след края на срока на договора.

Б4. Някои застрахователни договори покриват събития, които вече са настъпили, но чийто финансов ефект все още не е сигурен. Пример е презастрахователен договор, който покрива прекия застраховател срещу негативно развитие на искове, вече съобщени от притежателите на полици. В тези договори застрахователното събитие е откриването на окончателната стойност на тези искове.

Плащания в натура

Б5. Някои застрахователни договори изискват или позволяват плащанията да бъдат направени в натура. Например, когато застраховател пряко замени откраднатата вещ, вместо да обезщети притежателя на полицата. Друг пример е, когато застраховател използва свои собствени болници и медицински персонал, за да предостави медицински услуги, покрити от договорите.

▼B

Б6. Някои договори за услуги с фиксирани такси, в които нивото на услугата зависи от несигурно събитие, отговарят на определението на застрахователен договор в настоящия МСФО, но в някои страни не се регулират като застрахователни договори. Един пример е договорът за поддръжка, в който предоставящият услугата се съгласява да ремонтира определено оборудване след неизправност. Фиксираната такса за услугата се базира върху очакван брой неизправности, но не е сигурно кога определена машина ще претърпи авария. Неизправността на оборудването оказва негативно влияние върху неговия собственик и договорът обезщетява собственика (в натура, а не в пари). Друг пример е договор за услуги при неизправност на автомобил, в който предоставящият услугата се съгласява срещу фиксирана годишна такса да предоставя пътна помощ или да изтегли автомобила до близък сервиз. Последният договор може да отговори на определението на застрахователен договор дори ако предоставящият услугата не е съгласен да извършва ремонтни работи или да заменя части.

▼M52

Б7. Прилагането на настоящия МСФО по отношение на договорите, описани в параграф Б6, е вероятно да не е по-обременително, отколкото прилагането на МСФО, които биха били приложими, ако тези договори бяха извън обхвата на настоящия МСФО.

▼B

а) вероятността за съществени задължения по неизправности и аварии, които вече са възникнали, не е голяма;

▼M52

б) ако МСФО 15 се прилага, доставчикът на услугата би признал приход, когато (или като) прехвърля услугите на клиента (при спазване на други изрично посочени критерии). Този подход също е приемлив съгласно настоящия МСФО, който позволява на предоставящия услугата i) да продължи да прилага своите съществуващи счетоводни политики за тези договори, освен ако те включват практики, които са забранени от параграф 14, и ii) да подобри своите счетоводни политики, ако това е позволено от параграфи 22–30;

▼B

в) предоставящият услугата преценява дали разходите за посрещането на договорните задължения да предостави услугите, превишават авансово получените приходи. За да направи това, той прилага теста за адекватност на задължението, описан в параграфи 15—19 от настоящия МСФО. Ако настоящият МСФО не се прилагаше по отношение на тези договори, предоставящият услугата би приложил МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, за да определи дали договорите са обременяващи;

г) за тези договори вероятността изискванията за оповестяване в настоящия МСФО да допринесат съществено към оповестяванията, изисквани от други МСФО, не е голяма.

Разграничение между застрахователен риск и други рискове

Б8. Определението на застрахователен договор се отнася до застрахователен риск, който настоящият МСФО определя като риск, различен от финансовия риск, прехвърлен от притежателя на договора към емитента. Договор, който излага емитента си на финансов риск без значителен застрахователен риск, не е застрахователен договор.

▼B

Б9. Определението на финансов риск в допълнение А включва списък на финансови и нефинансови променливи. Този списък включва нефинансови променливи, които не са специфични за една от страните по договора, като индекс на загубите от земетресения в конкретен регион или индекс на температурите в даден град. Той изключва не-финансови променливи, които са специфични за една от страните по договора, като настъпването или ненастъпването на пожар, който нанася щети или разрушава актив на такава страна. Нещо повече, рискът от промени в справедливата стойност на нефинансов актив не е финансов риск, ако справедливата стойност отразява не само промени в пазарните цени на тези активи (финансова променлива), но също така и състоянието на специфичен нефинансов актив, държан от една от страните по договора (нефинансова променлива). Например ако гаранцията на остатъчната стойност на даден автомобил излага гаранта на риска от промени във физическото състояние на автомобила, този риск е застрахователен риск, а не финансов.

Б10. Някои договори излагат емитента си на финансов риск, в допълнение към значителен застрахователен риск. Например много договори за застраховка живот едновременно гарантират минимален процент възвръщаемост за притежателя на полицата (създавайки финансов риск) и обещават доходи в случай на смърт, които понякога съществено превишават салдото по сметката на притежателя на полицата (създавайки застрахователен риск под формата на риск от смърт). Тези договори са застрахователни договори.

Б11. При някои договори застрахователното събитие цели плащането на сума, свързана с ценови индекс. Тези договори са застрахователни договори, при условие че плащането, което зависи от застрахователното събитие, може да бъде съществено. Например пожизнен анюитет, свързан с индекса на разходите за живот, прехвърля застрахователен риск, защото плащането зависи от несигурно събитие — преживяването на анюитанта. Връзката с ценовия индекс е внедрен дериватив, но тя прехвърля и застрахователен риск. Ако резултатният прехвърлен застрахователен риск е съществен, внедреният дериватив отговаря на определението на застрахователен договор, в който случай той не се разделя и оценява по справедлива стойност (вж. параграф 7 от настоящия МСФО).

Б12. Определението на застрахователен риск се отнася до риска, който застрахователят приема от притежателя на застрахователната полица. С други думи, застрахователният риск е предварително съществуващ риск, който е прехвърлен от притежателя на полицата на застрахователя. Следователно новият риск, създаден от договора, не е застрахователен риск.

Б13. Определението на застрахователен договор препраща към негативен ефект за притежателя на застрахователната полица. Определението не ограничава плащането от застрахователя на сума, равна на финансовото измерение на негативното събитие. Например определението не изключва покритие „нови за стари“, при което на притежателя на полицата се плаща достатъчно, за да му позволи замяната на повреден стар актив с нов. По подобен начин, определението не ограничава плащането по договор за рискова застраховка живот до финансовата загуба, претърпяна от правоимащите на починалото лице, нито изключва плащането на предварително определени суми, които да изразят количествено загубата, причинена от смърт или злополука.

▼B

Б14. Някои договори изискват плащане, ако настъпи определено несигурно събитие, но не изискват негативен ефект върху притежателя на полица като предварително условие за плащане. Такъв договор не е застрахователен договор дори ако притежателят използва договора, за да намали изложеността си на съответния риск. Например ако притежателят използва дериватив, за да хеджира съответна нефинансова променлива, която е взаимосвързана с паричните потоци от актив на предприятието, деривативът не е застрахователен договор, тъй като плащането не зависи от това дали намалението в паричните потоци от актива се е отразило негативно върху притежателя. Обратно, определението на застрахователен договор се отнася до несигурно събитие, за което негативният ефект върху притежателя на полицата е договорна предпоставка за плащане. Тази договорна предпоставка не изисква от застрахователя да проучи дали събитието действително е причинило негативен ефект, но позволява на застрахователя да откаже плащане, ако не е удовлетворен, че събитието е причинило негативен ефект.

Б15. Рискът от отказване или продължаване (т.е. рискът, че контрагент ще прекрати договора по-рано или по-късно от очакванията на емитента при ценообразуването на договора) не е застрахователен риск, защото плащането на контрагента не зависи от несигурно бъдещо събитие, което оказва негативно влияние върху контрагента. По подобен начин разходният риск (т.е. рискът от неочаквани увеличения в административните разходи, свързани с обслужването на договора, вместо на разходите, свързани със застрахователните събития) не е застрахователен риск, тъй като неочакваното увеличение в разходите не оказва негативно влияние върху контрагента.

Б16. Следователно договор, който излага застрахователя на риск от отказване, риск от продължаване или разходен риск, не е застрахователен договор освен ако той не излага застрахователя и на застрахователен риск. Ако емитентът на такъв договор обаче намали този риск, като използва втори договор, за да прехвърли част от този риск на друго лице, вторият договор излага това друго лице на застрахователен риск.

Б17. Застрахователят може да приеме значителен застрахователен риск от притежателя на застрахователната полица само ако застрахователят е предприятие, отделно от притежателя на застрахователната полица. В случай на взаимозастраховател, той поема риск от всеки притежател на застрахователна полица и обединява този риск. Въпреки че притежателите на полици носят този обединен риск заедно, в качеството си на собственици, общият взаимозастраховател все пак е поел риска, което е същността на застрахователен договор.

Примери на застрахователни договори

▼M53

Б18. Следват примери на договори, които са застрахователни договори, ако прехвърлянето на застрахователен риск е значително:

▼B

а) застраховка срещу кражба или щета на имуществото;

б) застраховка срещу отговорност за продукта, професионална отговорност, гражданска отговорност или правни разноски;

в) застраховка живот и предплатени погребални схеми (въпреки че смъртта е неизбежна, не е сигурно кога ще настъпи или, за някои видове застраховка живот, дали смъртта ще настъпи в рамките на периода, покрит от застраховката);

г) пожизнени анюитети и пенсии (т.е. договори, които обезщетяват за несигурно бъдещо събитие — преживяването на анюитанта или пенсионера — с оглед подкрепа на анюитанта или пенсионера да поддържат определен стандарт на живот, който в противен случай би бил повлиян негативно от неговото или нейното преживяване);

▼B

д) инвалидност и медицински разноски;

е) гаранции за добро изпълнение, полици за лоялност, гаранции за изпълнение и тръжни гаранции (т.е. договори, които предоставят обезщетение, ако контрагентът не изпълни договорното задължение, например задължение за построяване на сграда);

▼M53

ж) кредитна застраховка, която предвижда плащането на определени суми за възстановяване на загуба на притежателя, ако определен длъжник не е направил плащане, когато е било дължимо, съгласно първоначалните или изменените условия на дългов инструмент. Тези договори биха могли да имат разнообразни правни форми като гаранция, някои видове акредитив, кредитен деривати, покриващ риска от неизпълнение на задължението, или застрахователен договор. Въпреки че тези договори отговарят на определението за застрахователен договор, те също така отговарят на определението за договор за финансова гаранция в МСФО 9 и са в обхвата на МСС 32 [бележката под линия се пропуска] и МСФО 9, а не в обхвата на настоящия МСФО (вж. параграф 4, буква г). Независимо от това, ако емитентът на договори за финансова гаранция предварително е заявил изрично, че счита такива договори за застрахователни договори, и е използвал отчитане, приложимо за застрахователни договори, емитентът може да избира за такива договори за финансова гаранция да прилага или МСС 32 [бележката под линия се пропуска] и МСФО 9 или настоящия МСФО по отношение на тези договори за финансова гаранция;

▼B

з) продуктови гаранции. Продуктовите гаранции, издадени от друго лице, за стоки, продадени от производител, дистрибутор или търговец на дребно, са в обхвата на настоящия МСФО. Продуктовите гаранции обаче, издадени директно от производител, дистрибутор или търговец на дребно, са извън неговия обхват, тъй като те са в обхвата на МСС 18 *Приходи* и МСС 37;

и) застраховка на правото на собственост (т.е. застраховката срещу откриването на дефекти в правото на собственост върху земята, които не са били очевидни при съставянето на застрахователния договор). В този случай застрахователното събитие е откриването на дефект в собствеността, а не самият дефект;

й) пътна помощ (т.е. парична компенсация или компенсация в натура на притежатели на застрахователна полица за загуби, които са претърпели по време на пътуване). В параграфи Б6 и Б7 са разгледани някои договори от този вид;

к) облигации срещу риск от природно бедствие, които предвиждат намалени плащания по главницата, лихвите или и двете, ако определено събитие окаже негативен ефект върху емитента на облигацията (освен ако определеното събитие не създава значителен застрахователен риск, например, ако събитието е промяна в лихвен процент или валутен курс);

л) застрахователен суап и други договори, които изискват плащане на базата на промени в климатични, геологични или други физически променливи, които са специфични за страна по договора;

м) презастрахователни договори.

▼M53

Б19 Следват примери на елементи, които не са застрахователни договори:

▼B

а) инвестиционни договори, които имат правната форма на застрахователен договор, но не излагат застрахователя на значителен застрахователен риск, например, договори за застраховка живот, в които застрахователят не носи значителен риск от смърт (тези договори са незастрахователни финансови инструменти или договори за обслужване, вж. параграфи Б20 и Б21);

б) договори, които имат правна форма на застраховка, но прехвърлят целия значителен застрахователен риск обратно на притежателя на полицата посредством неотменими и упражними механизми, които коригират бъдещите плащания от притежателя на полицата в зависимост от застрахователни загуби, например, някои финансови презастрахователни договори или някои групови договори (тези договори са обичайно незастрахователни финансови инструменти или договори за обслужване, вж. параграфи Б20 и Б21);

в) самозастраховане, с други думи, задържане на риска, който би могъл да бъде покрит от застраховка (няма застрахователен договор, защото няма споразумение с друга страна);

г) договори (например хазартни договори), които изискват плащане, ако настъпи определено несигурно бъдещо събитие, но не изискват като договорна предпоставка за плащане това събитие да се отрази негативно върху притежателя на застрахователната полица. Това обаче не изключва уточняването на предварително определено плащане, за да се изрази количествено загубата, причинима от определено събитие, например смърт или злополука (вж. също параграф Б13);

▼M53

д) деривативи, които излагат едната страна на финансов риск, но не и на застрахователен риск, тъй като изискват от едната страна да извърши плащане въз основа единствено на промените в един или повече определени показатели — лихвен процент, цена на финансов инструмент, стокова цена, обменен курс, ценови или процентен индекс, кредитен рейтинг или кредитен индекс или друга променлива, при условие че в случая с нефинансова променлива, тя не е специфична за една от страните по договора (вж. МСФО 9);

е) договор за свързана с кредит гаранция (или акредитив, кредитен деривати, покриващ риска от неизпълнение на задължението, или договор за застраховане на кредит), който изисква плащания дори ако притежателят не е реализирал загуба поради пропуска на длъжника да извърши плащането, когато е било дължимо (вж. МСФО 9);

▼B

ж) договори, които изискват плащане на базата на климатични, геологични или други физически променливи, които не са специфични за една от страните по договора (общо описвани като деривативи, свързани с климата);

з) облигации срещу риск от природно бедствие, които предвиждат намалени плащания на главницата, лихвата или и двете на базата на климатични, геологични или други физически променливи, които не са специфични за една от страните по договора.

▼M53

Б20. Ако договорите, описани в параграф Б19, създават финансови активи или финансови пасиви, те са в обхвата на МСФО 9. Наред с всичко останало това означава, че страните по договора използват т.нар. депозитно счетоводство, което включва следното:

▼B

а) едната страна признава получената сума като финансов пасив, а не като приход;

б) другата страна признава платената сума като финансов актив, а не като разход.

▼M52

Б21. Ако договорите, описани в параграф Б19, не създават финансови активи или финансови пасиви, се прилага МСФО 15. Съгласно МСФО 15 приходът се признава, когато (или като) предприятието удовлетвори задължение за изпълнение, прехвърляйки обещаната стока или услуга на клиента, в размер, който да отразява възнаграждението, на което предприятието очаква да има право.

▼B

Значителен застрахователен риск

Б22. Договор е застрахователен договор само ако прехвърля значителен застрахователен риск. В параграфи Б8—Б21 се разглежда застрахователният риск. В следващите параграфи се разглежда оценката на значимостта на застрахователния риск.

Б23. Застрахователният риск е значителен единствено и само ако застрахователното събитие би могло да причини на застрахователя плащането на значителни допълнителни суми при какъвто и да е сценарий, като се изключват сценариите, при които липсва търговска същност (т.е. нямат видим ефект върху икономическото съдържание на сделката). Ако при сценариите, които имат търговска същност, биха били платими значителни допълнителни суми, условието в предходното изречение може да бъде изпълнено дори ако застрахователното събитие е изключително малко вероятно или дори ако очакваната (т.е. претеглена спрямо вероятността) настояща стойност на условни парични потоци е малка част от очакваната настояща стойност на всички останали договорни парични потоци.

Б24. Допълнителните плащания, описани в параграф Б23, се отнасят до суми, които превишават тези, които биха били платими, ако застрахователното събитие не би настъпило (като се изключват сценариите, нямащи търговска същност). Тези допълнителни суми включват разходи за обработка и оценка на искове (ликвидационни разноски), но изключват:

а) загубата на възможност притежателят на полицата да бъде задължаван за бъдещи услуги. Например в инвестиционен договор за застраховка живот смъртта на притежателя на полицата означава, че застрахователят повече не може да изпълнява услуги по управление на инвестицията и да събира възнаграждения за това. Икономическата загуба обаче за застрахователя не отразява застрахователен риск, точно както управляващият взаимен фонд не поема застрахователен риск във връзка с възможната смърт на клиента. Следователно потенциалната загуба на бъдещи плащания за управление на инвестицията няма отношение при оценката на размера на застрахователния риск, който се прехвърля с договора;

б) отказ при смърт от плащания, които биха били изискани при анулиране или обратно изкупуване. Поради това, че тези плащания съществуват благодарение на договора, отказът от тях не компенсира притежателя на полица за съществуващ преди това риск. Следователно те нямат отношение при оценка на размера на застрахователния риск, който се прехвърля с договора;

▼B

в) плащане, зависещо от събитие, което не причинява значителна загуба на притежателя на договора. Такъв е например договор, който изисква от емитента да плати 1 000 000 ВЕ (валутни единици), ако актив претърпи физическа щета, причиняваща незначителна икономическа загуба от 1 ВЕ на притежателя. В този договор притежателят прехвърля на застрахователя несъществен риск от това да загуби 1 ВЕ. Същевременно договорът създава незастрахователен риск, че емитентът ще трябва да плати 999 999 1 ВЕ, ако определеното събитие настъпи. Тъй като емитентът не поема значителен застрахователен риск от притежателя, този договор не е застрахователен договор;

г) възможни презастрахователни обезщетения. Застрахователят ги отчита отделно.

Б25. Застрахователят оценява значимостта на застрахователния риск за всеки отделен договор, а не чрез препратка към съществеността за финансовите отчети ([1]). Следователно рискът може да бъде значителен дори ако съществува минимална вероятност от съществени загуби за целия портфейл от договори. Тази оценка от типа „договор по договор“ улеснява класификацията на договора като застрахователен договор. Ако обаче за относително хомогенен портфейл от малки договори се знае, че се състои от договори, които прехвърлят застрахователен риск, застрахователят не е длъжен да проверява всеки договор в рамките на този портфейл, за да определи няколко недеривативни договора, които прехвърлят незначителен застрахователен риск.

Б26. От параграфи Б23—Б25 следва, че ако по договора изплаща сума при смърт, превишаваща подлежащата на плащане сума при преживяване, договорът е застрахователен договор, освен ако допълнителната сума при смърт е незначителна (преценено чрез препратка към договора, а не към целия портфейл от договори). Както е отбелязано в параграф Б24, буква б), точка 1, отказът при смърт от такси за анулиране или обратно изкупуване не се включва в тази оценка, ако този отказ не обезщетява притежателя на застрахователната полица за съществуващ преди това риск. По подобен начин, анюитетен договор, който изплаща регулярни суми за остатъка от живота на притежателя на полица, е застрахователен договор, освен ако съвкупните, зависещи от продължителността на живота, плащания, са незначителни.

Б27. Параграф 23 се отнася до допълнителни суми. Тези допълнителни суми биха включвали изискване за изплащане на сумата на по-ранна дата, ако застрахователното събитие настъпи по-рано и плащането не се коригира за отразяване на стойността на парите във времето. Пример за това е доживотна застраховка за фиксирана сума (с други думи, застраховка, която предоставя фиксирана сума при смърт, когато притежателят на полицата почине, без дата на изтичане на покритието). Сигурно е, че притежателят на застрахователната полица ще почине, но датата на тази смърт е несигурна. Застрахователят ще претърпи загуба по тези индивидуални договори, за които притежателят на полицата почине по-рано, дори ако няма загуба по целия портфейл от договори.

Б28. Ако застрахователен договор е разделен на депозитен компонент и на застрахователен компонент, значимостта на прехвърления застрахователен риск се оценява чрез препратка към застрахователния компонент. Значимостта на застрахователния риск, който е прехвърлен от внедрен дериватив, се оценява чрез препратка към внедрения дериватив.

([1]) За тази цел договорите, сключени едновременно с един и същи контрагент (или договори, които в противен случай са взаимно свързани), формират един договор.

▼B

Промени в степента на застрахователния риск

Б29. Някои договори не прехвърлят никакъв застрахователен риск към емитента на договора в началото, въпреки че прехвърлят застрахователен риск на един по-късен етап. Такъв е например договорът, в който се предвижда определена възвръщаемост от инвестицията и включва опция за притежателя на полицата да използва постъпленията от инвестицията на падежа, за да закупи пожизнен анюитет по ставки, определяни от застрахователя на останалите нови анюитанти, в момента на упражняване на опцията от притежателя на застрахователната полица. Договорът не прехвърля застрахователен риск към емитента до момента, в който опцията не бъде упражнена, тъй като застрахователят остава свободен да определи цена на анюитета на база, която отразява застрахователния риск, който се прехвърля към застрахователя в този момент. Ако договорът обаче конкретизира анюитетни ставки (или база за определяне на анюитетни ставки), договорът прехвърля застрахователен риск към емитента още в началото.

Б30. Договор, който отговаря на условията за застрахователен договор, остава застрахователен договор до момента, в който всички права и задължения са погасени или срокът им изтече.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 5

Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да се посочат счетоводното отчитане на активи, държани за продажба, и представянето и оповестяването на *преустановени дейности.* В частност МСФО изисква:

а) активи, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба, да бъдат оценявани по-ниската от балансовата стойност и *справедливата стойност,* намалена *с разходите за продажбата,* и амортизацията на тези активи да бъде преустановена; и

б) активи, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба, да бъдат представени отделно в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, а резултатите от преустановените дейности да бъдат представени отделно в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄.

ОБХВАТ

2. Изискванията за класификация и представяне в настоящия МСФО са приложими за всички признати нетекущи активи [1] и за всички групи за изваждане от употреба на предприятието. Изискванията за оценяване на настоящия МСФО са приложими по отношение на всички признати нетекущи (активи) и групи за изваждане от употреба (както е посочено в параграф 4), с изключение на активите, изброени в параграф 5, които продължават да бъдат оценявани в съответствие с посочения стандарт.

3. Активи, класифицирани като нетекущи в съответствие с МСС 1 Представяне на финансови отчети ►M5 ———————— ◄, не се прекласифицират като текущи активи, докато не удовлетворят критериите за класифициране като държани за продажба в съответствие с настоящия МСФО. Активи от дадена група, които предприятието обичайно разглежда като нетекущи, които са придобити изключително с намерение да бъдат препродадени, не се класифицират като текущи, освен ако не удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба в съответствие с настоящия МСФО.

4. Понякога дадено предприятие освобождава група активи, евентуално с някои пряко свързани пасиви, заедно в една сделка. Такава група за изваждане от употреба може да представлява група от единици, генериращи парични потоци, една единица, генерираща парични потоци, или част от единица, генерираща

[1] За активи, класифицирани съгласно представянето на ликвидността, нетекущи (дълготрайни) активи са активи, включващи суми, които се очаква да бъдат възстановени след повече от дванадесет месеца от ►M5 края на отчетния период ◄. Параграф 3 е приложим по отношение на класификацията на тези активи.

▼B

парични потоци ([1]). Групата може да включва каквито и да било активи и каквито и да било пасиви на предприятието, включително текущи активи, текущи пасиви и активи, изключени от изискванията за оценка по силата на параграф 5 от настоящия МСФО. Ако даден нетекущ актив в обхвата на изискванията за оценка на настоящия МСФО е част от група за изваждане от употреба, изискванията за оценка на настоящия МСФО са приложими за групата като цяло, така че групата се оценява по по-ниската от нейната балансова стойност и справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата. Изискванията за оценка на индивидуалните активи и пасиви в група за изваждане от употреба са изложени в параграфи 18, 19 и 23.

▼M53

5. Разпоредбите за оценка на настоящия МСФО [бележката под линия се пропуска] не са приложими към следните активи, които се обхващат от изброените МСФО, или като индивидуални активи, или като част от група за изваждане от употреба:

▼B

а) отсрочен данъчен актив (вж. МСС 12 *Данъци върху доходите*);

б) активи, възникващи от доходи на персонала (вж. МСС 19 *Доходи на наети лица*);

▼M53

в) финансови активи в обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти*;

▼B

г) нетекущи активи, които се отчитат счетоводно в съответствие с модела за справедлива стойност в МСС 40 *Инвестиционни имоти*;

▼M8

д) нетекущи активи, които се оценяват по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба в съответствие с МСС 41 *Земеделие;*

▼B

е) договорни права съгласно застрахователни договори, както са дефинирани в МСФО 4 *Застрахователни договори.*

▼M17

5А. Изискванията за класификация, представяне и оценка в настоящия МСФО, приложими за нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), който е класифициран като държан с цел продажба, са приложими и по отношение на нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), класифициран като държан за разпределение към собствениците в качеството им на такива (държан за разпределение към собствениците).

▼M22

5Б. С настоящия МСФО се определят оповестяванията, изисквани във връзка с нетекущите активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба или преустановени дейности. Оповестяванията в другите МСФО не се прилагат към тези активи (или групи за освобождаване), освен ако не се изискват:

а) специфични оповестявания във връзка с нетекущите активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба или преустановени дейности; или

([1]) След като обаче от даден актив или група активи се очаква да възникнат парични потоци основно от продажба, а не толкова от продължаващата им употреба, те стават по-малко зависими от паричните потоци, възникващи от други активи, и групата за изваждане от употреба, която е била част от единицата, генерираща парични потоци, става отделна единица, генерираща парични потоци.

▼M22

б) оповестявания за оценяването на активите и пасивите в рамките на дадена група за освобождаване, която не попада в обхвата на изискванията за оценяване на МСФО 5, като тези оповестявания не присъстват вече в други бележки към финансовите отчети.

възможно е допълнителните оповестявания във връзка с нетекущите активи (или групи за освобождаване), класифицирани като държани за продажба или преустановени дейности да трябва да бъдат в съответствие с общите изисквания на МСС 1, по-специално параграфи 15 и 125 от него.

▼M17

КЛАСИФИКАЦИЯ НА НЕТЕКУЩИ АКТИВИ (ИЛИ ГРУПИ ЗА ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА) КАТО ДЪРЖАНИ С ЦЕЛ ПРОДАЖБА ИЛИ КАТО ДЪРЖАНИ ЗА РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ КЪМ СОБСТВЕНИЦИТЕ

▼B

6. Предприятието класифицира даден нетекущ актив (или група за изваждане от употреба) като държан за продажба, ако неговата балансова стойност ще бъде възстановена основно по-скоро чрез сделка за продажба, отколкото чрез продължаваща употреба.

7. За да бъде такъв случаят, активът (или групата за изваждане от употреба) трябва да бъде на разположение за незабавна продажба в неговото настоящо състояние, предмет единствено на условия, които са обичайни и приети за продажбите на такива активи (или групи за изваждане от употреба) и продажбата трябва да бъде *много вероятна.*

▼M17

8. За да бъде продажбата много вероятна, съответното ниво на ръководство трябва да се е ангажирало с план за продажба на актива (или групата за изваждане от употреба) и трябва да е започната активна програма за намиране на купувач и осъществяване на плана. Освен това, активът (или групата за изваждане от употреба) трябва да бъде активно предлаган за продажба на цена, която е близка до текущата му справедлива стойност. В допълнение, продажбата трябва да се очаква да отговори на изискванията за признаване като реализирана продажба в рамките на една година от датата на класификацията, с изключение на позволеното в параграф 9, и действията, необходими за реализация на плана, трябва да показват, че е малко вероятно в него да бъдат направени съществени промени или той да бъде оттеглен. Вероятността за одобрение от страна на акционерите (ако се изисква съгласно юрисдикцията) трябва да се разгледа като част от преценката дали продажбата е много вероятна.

▼M8

8А. Предприятие, което се е ангажирало с план за продажба, включващ загуба на контрол над дъщерно предприятие, класифицира всички активи и пасиви на това дъщерно предприятие като държани за продажба, когато са постигнати критериите, определени в параграфи 6—8, независимо дали ще задържи неконтролиращо участие в своето бивше дъщерно предприятие след продажбата.

▼B

9. Събития или обстоятелства могат да удължат периода за приключване на продажбата до период, надвишаващ една година. Удължаване на периода, изискван за приключване на продажбата, не пречи актив (или група за изваждане от употреба) да бъде класифициран като актив, държан за продажба, ако забавянето е породено от събития или обстоятелства извън контрола на предприятието и ако са налице достатъчно доказателства, че предприятието остава обвързано с плана си за продажба на актива (или групата за изваждане от употреба). Такъв е случаят, когато са удовлетворени критериите в допълнение Б.

▼B

10. Сделките за продажба включват размяна на нетекущи активи за други нетекущи активи, когато тази размяна има търговска същност съгласно МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения.*

11. Когато дадено предприятие придобие нетекущ актив (или група за изваждане от употреба) изключително с намерение впоследствие той да бъде освободен, то класифицира нетекущия актив като държан за продажба към датата на придобиването единствено ако изискването за една година в параграф 8 е удовлетворено (с изключение на позволеното в параграф 9) и ако е много вероятно, че каквито и да било други критерии в параграфи 7 и 8, които не са удовлетворени към тази дата, ще бъдат удовлетворени в кратък срок след придобиването (обикновено в рамките на три месеца).

12. Ако критериите в параграфи 7 и 8 бъдат удовлетворени ►M5 след края на отчетния период ◄, предприятието не класифицира нетекущия актив (или група за изваждане от употреба) като държан за продажба в този финансов отчет, когато той бъде издаден. Обаче когато тези критерии бъдат удовлетворени ►M5 след края на отчетния период ◄, но преди одобрението на финансовия отчет за издаване, предприятието оповестява информацията, посочена в параграф 41, букви а), б) и г) от поясненията.

▼M17

12A. Нетекущ актив (или група за изваждане от употреба) се класифицира като държан за разпределение към собствениците, когато предприятието е поело ангажимент да разпредели актива (или групата за изваждане от употреба) към собствениците. За тази цел активите трябва да са на разположение за незабавно разпределение в настоящото им състояние и разпределението трябва да е много вероятно. За да бъде разпределението много вероятно, трябва да са започнати действия за приключване на разпределението и трябва да се очаква то да бъде завършено в рамките на една година от датата на класификацията. Действията, необходими за приключване на разпределението, трябва да посочват, че е малко вероятно в разпределението да бъдат направени съществени промени или то да бъде оттеглено. Вероятността за одобрение от страна на акционерите (ако се изисква съгласно юрисдикцията) трябва да се разгледа като част от преценката дали разпределението е много вероятно.

▼B

Нетекущи активи, чиято употреба ще бъде преустановена

13. Предприятието не класифицира като държан за продажба нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), който ще бъде изоставен. Това е така, тъй като неговата балансова стойност ще бъде възстановена основно чрез продължаваща употреба. Ако обаче групата за изваждане от употреба, чието използване ще бъде преустановено, удовлетворява критериите по параграф 32, букви а)—в), предприятието представя резултатите и паричните потоци от групата за изваждане от употреба като преустановени дейности в съответствие с параграфи 33 и 34 към датата, на която тя престава да бъде ползвана. Нетекущите активи (или групи за изваждане от употреба), чието използване ще бъде преустановено, включват нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба), които ще бъдат ползвани до края на техния полезен живот и нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба), които по-скоро ще бъдат закрити, отколкото продадени.

14. Предприятието не отчита счетоводно нетекущ актив, който временно е изваден от употреба, като актив, чиято употреба ще бъде преустановена.

▼B

ОЦЕНЯВАНЕ НА НЕТЕКУЩИ АКТИВИ (ИЛИ ГРУПИ ЗА ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА), КЛАСИФИЦИРАНИ КАТО ДЪРЖАНИ ЗА ПРОДАЖБА

Оценяване на нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба)

15. Предприятието оценява нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), класифициран като държан за продажба, по по-ниската от неговата балансова стойност и справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата.

▼M17

15A. Предприятието следва да оценява нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), класифициран като държан за продажба, по по-ниската от неговата балансова стойност и справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата ([1]).

▼B

16. Ако един новопридобит актив (или група за изваждане от употреба) удовлетворява критериите за класифициране като държан за продажба (вж. параграф 11), прилагането на параграф 15 ще доведе до това при първоначалното признаване активът (или групата за изваждане от употреба) да бъде оценен по по-ниската от неговата балансова стойност, ако той не е класифициран по този начин (например по цена на придобиване) и справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата. Следователно, ако активът (или групата за изваждане от употреба) се придобива като част от бизнес комбинация, той се оценява по справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата.

17. Когато се очаква продажбата да бъде реализирана след повече от една година, предприятието оценява разходите за продажбата по тяхната настояща стойност. Всяко увеличение в настоящата стойност на разходите за продажбата, което възниква в резултат на изтичането на времето, се представя в печалбата или загубата като финансови разходи.

18. Непосредствено преди първоначалната класификация на актива (или групата за изваждане от употреба) като държан за продажба, балансовите суми на актива (или на всички активи и пасиви на групата) се оценяват в съответствие с приложимите МСФО.

19. При последваща преоценка на група за изваждане от употреба балансовите стойности на каквито и да било активи и пасиви, които не попадат в обхвата на изискванията за оценка на настоящия МСФО, но са включени в група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, се преоценяват в съответствие с приложимите МСФО преди да бъде преоценена справедливата стойност на групата за изваждане от употреба, намалена с разходите за продажбата.

Признаване на загуби от обезценка и обратни проявления

20. Предприятието признава загуба от обезценка за всяко първоначално или последващо намаление на стойността на актива (или групата за изваждане от употреба) до справедливата стойност, намалена с разходите за продажбата, до степента, в която тя не е призната в съответствие с параграф 19.

21. Предприятието признава печалба за всяко последващо увеличение на справедливата стойност на даден актив, намалена с разходите за продажбата, но не в превишение на кумулативната загуба от обезценка, която е била призната или в съответствие с настоящия МСФО или по-рано в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи.*

([1]) Разходите за разпределяне са вътрешноприсъщи разходи, директно свързани с разпределението, с изключение на финансовите разходи и разходите за данък върху доходите.

▼B

22. Предприятието признава печалба за всяко последващо увеличение в справедливата стойност на група за изваждане от употреба, намалена с разходите за продажбата:

а) в степента, в която тя не е била призната в съответствие с параграф 19; но

б) не в превишение на кумулативната загуба от обезценка, която е призната или в съответствие с настоящия МСФО, или по-рано в съответствие с МСС 36, за нетекущи активи, които попадат в обхвата на изискванията за оценка на настоящия МСФО.

23. Загубата от обезценка (или всяка последваща печалба), призната за група за изваждане от употреба, намалява (или увеличава) балансовата стойност на нетекущите активи в групата, които попадат в обхвата на изискванията за оценка на настоящия МСФО по реда на разпределението, посочено в параграф 104, букви а) и б) и параграф 122 от МСС 36 (както е преработен през 2004 г.).

24. Печалба или загуба, която по-рано не е призната до датата на продажбата на нетекущия актив (или група за изваждане от употреба), се признава към датата на отписването. Изискванията, свързани с отписването, са изложени във:

а) параграфи 67—72 от МСС 16 (както е преработен през 2003 г.) за имоти, машини и съоръжения; и

б) параграфи 112—117 от МСС 38 *Нематериални активи* (както е преработен през 2004 г.) за нематериални активи.

25. Предприятието не амортизира нетекущия актив, докато той е класифициран като държан за продажба или докато той е част от група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба. Лихвите и другите разходи, спадащи към задълженията на групата за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, продължават да бъдат признавани.

▼M48

Промени в плана за продажба или в плана за разпределение към собствениците

26. Ако предприятието е класифицирало даден актив (или група за изваждане от употреба) като държан за продажба или като държан за разпределение към собствениците, но критериите съгласно параграфи 7—9 (за държан за продажба) или в параграф 12а (за държан за разпределение към собствениците) вече не се изпълняват, предприятието прекратява класифицирането на актива (или групата за изваждане от употреба) като съответно държан за продажба или държан за разпределение към собствениците. В такива случаи предприятието следва насоките в параграфи 27—29, за да отчете тази промяна, освен когато се прилага параграф 26А.

26А. Ако предприятието прекласифицира даден актив (или група за изваждане от употреба) пряко от държан за продажба в държан за разпределение към собствениците или пряко от държан за разпределение към собствениците в държан за продажба, тогава промяната в класифицирането се счита за продължаване на първоначалния план за изваждане от употреба. Предприятието:

а) не следват насоките в параграфи 27—29 за отчитане на тази промяна. Предприятието продължава да прилага предвидените в настоящия МСФО изисквания за класификацията, представянето и оценяването, които са приложими за новия метод на изваждане от употреба.

б) оценява нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), като следва изискванията в параграф 15 (ако е прекласифициран като държан за продажба) или в параграф 15А (ако е прекласифициран като държан за разпределение към собствениците), и признава всяко намаление или увеличение в справедливата стойност минус разходите за продажба/разходите за разпределението на нетекущия актив (или група за изваждане от употреба), следвайки изискванията в параграфи 20—25.

▼M48

в) не променя датата на класификация в съответствие с параграфи 8 и 12А. Това не изключва удължаване на периода, необходим за приключването на продажбата или разпределението към собствениците, ако са изпълнени условията по параграф 9.

27. Предприятието оценява нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), който престава да бъде класифициран като държан за продажба или като държан за разпределение към собствениците (или престава да бъде включван в група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба или като държана за разпределение към собствениците) по по-ниската от:

а) неговата балансова стойност преди активът (или групата за изваждане от употреба) да е бил класифициран като държан за продажба или като държан за разпределение към собствениците, коригирана за каквато и да било амортизация или преоценки, които биха били признати, ако активът (или групата за изваждане от употреба) не беше класифициран като държан за продажба или като държан за разпределение към собствениците, и

б) неговата *възстановима сума* към датата на последващото решение той да не бъде продаван или разпределян. [бележката под линия е изпусната]

28. Предприятието включва каквато и да било необходима корекция в балансовата стойност на нетекущия актив, който представа да бъде класифициран като държан за продажба или като държан за разпределяне към собствениците, в печалбата или загубата [бележката под линия се пропуска] от продължаващи дейности в периода, в който не са удовлетворени критериите съответно по параграфи 7—9 или 12А. Финансовите отчети за периодите след класифицирането като държан за продажба или държан за разпределяне към собствениците се променят съответно, ако групата за изваждане от употреба или нетекущият актив, който представа да бъде класифициран като държан за продажба или като държан за разпределяне към собствениците, е дъщерно предприятие, съвместно контролирана дейност, съвместно контролиран актив, асоциирано предприятие или част от дялово участие в съвместно контролиран актив или асоциирано предприятие. Предприятието представя тази корекция в същия раздел на отчета за всеобхватния доход, който е използван за представяне на печалбата или загубата, ако има такава, призната в съответствие с параграф 37.

29. Ако предприятието извади отделен актив или пасив от група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, оставащите активи и пасиви в групата за изваждане от употреба, които ще бъдат продадени, продължават да бъдат оценявани като група единствено ако групата удовлетворява критериите по параграфи 7—9. Ако предприятието извади отделен актив или пасив от група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за разпределяне към собствениците, оставащите активи и пасиви в групата за изваждане от употреба, които ще бъдат разпределени, продължават да бъдат оценявани като група единствено ако групата удовлетворява критериите по параграф 12А. В противен случай, останалите нетекущи активи от групата, които индивидуално удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба (или като държани за разпределение към собствениците), се оценяват поотделно по по-ниските от техните балансови стойности и справедливи стойности минус разходите за продажба (или разходите за разпределяне) към тази дата. Всички нетекущи активи, които не удовлетворяват критериите за държани за продажба, престават да бъдат класифицирани като държани за продажба в съответствие с параграф 26. Всички нетекущи активи, които не удовлетворяват критериите за държани за разпределяне към собствениците, престават да бъдат класифицирани като такива в съответствие с параграф 26.

▼B

ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ

30. Предприятието представя и оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовия отчет да оценят финансовите ефекти от преустановени дейности и освобождаването на нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба).

▼B

Представяне на преустановени дейности

31. *Един компонент от предприятието* включва дейности и парични потоци, които могат да бъдат ясно разграничени оперативно и за целите на финансовото отчитане от останалата част от предприятието. С други думи, компонентът от предприятието ще бъде единица, генерираща парични потоци (или група от единици, генериращи парични потоци), докато се държи с цел ползване.

32. Преустановената дейност представлява компонент от предприятието, който или е освободен, или е класифициран като държан за продажба и:

а) представлява отделен основен вид дейност или географска област на дейности;

б) е част от координиран план за освобождаване на отделен основен вид дейност или географска област на дейности; или

в) е дъщерно предприятие, придобито изключително с намерение да бъде препродадено.

33. Предприятието оповестява:

а) в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄ сума, представляваща сбора на:

i) печалбата или загубата след данъци на преустановените дейности

ii) печалбата или загубата след данъци, призната при оценката по справедлива стойност, намалена с разходите за продажбата или при освобождаването на активите или групата(ите) за изваждане от употреба, съставляваща преустановената дейност.

б) анализ на сумата в буква а) като:

i) приходи, разходи и печалба или загуба преди данъци на преустановени дейности;

ii) свързания разход за данък върху дохода, както това се изисква от параграф 81, буква з) от МСС 12;

iii) печалбата или загубата, призната при оценката по справедлива стойност, намалена с разходите за продажбата или при освобождаването на активите или групата(ите) за изваждане от употреба, съставляваща преустановената дейност, и

iv) свързания разход за данък върху дохода, както това се изисква от параграф 81, буква з) от МСС 12.

Анализът може да бъде представен в пояснителните приложения или в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄. Ако бъде представен в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, той представя в раздел, идентифициран като отнасящ се за преустановени дейности, т.е. отделно от продължаващите дейности. Анализ не се изисква за групи за изваждане от употреба, които представляват новопридобити дъщерни предприятия, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба при придобиването (вж. параграф 11);

в) нетните парични потоци, отнасящи се за оперативните, инвестиционните и финансовите дейности на преустановени дейности. Тези оповестявания могат да бъдат представени или в пояснителните приложения, или във финансовия отчет. Те не се изискват за групи за изваждане от употреба, които представляват новопридобити дъщерни предприятия, които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба при придобиването (вж. параграф 11);

▼M11

г) сумата на дохода от продължаващи дейности и от преустановени дейности, относима към собствениците на компанията-майка. Тези оповестявания могат да бъдат представени или в пояснителните приложения, или в отчета за всеобхватния доход.

▼M31

33A. Ако предприятието представя компонентите на печалбата или загубата в отделен отчет, както е описано в параграф 10А на МСС 1 (изменен през 2011 г.), в този отделен отчет се представя раздел, обозначен като отнасящ се до преустановените дейности.

▼B

34. Предприятието представя отново оповестяванията по параграф 33 за предходните периоди, включени във финансовия отчет, така че оповестяванията да се отнасят за всички дейности, които са били преустановени от ►M5 края ◄ на отчетния период ◄ за последния представен период.

35. Корекциите в текущия период на суми, по-рано представени в преустановени дейности, които са директно свързани с освобождаването на дадена преустановена дейност в предходен период, се класифицират отделно в преустановените дейности. Естеството и сумата на тези корекции се оповестяват. Примерите за обстоятелства, при които могат да възникнат такива корекции, включват следното:

а) разрешаване на несигурности, които възникват от условията на сделката по освобождаване като например разрешаване на корекции в покупната цена и на въпроси за освобождаване от отговорност с купувача;

б) разрешаване на несигурности, които възникват от и са пряко свързани с дейностите на компонента преди неговото освобождаване като например задължения, свързани с околната среда и гаранции за продукта, които остават за продавача;

в) уреждането на задължения по планове за доходи на наети лица, при условие че уреждането е пряко свързано със сделката за освобождаване.

36. Ако предприятието преустанови класифицирането на компонент от него като държан за продажба, резултатите от дейността на компоненти, които преди са представени в преустановените дейности в съответствие с параграфи 33—35, се прекласифицират и се включват в приходите от продължаващи дейности за всички представени периоди. Сумите за предходни периоди се описват като повторно представени.

▼M8

36А. Предприятие, което се е ангажирало с план за продажба, включващ загуба на контрол над дъщерно предприятие, оповестява информацията, изисквана в параграфи 33-36, когато дъщерното предприятие е група за изваждане от употреба, отговаряща на дефиницията на преустановена дейност в съответствие с параграф 32.

▼B

Печалби или загуби, свързани с продължаващи дейности

37. Всяка печалба или загуба от преоценка на нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), класифициран като държан за продажба, която не удовлетворява изискванията на определението за преустановена дейност, се включва в печалбата или загубата от продължаващи дейности.

Представяне на нетекущ актив или група за изваждане от употреба, класифицирани като държани за продажба

38. Предприятието представя нетекущия актив, класифициран като държан за продажба, и активите на група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, отделно от другите активи в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄. Пасивите на група за изваждане от употреба, класифицирана като държана за продажба, се представят отделно от другите пасиви в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄. Тези активи и пасиви не се компенсират и представят като една сума. Основните групи активи и пасиви, класифицирани като държани за продажба, се оповестяват отделно или в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄, или в пояснителните приложения, с изключение на позволеното по параграф 39. Предприятието представя отделно всякакви кумулативни приходи или разходи, ►M5 признати директно в друг цялостен доход ◄, свързани с нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), класифициран като държан за продажба.

▼B

39. Ако групата за изваждане от употреба представлява новопридобито дъщерно предприятие, което удовлетворява критериите за класифициране като държана за продажба при придобиването (вж. параграф 11), не се изисква оповестяване на основните групи активи и пасиви.

40. Предприятието не прекласифицира или представя повторно суми, представени за нетекущи активи или за активи и пасиви на групи за изваждане от употреба, класифицирани като държани за продажба в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ за предходни периоди, за отразяване на класификацията в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄ за последния представен период.

Допълнителни оповестявания

41. Предприятието оповестява следната информация в пояснителните приложения в периода, в който нетекущият актив (или група за изваждане от употреба) или е бил класифициран като държан за продажба, или е бил продаден:

а) описание на нетекущия актив (или група за изваждане от употреба);

б) описание на фактите или обстоятелствата на продажбата или водещи до очаквано освобождаване и очаквания начин и момент на това освобождаване;

в) печалбата или загубата, призната в съответствие с параграфи 20—22 и, ако не е представена отделно в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, разделът в него, който включва тази печалба или загуба;

г) ако е приложимо, сегментът, в който нетекущият актив (или група за изваждане от употреба) е представен в съответствие с МСФО 8 *Оперативни сегменти.*

42. Ако е приложим или параграф 26, или параграф 29 в периода на решението за промяна в плана за продажба на нетекущия (актив (или група за изваждане от употреба) предприятието оповестява описание на фактите и обстоятелствата, водещи до решението и ефекта от решението върху резултатите от дейността за периода и за всички предходни представени периоди.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

43. МСФО се прилага за бъдещи периоди за нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба), които удовлетворяват критериите за класифициране като държани за продажба, както и за дейности, които удовлетворяват критериите за класифициране като преустановени след датата на влизане в сила на МСФО. Предприятието може да приложи изискванията на МСФО за всички нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба), които удовлетворяват критериите за класификация като държани за продажби, както и за дейности, които удовлетворяват критериите за класификация като преустановени след всяка дата преди датата на влизане в сила на МСФО, при условие че оценките и другата информация, необходими за прилагането на МСФО, са получени в момента, в който тези критерии първоначално са били удовлетворени.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

44. Предприятието прилага настоящия МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако дадено предприятие прилага настоящия МСФО за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

▼M5

44А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се изменят параграфи 3 и 38 и се добавя параграф 33А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M11

44Б. МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) добавя параграф 33, буква г–. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период. Изменението се прилага с обратна сила.

▼M8

44В. Параграфи 8А и 36А са добавени от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Предприятието обаче не прилага тези изменения за годишни периоди, започващи на или преди 1 юли 2009 г., освен ако не прилага също и МСФО 27 (както е изменен през 2008 г). Ако предприятието прилага измененията преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт. Предприятието прилага тези изменения за бъдещи периоди – от датата, на която за първи път е приложило МСФО 5, предмет на преходните разпоредби в параграф 45 на МСС 27 (изменен през май 2008 г.).

▼M17

44Г. Параграфи 5А, 12А и 15А са добавени, а параграф 8 е изменен чрез КРМСФО 17 *Разпределения на непарични активи на собствениците* през ноември 2008 г. Тези изменения следва да се прилагат за бъдещи периоди по отношение на нетекущи активи (или групи за изваждане от употреба), които са класифицирани като държани за разпределение към собствениците за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Не е разрешено прилагането с обратна сила. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага измененията за период, започващ преди 1 юли 2009 г., предприятието следва да оповести този факт, а също и да приложи МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен през 2008 г.), МСС 27 (изменен през май 2008 г.) и КРМСФО 17.

▼M22

44Д. Параграф 5Б беше добавен от издадените през април 2009 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M32

44G. МСФО 11 *Съвместни предприятия*, издаден през май 2011 г., измени параграф 28. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 11.

▼M33

44З. С МСФО 13 „Оценяване по справедлива стойност“, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедливата стойност в приложение А. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

▼M31

44И. С издадения през юни 2011 г. документ „Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход“ (изменения на МСС 1) се изменя параграф 33А. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

▼**M53**

44К. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 5 и се заличават параграфи 44Е и 44Й. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼**M48**

44Л. *С Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2012—2014 г.*, издадени през септември 2014 г., бяха изменени параграфи 26—29 и беше добавен параграф 26А. Предприятието прилага тези изменения със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за промени в метода за изваждане от употреба, настъпили през годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**B**

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 35

45. Настоящият МСФО заменя МСС 35 *Преустановяващи се дейности*.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Единица, генерираща парични потоци	Най-малката разграничима група активи, която генерира парични постъпления, които в значителна степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи.
Компонент от предприятие	Дейности и парични потоци, които могат да бъдат ясно разграничени оперативно и за целите на финансовото отчитане от останалата част от предприятието.
Разходи за продажба	Допълнителните разходи, пряко свързани с изваждането от употреба на даден актив (или **група за изваждане от употреба**), без финансовите разходи и разходите за данък върху дохода.
Текущ (краткотраен) актив	►**M5** Предприятието класифицира даден актив като текущ, когато: а) очаква да реализира актива или възнамерява да го продаде или употреби в своя нормален оперативен цикъл; б) държи актива предимно с цел търгуване; в) очаква да реализира актива в рамките на дванадесет месеца след края на отчетния период; или г) активът е пари или парични еквиваленти (съгласно дефиницията на МСФО 7), освен ако за актива няма ограничение да бъде разменян или използван за уреждане на пасив в продължение най-малко на дванадесет месеца след края на отчетния период. ◄
Преустановена дейност	Компонент от предприятието, който или е освободен, или е класифициран като държан за продажба и: а) представлява отделен основен вид дейност или географска област на дейности; б) е част от един координиран план за освобождаване на отделен основен вид дейност или географска област на дейности; или в) е дъщерно предприятие, придобито изключително с намерение да бъде препродадено.

▼B

Група за изваждане от употреба	Група за изваждане от употреба, която ще бъде освободена чрез продажба или по друг начин, заедно като група в една сделка и пасиви, директно свързани с активите, които ще бъдат прехвърлени в сделката. Групата включва репутацията, придобита в бизнес комбинация, ако групата представлява **единица, генерираща парични потоци**, към която репутацията е била разпределена в съответствие с изискванията по параграфи 80—87 от МСС 36 *Обезценка на активи* (както е преработен през 2004 г.) или ако представлява дейност в рамките на такава единица, генерираща парични потоци.

▼M33

Справедлива стойност	е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13).

▼B

Неотменим ангажимент за покупка	Споразумение с несвързана страна, обвързващо и за двете страни и обикновено законово приложимо, което: а) посочва всички съществени условия, включително цената и момента на сделката, и б) включва неустойка за неизпълнение, която е достатъчно голяма, за да направи изпълнението **много вероятно**.
Много вероятно	Повече от вероятно
Нетекущ (дълготраен) актив	Актив, който не удовлетворява определението за **текущ актив**.
Вероятно	По-скоро възможно, отколкото не.
Възстановима стойност	По-високата от **справедливата стойност** на даден актив, намалена **с разходите за продажбата**, и неговата **стойност в употреба**.
Стойност в употреба	Сегашната стойност на приблизителните бъдещи парични потоци, които се очакват от продължаващата употреба на актива и от неговото освобождаване в края на полезния му живот.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

УДЪЛЖАВАНЕ НА ПЕРИОДА, НЕОБХОДИМ ЗА ПРИКЛЮЧВАНЕ НА ПРОДАЖБА

Б1. Както е посочено в параграф 9, удължаването на периода, изискван за приключване на продажбата, означава, че активът (или група за изваждане от употреба) не може да бъде класифициран като актив, държан за продажба, ако забавянето е породено от събития или обстоятелства извън контрола на предприятието и ако са налице достатъчно доказателства, че предприятието остава ангажирано с плана си за продажба на актива (или групата за изваждане от употреба). Следователно изключение по отношение на изискването за една година в параграф 8 е приложимо в следните ситуации, при които възникват такива събития или обстоятелства:

▼B

а) на датата, на която предприятието се ангажира с план за продажбата на нетекущ актив (или група за изваждане от употреба), то може разумно да очаква, че други (не купувачът) ще наложат условия за прехвърлянето на актива (или групата за изваждане от употреба), които ще удържат необходимия за приключване на продажбата период и:

i) необходимите действия в отговор на тези условия, не могат да започнат преди получаване на *неотменим ангажимент за покупка*; и

ii) неотменим ангажимент за покупка е много вероятен в рамките на една година.

б) предприятието получава неотменим ангажимент за покупка и в резултат на това купувачът или други лица неочаквано налагат условия за прехвърлянето на нетекущия актив (или група за изваждане от употреба), класифициран по-рано като държан за продажба, които ще удължат периода, изискван за приключване на продажбата и:

i) са предприети своевременни действия, необходими в отговор на условията; и

ii) се очаква благоприятно разрешаване на забавящите фактори.

в) по време на първоначалния период от една година възникват обстоятелства, които преди са били считани за малко вероятни, и в резултат на това нетекущият актив (или група за изваждане от употреба), класифициран по-рано като държан за продажба, не е продаден до края на този период и:

i) по време на първоначалния период от една година предприятието е предприело необходимите мерки в отговор на промяната в обстоятелствата;

ii) нетекущият актив (или група за изваждане от употреба) е предлаган активно на пазара на цена, която е разумна, като се вземе предвид промяната в обстоятелствата; и

iii) критериите по параграфи 7 и 8 са удовлетворени.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 6

Проучване и оценка на минерални ресурси

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да се конкретизира финансовото отчитане на *проучването и оценката на минералните ресурси.*

2. В частност, МСФО изисква:

а) ограничени подобрения в съществуващата счетоводна практика относно *разходите за проучване и оценка;*

б) предприятията, признаващи *активи по проучване и оценка,* да преценяват тези активи за наличие на обезценка в съответствие с настоящия МСФО и да измерват всяка обезценка в съответствие с МСФО 36 *Обезценка на активи;*

в) оповестявания, които установяват и обясняват сумите във финансовите отчети на предприятието, възникващи от проучване и оценка на минерални ресурси и помагат на потребителите на тези финансови отчети да разберат размера, разположението във времето и сигурността на бъдещите парични потоци от всички признати активи по проучването и оценката.

ОБХВАТ

3. Предприятието прилага настоящия МСФО към направените разходи за проучване и оценка.

4. В настоящия МСФО не се разглеждат други аспекти на отчитането на предприятията, ангажирани с проучване и оценка на минерални ресурси.

5. Предприятието не прилага настоящия МСФО към разходи, които прави:

а) преди проучването и оценката на минералните ресурси като например разходите, направени преди предприятието да е получило юридическите права за проучване на специфична област;

б) след като стане възможно да бъдат доказани техническата изпълнимост и търговската приложимост на минералния ресурс.

ПРИЗНАВАНЕ НА АКТИВИ ПО ПРОУЧВАНЕ И ОЦЕНКА

Временно освобождаване от МСС 8, параграфи 11 и 12

6. При разработването на счетоводната политика, предприятието, признаващо активи по проучване и оценка, прилага параграф 10 от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки.*

▼B

7. В параграфи 11 и 12 от МСС 8 се конкретизират източниците на задължителни изисквания и насоки, които ръководният екип отчита при разработването на счетоводната политика по отношение на даден обект, ако за този обект не е приложим определен МСФО. Настоящият МСФО освобождава предприятието от прилагането на тези параграфи в счетоводната политика за признаване и оценяване на активи по проучване и оценка като се отчитат параграфи 9 и 10 по-долу.

ОЦЕНЯВАНЕ НА АКТИВИ ПО ПРОУЧВАНЕ И ОЦЕНКА

Оценяване при признаване

8. Активите по проучване и оценка се измерват по себестойност.

Елементи на цената на придобиване на активи по проучване и оценка

9. Предприятието определя политика като конкретизира кои разходи се признават като активи по проучване и оценка и прилага последователно тази политика. При определянето ѝ предприятието отчита степента, до която разходът може да бъде свързан с откриването на конкретни минерални ресурси. Следват примери на разходи, които могат да бъдат включени в началната оценка на активите по проучване и оценка (списъкът не е изчерпателен):

а) придобиване на права за проучвания;

б) топографски, геологически, геохимически и геофизични изследвания;

в) проучвателни сондажи;

г) изкопни работи;

д) вземане на проби за анализ; и

е) дейности, свързани с оценяване техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минерален ресурс.

10. Разходи, свързани с разработването на минерални ресурси, не се признават като активи по проучване и оценка. *Общите положения* и МСС 38 *Нематериални активи* дават насоки за признаването на активи, възникващи от разработването.

11. В съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* предприятието признава всички задължения за отстраняване и възстановяване, възникнали в определен период, като следствие на предприето проучване и оценка на минерални ресурси.

Оценяване след признаване

12. След признаване предприятието прилага към активите по проучване и оценка модела на цената на придобиване или модела на преоценена стойност. Ако се прилага моделът на преоценена стойност (или описаният в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения,* или в МСС 38), това се прави в съответствие с класификацията на активите (вж. параграф 15).

▼B

Промени в счетоводната политика

13. Всяко предприятие може да променя своята счетоводна политика, свързана с разходите по проучване и оценка, ако промяната прави финансовите отчети по-подходящи за нуждите при вземането на икономически решения и не по-малко достоверни или по-достоверни, но не по-малко подходящи за тези нужди. Предприятието преценява доколко финансовите отчети са подходящи и надеждни като използва критериите в МСС 8.

14. За да оправдае своята счетоводна политика по отношение на разходите по проучване и оценка, предприятието следва да покаже, че промяната доближава финансовите отчети до критериите в МСС 8, без да е необходимо с промяната да се постига пълно съответствие с тези критерии.

ПРЕДСТАВЯНЕ

Класификация на активи по проучване и оценка

15. Предприятието класифицира активите по проучване и оценка като материални или нематериални в зависимост от техния характер и прилага последователно тази класификация.

16. Някои активи по проучване и оценка се третират като нематериални (например правата за сондиране), докато други са материални (например моторни превозни средства и сондажно оборудване). До степента, в която материалните активи се използват при разработването на нематериални активи, сумата, отразяваща тази употреба, е част от цената на придобиване на нематериалния актив. Използването на материален актив за разработването на нематериален актив обаче не превръща материалния актив в нематериален.

Прекласификация на активи по проучване и оценка

17. Даден актив по проучване и оценка не продължава да се класифицира като такъв, когато стане възможно да бъде доказана техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минерален ресурс. Активите по проучване и оценка се преценяват за наличие на обезценка и всяка загуба от обезценката се признава преди прекласифицирането.

ОБЕЗЦЕНКА

Признаване и оценяване

18. Активите по проучване и оценка се преценяват за наличие на обезценка, когато факти и обстоятелства подсказват, че балансовата стойност на актив по проучване и оценка може да надвишава неговата възстановима стойност. Когато факти и обстоятелства подсказват, че балансовата стойност надвишава възстановимата стойност, предприятието оценява, представя и оповестява всяка загуба от обезценка в съответствие с МСС 36, с изключение на указаното в параграф 21 по-долу.

19. Единствено за целите на активите по проучване и оценка се прилага по-скоро параграф 20 от настоящия МСФО, отколкото параграфи 8—17 от МСС 36 при идентифицирането на актив по проучване и оценка, който може да бъде обезценен. В параграф 20 е използван терминът „активи“, но се прилага еднакво към отделни активи по проучване и оценка или единица, генерираща парични потоци.

▼B

20. Един или повече от следните факти и обстоятелства показват, че предприятието трябва да провери активите по проучване и оценка за обезценка (списъкът не е изчерпателен):

а) периодът, за който предприятието има правото да извършва проучвания в конкретната област, е изтекъл през отчетния период или ще изтече в близко бъдеще и не се очаква да бъде подновен;

б) нито е бюджетиран, нито планиран значителен разход за по-нататъшно проучване и изследване на минерални ресурси в конкретната област;

в) проучването и оценката на минерални ресурси в конкретната област не са довели до откриване на количества минерални ресурси с възможности за търговска реализация и предприятието решава да прекрати тези дейности в конкретната област;

г) съществуват достатъчно данни, посочващи, че въпреки че разработването на конкретната област вероятно ще продължи, не съществува вероятност балансовата стойност на актива по проучване и оценка да бъде изцяло възстановена чрез успешната разработка или чрез продажба.

Във всички такива или подобни случаи предприятието извършва тест за обезценка в съответствие с МСС 36. Всяка загуба от обезценка се признава като разход в съответствие с МСС 36.

Конкретизиране на степента, в която активите по проучване и оценка се разглеждат за обезценка

21. Предприятието определя счетоводна политика за разпределяне на активи по проучване и оценка към единици, генериращи парични потоци, или групи от такива единици с цел преценяване на тези активи за наличие на обезценка. Всяка единица, генерираща парични потоци, и група от такива единици, към които е разпределен актив по проучване и оценка, не е по-голяма от сегмент, базиран на първичния или вторичен отчетен формат на предприятието в съответствие с МСФО 8 *Оперативни сегменти.*

22. Нивото, установено от предприятието за целите на изследването на активи по проучване и оценка, може да съдържа една или повече единици, генериращи парични потоци.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

23. Предприятието оповестява информация, която установява и обяснява сумите, признати в неговите финансови отчети, които са възникнали от проучването и оценката на минерални ресурси.

24. За да отговаря на параграф 23, предприятието оповестява:

а) своята счетоводна политика за разходите по проучване и оценка, включваща признаването на активи по проучване и оценка;

б) сумите на активите, пасивите, приходите и разходите, както и оперативните и инвестиционни парични потоци, възникнали от проучване и оценка на минерални ресурси.

▼B

25. Предприятието разглежда активите по проучване и оценка като отделена група от активи и оповестяванията, изисквани съгласно МСС 16 или МСС 38, се правят в зависимост от това как са класифицирани активите.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

26. Предприятието прилага настоящия МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

27. Ако прилагането на определено изискване на параграф 18 е практически неприложимо за сравнителната информация, свързана с годишните периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., предприятието оповестява този факт. В МСС 8 се дава обяснение на термина „практически неприложим“.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Активи по проучване и оценка — **Разходите по проучване и оценка**, признати като активи в съответствие със счетоводната политика на предприятието.

Разходи по проучване и оценка — Разходите, извършени от предприятието във връзка с **проучването и оценката на минерални ресурси** преди да стане възможно да бъде доказана техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минерални ресурси.

Проучване и оценка на минерални ресурси — Търсенето на минерални ресурси, включително минерали, нефт, природен газ и сходни невъзстановяеми ресурси, след като предприятието е получило юридическите права да извършва проучвания в конкретна област, както и определянето на техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минерални ресурси.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 7

Финансови инструменти: оповестяване

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия МСФО е да се изисква предприятията да правят оповестявания в своите финансови отчети, които дават възможност на ползвателите да оценят:

а) значението на финансовите инструменти за финансовото състояние и резултати на предприятието; и

б) естеството и степента на свързаните с финансовите инструменти рискове, на които е изложено предприятието през периода и на отчетната дата, както и начина, по който то управлява тези рискове.

▼M53

2. Принципите в настоящия МСФО допълват принципите за признаване, оценяване и представяне на финансови активи и финансови пасиви в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* и МСФО 9 *Финансови инструменти*.

▼B

ОБХВАТ

▼M53

3. Настоящият МСФО се прилага от всички предприятия по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:

а) тези дялове в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия, които се отчитат счетоводно съгласно МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, МСС 27 *Индивидуални финансови отчети* или МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*. В някои случаи обаче МСФО 10, МСС 27 или МСС 28 изискват или разрешават предприятието да отчете дял в дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие, като използва МСФО 9; в тези случаи предприятията прилагат изискванията на настоящия МСФО. Предприятията също така прилагат настоящия МСФО към всички деривативни инструменти, свързани с дялове в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия, освен когато деривативните инструменти отговарят на определението за инструмент на собствения капитал в МСС 32.

▼B

б) правата и задълженията на работодателите по плановете за доходи на персонала, към които се прилага МСС 19 *Доходи на наети лица*.

▼M12

_____

▼M53

г) застрахователните договори, както са дефинирани в МСФО 4 *Застрахователни договори* Настоящият МСФО обаче се прилага за деривативи, които са внедрени в застрахователни договори, ако МСС 9 изисква предприятието да ги отчита отделно. Освен това емитентът прилага настоящия МСФО за *договорите за финансова гаранция*, ако емитентът прилага МСФО 9 при признаването и оценяването на договорите, но прилага МСФО 4, ако избира, в съответствие с параграф 4, буква г) от МСФО 4, да прилага МСФО 4 при признаването и оценяването им.

▼M53

д) финансовите инструменти, договорите и задълженията по сделки с плащане на базата на акции, към които се прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*, освен договорите в обхвата на МСФО 9, за които се прилага настоящият МСФО.

▼M6

е) инструменти, които се изисква да се класифицират като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32.

▼M53

4. Настоящият МСФО се прилага за признати и непризнати финансови инструменти. Признатите финансови инструменти включват финансови активи и финансови пасиви, които са в обхвата на МСФО 9. Непризнатите финансови инструменти включват някои финансови инструменти, които въпреки че са извън обхвата на МСФО 9, са в обхвата на настоящия МСФО.

5. Настоящият МСФО се прилага за договори за закупуване или продажба на нефинансова позиция, които са в обхвата на МСФО 9.

5А. Изискванията за оповестяване на кредитния риск в параграфи 35А—35Н се прилагат към тези права, за които в МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти* е уточнено, че се отчитат в съответствие с МСФО 9, за целите на признаването на печалби или загуби от обезценка. Всяко позоваване на финансови активи или финансови инструменти в тези параграфи включва тези права, освен ако не е посочено друго.

▼B

КАТЕГОРИИ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ И НИВО НА ОПОВЕСТЯВАНЕ

6. Когато настоящия МСФО изисква оповестявания по групи финансови инструменти, предприятието обобщава финансовите инструменти в групи, подходящи за естеството на оповестяваната информация и които вземат под внимание характеристиките на тези финансови инструменти. Предприятието предоставя достатъчна информация, за да се позволи равнение с редовете, представени в ►M5 отчета за финансовото състояние ◄.

ЗНАЧЕНИЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ИНСТРУМЕНТИ ЗА ФИНАНСОВОТО СЪСТОЯНИЕ И РЕЗУЛТАТИТЕ ОТ ДЕЙНОСТТА

7. Предприятието оповестява информация, която позволява на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят значението на финансовите инструменти за неговото финансово състояние и резултатите от дейността.

▼M5

Отчет за финансовото състояние

▼B

Категории финансови активи и финансови пасиви

▼M53

8. Балансовите стойности на всяка от следните категории, както са дефинирани в МСФО 9, се оповестяват или в отчета за финансовото състояние, или в пояснителните приложения:

а) финансови активи, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, показващи поотделно: i) определените като такива при първоначалното признаване или впоследствие в съответствие с параграф 6.7.1 от МСФО 9, и ii) тези, оценявани задължително по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9;

▼M53

б)—г) [заличен]

д) финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност през печалбата или загубата, показващи поотделно: i) определените като такива при първоначалното признаване или впоследствие в съответствие с параграф 6.7.1 от МСФО 9, и ii) тези, които отговарят на дефиницията за държани за търгуване в МСФО 9;

е) финансови активи, оценени по амортизирана стойност;

ж) финансови пасиви, оценени по амортизирана стойност;

з) финансови активи, оценени по справедлива стойност през друг всеобхватен доход, показващи поотделно i) финансови активи, които се оценяват по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2A от МСФО 9; и ii) инвестиции в капиталови инструменти, определени като такива при първоначалното им признаване в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9.

Финансови активи или финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност през печалбата или загубата

9. Ако предприятието е определило като отчитан по справедлива стойност през печалбата или загубата финансов актив (или група от финансови активи), който иначе би бил оценяван по справедлива стойност през друг всеобхватен доход или по амортизирана стойност, то оповестява:

а) максималната експозиция към *кредитен риск* (вж. параграф 36, буква а) от финансовия актив (или група от финансови активи) към края на отчетния период;

б) стойността, с която всякакви свързани кредитни деривативи или подобни инструменти намаляват тази максимална изложеност на кредитен риск (вж. параграф 36, буква б);

в) стойността на промяната през периода и с натрупване в справедливата стойност на финансовия актив (или групата от финансови активи), която произтича от промени в кредитния риск на финансовия актив, определена:

▼B

i) като стойност на промяната в неговата справедлива стойност, която се дължи на промени в пазарните условия, които пораждат *пазарен риск*; или

ii) чрез използване на алтернативен метод, за който предприятието счита, че представя по-достоверно стойността на промяната в справедливата стойност, която се дължи на промени в кредитния риск на актива.

Промените в пазарните условия, които пораждат пазарен риск, включват промени в един наблюдаван (отправен) лихвен процент, цена на стока, валутен курс или ценови или курсов индекс;

▼M53

г) стойността на промяната в справедливата стойност на всички свързани кредитни деривативи или подобни инструменти, която е възникнала през периода и с натрупване от момента, когато е определен финансовият актив.

▼**M53**

10. Ако предприятието е определило финансов пасив като отчитан по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.2.2 от МСФО 9 и е задължено да представи ефекта от промените в кредитния риск на пасива в друг всеобхватен доход (вж. параграф 5.7.7 от МСФО 9), то оповестява:

а) стойността на промяната, с натрупване, на справедливата стойност на финансовия пасив, която произтича от промени в кредитния риск на този пасив, (виж параграфи Б5.7.13—Б5.7.20 от МСФО 9 относно насоки за определяне на ефектите от промените в кредитния риск на пасива);

б) разликата между балансовата стойност на финансовия пасив и сумата, която предприятието по договор трябва да плати на притежателя на облигацията при настъпване на падежа;

в) всички прехвърляния на кумулативна печалба или загуба в рамките на собствения капитал през периода, включително причината за тези прехвърляния;

г) ако даден пасив бъде отписан през периода, реализираната при отписването сума (ако има такива), представена в друг всеобхватен доход.

10А. Ако предприятие е определило финансов пасив като отчитан по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.2.2 от МСФО 9 и е задължено да представи всички промени в справедливата стойност на този пасив (включително ефектите от промените в кредитния риск на пасива) в печалбата или загубата (вж. параграфи 5.7.7 и 5.7.8 от МСФО 9), то оповестява:

а) стойността на промяната, през периода и с натрупване, на справедливата стойност на финансовия пасив, която произтича от промени в кредитния риск на този пасив, (виж параграфи Б5.7.13—Б5.7.20 от МСФО 9 относно насоки за определяне на ефектите от промените в кредитния риск на пасива); и

б) разликата между балансовата стойност на финансовия пасив и сумата, която предприятието по договор трябва да плати на притежателя на облигацията при настъпване на падежа.

11. Предприятието оповестява също:

а) подробно описание на методите, които е използвало, за да спази изискванията по параграф 9, буква в), параграф 10, буква а), както и параграф 10А, буква а) и параграф 5.7.7, буква а) от МСФО 9, включително обяснение на причините, поради които методът се счита за подходящ;

б) ако предприятието счита, че оповестяването, което е направило в отчета за финансовото състояние или в пояснителните приложения, за да спази изискванията по параграф 9, буква в), параграф 10, буква а) или параграф 10А, буква а) или параграф 5.7.7, буква а) от МСФО 9, не представя достоверно промяната в справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив, която произтича от промени в неговия кредитен риск — причините за достигането до това заключение и релевантните фактори.

▼M53

в) подробно описание на методологията или методологиите, които е използвало, за да определи дали представянето на ефекта от промените в кредитния риск на пасива в друг всеобхватен доход би породило или засилило несъответствие в печалбата или загубата (вж. параграфи 5.7.7 и 5.7.8 от МСФО 9). Ако от предприятието се изисква да представи ефектите от промените в кредитния риск на пасива в печалбата или загубата (вж. параграф 5.7.8 от МСФО 9), оповестяването трябва да включва подробно описание на икономическата връзка, описана в параграф Б5.7.6 от МСФО 9.

Investments in equity instruments designated at fair value through other comprehensive income

11А. Ако предприятието е определило инвестиции в инструменти на собствения капитал, които се оценяват по справедлива стойност през друг всеобхватен доход, както е позволено съгласно параграф 5.7.5 от МСФО 9, то оповестява:

а) кои инвестиции в инструменти на собствения капитал са били определени да бъдат оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход;

б) причините за използването на настоящото алтернативно представяне;

в) справедливата стойност на всяка такава инвестиция към края на отчетния период;

г) признатите през периода дивиденти, като се представят отделно тези, свързани с отписаните през отчетния период инвестиции, и тези, свързани с държаните към края на отчетния период инвестиции;

д) всички прехвърляния на кумулативна печалба или загуба в рамките на собствения капитал през периода, включително причината за тези прехвърляния.

11Б. Ако през отчетния период предприятието е отписало инвестиции в инструменти на собствения капитал, оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход, то оповестява:

а) причините за освобождаването от инвестициите;

б) справедливата стойност на инвестициите към датата на отписването;

в) кумулативната печалба или загуба при освобождаването.

▼B

Прекласификация

▼M53

12–12А. [заличен]

12Б. Предприятието оповестява, ако през текущия или предходни отчетни периоди е прекласифицирало финансови активи в съответствие с параграф 4.4.1 от МСФО 9. За всяко такова събитие предприятието оповестява:

а) датата на прекласификацията;

б) подробно обяснение на промяната в бизнес модела и качествено описание на неговия ефект върху финансовите отчети на предприятието;

в) стойността, която е прекласифицирана във или извън всяка категория;

▼M53

12В. За всеки отчетен период след прекласификацията до отписването предприятието оповестява за активите, прекласифицирани от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, за да бъдат оценявани по амортизирана стойност или по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.4.1 от МСФО 9:

а) ефективния лихвен процент, определен на датата на прекласификацията; и

б) признатите лихвени приходи.

12Г. Ако след датата на последното си годишно отчитане предприятието е прекласифицирало финансови активи от категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“, за да бъдат оценявани по амортизирана стойност, или от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, за да бъдат оценявани по амортизирана стойност или по справедлива стойност през друг всеобхватен доход, то оповестява:

а) справедливата стойност на финансовите активи към края на отчетния период; и

б) увеличението или намалението на справедливата стойност, което би било признато в печалбата или загубата или в друг всеобхватен доход през отчетния период, ако финансовият актив не е бил прекласифициран.

▼M34

_____

Компенсиране на финансови активи и финансови пасиви

13А. Оповестяванията в параграфи 13Б—13Д допълват изискванията за оповестяване в настоящия МСФО и се прилагат към всички признати финансови инструменти, които се компенсират в съответствие с параграф 42 от МСС 32. Те се прилагат и към признатите финансови инструменти, обхванати от юридически упражняемо глобално компенсаторно споразумение или подобна договореност, независимо дали се компенсират в съответствие с параграф 42 от МСС 32 или не.

13Б. Предприятието оповестява информация, за да могат ползвателите на финансовите му отчети да оценят (потенциалното) въздействие от глобалното компенсаторно споразумение върху финансовото му състояние. Тук се включва (потенциалното) въздействие на компенсационните права във връзка с признатите финансови активи и пасиви на предприятието, обхванати от параграф 13А.

13В. За целите на параграф 13Б, в края на отчетния период предприятието оповестява следната количествена информация отделно за признатите финансови активи и признатите финансови пасиви на предприятието, обхванати от параграф 13А:

а) общата стойност на признатите финансови активи и признатите финансови пасиви;

б) компенсираните в съответствие с критериите в параграф 42 от МСС 32 суми при определянето на нетните суми в отчета за финансовото състояние;

в) нетните суми в отчета за финансовото състояние;

▼M34

г) сумите, обхванати от юридически упражняемо глобално компенсаторно споразумение или подобна договореност, които иначе не са включени в параграф 13В, буква б), а именно:

(i) сумите във връзка с признатите финансови инструменти, които не удовлетворяват някой от посочените в параграф 42 от МСС 32 критерии за компенсиране;

(ii) сумите във връзка с финансово обезпечение (включително парично); както и

д) нетната разлика между сумите в буква в) и тези в буква г) по-горе.

Изискваната в настоящия параграф информация се представя в табличен вид отделно за финансовите активи и финансовите пасиви, освен ако не е по-подходящ друг формат.

13Г. Оповестената в съответствие с параграф 13В, буква г) обща стойност на инструмент се ограничава до стойността за този инструмент в параграф 13В, буква в).

13Д. Предприятието включва в оповестяванията описание на компенсаторните права във връзка с признатите финансови активи или пасиви, обхванати от юридически упражняемо глобално компенсаторно споразумение или подобна договореност, оповестени в съответствие с параграф 13В, буква г), като посочва и естеството на тези права.

13Е. Ако изискваната в параграфи 13Б—13Д информация е оповестена в повече от една обяснителни бележки към финансовите отчети, предприятието използва препратки между бележките.

▼B

Обезпечение

▼M53

14. Предприятието оповестява:

а) балансовата стойност на финансовите активи, които е заложило като обезпечение за пасиви или условни пасиви, включително сумите, които са прекласифицирани в съответствие с параграф 3.2.23, буква а) от МСФО 9; и

б) сроковете и условията, отнасящи се до залога.

▼B

15. Когато предприятието държи обезпечение (на финансови или нефинансови активи) и му е позволено да продава или да залага на свой ред обезпечението, дори когато няма неизпълнение от страна на собственика на обезпечението, то оповестява:

а) справедливата стойност на държаното обезпечение;

б) справедливата стойност на всяко такова обезпечение, продадено или заложено повторно, и дали предприятието има задължение да го върне; и

в) сроковете и условията, свързани с неговото използване на обезпечението.

Коректива сметка за кредитни загуби

▼M53

16. [заличен]

▼M53

16A. Балансовата стойност на финансовите активи, оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2A от МСФО 9, не се намалява с коректив за загуби и предприятието не представя коректива за загуби отделно в отчета за финансовото състояние като намаление на балансовата стойност на финансовия актив. Предприятието обаче оповестява коректива за загуби в пояснителните приложения към финансовите отчети.

▼B

Съставни финансови инструменти с множествени внедрени деривативи.

17. Ако предприятието е издало инструмент, който съдържа както компонент пасив, така и компонент собствен капитал (вж. параграф 28 от МСС 32), и инструментът има множество внедрени деривативи, чиито стойности са взаимно зависими (като например, подлежащ на обратно изкупуване конвертируем дългов инструмент), то оповестява съществуването на тези характеристики.

Неизпълнения и нарушения

18. За *задълженията по кредити*, признати на ►M5 края на отчетния период ◄, предприятието оповестява:

а) подробностите за всички неизпълнения през периода на главницата, лихвите, погасителния фонд или сроковете на обратно изкупуване на тези задължения по кредити;

б) балансовата стойност на задълженията по кредити, които са в неизпълнение на ►M5 края на отчетния период ◄; и

в) дали неизпълнението е поправено или сроковете на задълженията по кредити са предоговорени преди финансовите отчети да са одобрени за издаване.

19. Ако през периода е имало нарушения на договора за кредит, различни от описаните в параграф 18, предприятието оповестява същата информация, както се изисква по параграф 18, ако тези нарушения разрешават на кредитора да изисква ускорено изплащане (освен ако нарушенията са поправени или сроковете на кредита са предоговорени на или преди ►M5 края на отчетния период ◄).

▼M5

Отчет за всеобхватния доход и собствен капитал

▼B

Статии на приходите, разходите, печалбите или загубите

▼M53

20. Предприятието оповестява следните статии на приходите, разходите, печалбите или загубите или в отчета за всеобхватния доход, или в пояснителните приложения:

а) нетните печалби или нетните загуби за:

i) финансови активи или финансови пасиви, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, като се представят отделно тези за финансовите активи или финансовите пасиви, определени като такива при първоначалното признаване или впоследствие в съответствие с параграф 6.7.1 от МСФО 9, както и тези за финансови активи или финансови пасиви, оценявани задължително по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9 (например финансови пасиви, които отговарят на дефиницията за държани за търгуване в МСФО 9). За финансовите пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата, предприятието представя отделно размера на печалбата или загубата, признат в друг всеобхватен доход, и този, признат в печалбата или загубата.

▼M53

ii)—iv) [заличени]

v) финансови пасиви, оценени по амортизирана стойност;

vi) финансови активи, оценени по амортизирана стойност;

vii) инвестиции в инструменти на собствения капитал, определени по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9;

viii) финансови активи, оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2A от МСФО 9, като се представя отделно размерът на печалбата или загубата, признат в друг всеобхватен доход през периода, и размерът, прекласифициран при отписване от натрупан друг всеобхватен доход в печалба или загуба за периода;

б) общ лихвен приход и общ лихвен разход (изчислени чрез използването на метода на ефективната лихва) за финансови активи, оценявани по амортизирана стойност или оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2A от МСФО 9 (тези суми се представят поотделно); или финансови пасиви, които не са оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата;

в) приходи и разходи за такси (различни от сумите, включени при определяне на ефективния лихвен процент), възникващи от:

i) финансови активи и финансови пасиви, които не са отчитани по справедлива стойност през печалбата или загубата; и

ii) тръстови и други доверителни дейности, които имат за резултат държането или инвестирането на активи от името на физически лица, тръстове, планове за пенсионни доходи и други институции.

г) [заличен]

д) [заличен]

20A. Предприятието оповестява анализа на признатата в отчета за всеобхватния доход печалба или загуба, произтичаща от отписването на финансови активи, оценявани по амортизирана стойност, като представя отделно печалбите и загубите, произтичащи от отписването на тези финансови активи. Това оповестяване включва причините за отписването на тези финансови активи.

▼B

Други оповестявания

Счетоводна политика

▼M49

21. В съответствие с параграф 117 от МСС 1 „Представяне на финансови отчети“ (както е преработен през 2007 г.) предприятието оповестява значимата си счетоводна политика, включително базата (или базите) за оценяване, използвани при изготвянето на финансовите отчети, както и другите аспекти на използваната счетоводна политика, които са важни за разбирането на финансовите отчети.

▼B

Отчитане на хеджирането

▼M53

21А. Предприятието прилага изискванията за оповестяване по параграфи 21Б—24Е за тези експозиции, които предприятие хеджира и за които то е избрало да прилага отчитане на хеджирането. При оповестяване на отчитане на хеджирането се посочва информация относно:

а) стратегията на предприятието за управление на риска и начина, по който тя се прилага при управлението на риска;

б) по какъв начин може извършеното от предприятието хеджиране да засегне размера, времевите параметри и несигурността на бъдещите парични потоци на предприятието; и

в) ефекта, който отчитането на хеджирането е оказало върху отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход и отчета за промените в собствения капитал на предприятието.

21Б. Предприятието представя изискваните оповестявания в пояснително приложение или отделен раздел в своите финансови отчети. Не е необходимо обаче предприятието да повтаря вече представената по друг начин информация, при условие че информацията е включена чрез препратка от финансовите отчети към друг отчет, като например коментар на ръководството или доклад за риска, който е на разположение на ползвателите на финансовите отчети по същия начин и по същото време както финансовите отчети. Без информацията, включена чрез препратката, финансовите отчети са непълни.

21В. Когато параграфи 22А—24Е изискват от предприятието да отдели оповестената информация по рискови категории, предприятието определя всяка рискова категория въз основа на рисковите експозиции, които то е решило да хеджира и за които се прилага отчитане на хеджирането. Предприятието определя рисковите категории по последователен начин при всяко оповестяване на отчитане на хеджирането.

21Г. За целите на параграф 21А предприятието (освен ако не е посочено друго по-долу) определя колко задълбочени подробности да оповестява, какво ударение да постави на различни аспекти от изискванията за оповестяване, подходящото равнище на обобщаване или разбивка и дали ползвателите на финансовите отчети се нуждаят от допълнителни разяснения, за да оценят оповестената количествена информация. Предприятието обаче използва същото равнище на обобщаване или разбивка, което използва по отношение на изискванията за оповестяване на свързана информация в настоящия МСФО и МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*.

Стратегия за управление на риска

22. [заличен]

22А. Предприятието обяснява своята стратегия за управление на риска за всяка рискова категория на рисковите експозиции, които е решило да хеджира и за които се прилага отчитане на хеджирането. Това обяснение следва да позволи на ползвателите на финансовите отчети да оценят (например):

а) как възниква всеки отделен риск;

б) как предприятието управлява всеки отделен риск; това включва дали предприятието хеджира позицията в нейната цялост за всички рискове или хеджира рисков компонент (или компоненти) на позицията и защо.

в) степента на рисковата експозиция, управлявана от предприятието.

▼**M53**

22Б. За да покрие изискванията по параграф 22А, информацията трябва да включва (но не се ограничават до) описание на:

а) хеджиращите инструменти, които се използват (и как се използват) за хеджиране на рискови експозиции;

б) по какъв начин предприятието определя икономическата връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент с цел оценяване на ефективността на хеджирането; и

в) как предприятието определя коефициента на хеджиране и какви са източници на неефективност на хеджирането.

22В. Когато предприятието определи специфичен рисков компонент като хеджирана позиция (вж. параграф 6.3.7 от МСФО 9), в допълнение към оповестяванията, изисквани по параграфи 22А и 22Б, то предоставя качествена или количествена информация за това:

а) по какъв начин предприятието е установило рисковия компонент, който е определен като хеджирана позиция (включително описание на естеството на връзката между рисковия компонент и позицията като цяло); и

б) по какъв начин рисковият компонент се отнася до позицията в нейната цялост (например през отминали периоди определеният рисков компонент е покривал средно 80 процента от промените в справедливата стойност на позицията като цяло).

Размер, времеви параметри и несигурност на бъдещите парични потоци

23. [заличен]

23А. Освен когато е освободено по параграф 23В, предприятието оповестява по рискова категория такава количествена информация, която позовава на ползвателите на финансовите отчети да оценят реда и условията на хеджиращите инструменти и как те се отразят на размера, времевите параметри и несигурността на бъдещите парични потоци на предприятието.

23Б. За да спази изискванията по параграф 23А, предприятието представя разбивка, в която се оповестява:

а) профила на времевите параметри на номиналната стойност на хеджиращия инструмент; и

б) ако е приложимо, средната цена или процент (например цени на упражняване или форуърдни цени и др.) на хеджиращия инструмент.

23В. В случай че предприятието често подновява (т.е. прекратява и повторно инициира) хеджиращите взаимоотношения, тъй като както хеджиращият инструмент, така и хеджираната позиция често се променят (т.е. предприятието използва динамичен процес, при който както експозицията, така и хеджиращите инструменти, използвани за управление на тази експозиция, не остават непроменени за дълго — както в примера по параграф Б6.5.24, буква б) от МСФО 9), предприятието:

а) е освободено от оповестяванията, изисквани по параграфи 23А и 23Б;

б) оповестява:

i) информация за окончателната стратегия за управление на риска, прилагана по отношение на тези хеджиращи взаимоотношения;

▼**M53**

ii) описание на начина, по който то прилага стратегията си за управление на риска чрез използване на отчитане на хеджирането и определянето на тези конкретни хеджиращи взаимоотношения; и

iii) честотата на прекратяване и повторно иницииране на хеджиращите взаимоотношения като част от процеса, който предприятието прилага във връзка с тези хеджиращи взаимоотношения.

23Г. Предприятието оповестява по рискови категории описание на източниците на неефективност на хеджирането, които се очаква да повлияят на хеджиращото взаимоотношение по време на неговия срок.

23Д. Ако в хеджиращото взаимоотношение възникнат други източници на неефективност, предприятието оповестява тези източници по рискови категории и обяснява произтичащата неефективност на хеджирането.

23Е. По отношение на хеджирането на парични потоци предприятието оповестява описание на всяка прогнозна сделка, за която в предходния период е било използвано отчитане на хеджирането, но която вече не се очаква да възникне.

Ефекти от отчитане на хеджирането върху финансовото състояние и резултати

24. [заличен]

24А. Предприятието оповестява в табличен формат следните стойности, свързани с определени като хеджиращи инструменти позиции, разделени по рискови категории за всеки вид хеджиране (хеджиране на справедлива стойност, хеджиране на паричен поток и хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност):

а) балансовата стойност на хеджиращите инструменти (финансови активи, отделени от финансови пасиви);

б) статията в отчета за финансовото състояние, която включва хеджиращия инструмент;

в) промяната в справедливата стойност на хеджиращия инструмент, използван като база за признаване на неефективността на хеджирането за периода; и

г) номиналните стойности (включително количества в тонове или кубични метри) на хеджиращите инструменти.

24Б. Предприятието оповестява в табличен формат следните стойности, свързани с хеджираните позиции, разделени по рискови категории за всеки вид хеджиране, както следва:

а) за хеджиране на справедливата стойност:

i) балансовата стойност на хеджираната позиция, която се признава в отчета за финансовото състояние (активите се представят отделно от пасивите);

ii) натрупаната сума на корекциите на хеджирането на справедлива стойност по хеджираната позиция, включена в балансовата стойност на хеджираната позиция, която се признава в отчета за финансовото състояние (активите се представят отделно от пасивите);

iii) статията в отчета за финансовото състояние, която включва хеджирания инструмент;

▼**M53**

iv) промяната в стойността на хеджираната позиция, използвана като база за признаване на неефективността на хеджирането за периода; и

v) натрупаната сума на корекциите на хеджирането на справедлива стойност, оставаща в отчета за финансовото състояние, за всяка хеджирана позиция, която вече не се коригира за печалби и загуби от хеджиране в съответствие с параграф 6.5.10 от МСФО 9.

б) за хеджирания на парични потоци и хеджирания на нетна инвестиция в чуждестранна дейност:

i) промяната в стойността на хеджираната позиция, използвана като база за признаване на неефективността на хеджирането за период (т.е. при хеджиране на паричните потоци — промяната в стойността, използвана за определяне на признатата неефективност на хеджирането в съответствие с параграф 6.5.11, буква в) от МСФО 9);

ii) салдата в резерва от хеджиране на парични потоци и резерва от преизчисляване на чуждестранна валута за продължаващите хеджирания, които се отчитат в съответствие с параграф 6.5.11 и параграф 6.5.13, буква а) от МСФО 9; и

iii) салдата, останали в резерва от хеджиране на парични потоци и резерва от преизчисляване на чуждестранна валута от хеджиращите взаимоотношения, спрямо които вече не се прилага отчитане на хеджирането.

24В. Предприятието оповестява в табличен формат следните стойности, разделени по рискови категории за всеки вид хеджиране, както следва:

а) за хеджиране на справедливата стойност:

i) неефективността на хеджирането — т.е. разликата между печалбата или загубата от хеджиране на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция, призната в печалбата или загубата (или в друг всеобхватен доход за хеджиране на инструмент на собствения капитал, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 от МСФО 9); и

ii) статията в отчета за всеобхватния доход, която включва признатата неефективност на хеджирането;

б) за хеджирания на парични потоци и хеджирания на нетна инвестиция в чуждестранна дейност:

i) печалбите или загубите от хеджиране за отчетния период, признати в друг всеобхватен доход;

ii) неефективността на хеджирането, призната в печалбата или загубата;

iii) статията в отчета за всеобхватния доход, която включва признатата неефективност на хеджирането;

iv) сумата, прекласифицирана от резерва от хеджиране на парични потоци или резерва от преизчисляване на чуждестранна валута в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1) (като се прави разграничение между сумите, за които преди е било използвано отчитане на хеджирането, но за които вече не се очаква хеджираните бъдещи парични потоци да възникнат, и сумите, които са били прехвърлени, тъй като хеджирана позиция е оказала въздействие върху печалбата или загубата);

v) статията в отчета за всеобхватния доход, която включва корекция от прекласификация (вж. МСС 1); и

▼M53

vi) за хеджиране на нетни позиции, печалбите или загубите от хеджиране, признати в отделна статия в отчета за всеобхватния доход (вж. параграф 6.6.4 от МСФО 9).

24Г. Когато обемът на хеджиращите взаимоотношения, спрямо които се прилага освобождаването по параграф 23В, не е представителен за обичайните обеми през периода (т.е. обемът към отчетната дата не отразява обемите през периода), предприятието оповестява този факт и причината, поради която счита обемите са непредставителни.

24Д. Предприятието представя равнение на всеки компонент на собствения капитал и анализ на другия всеобхватен доход в съответствие с МСС 1, в които взети заедно:

а) се прави разграничение най-малко между сумите, които се отнасят до оповестяванията в параграф 24В, буква б) подточка i) и буква б), подточка iv), както и сумите, отчетени в съответствие с параграф 6.5.11, буква г), подточка i) и буква г), подточка iii) от МСФО 9;

б) се прави разграничение между сумите, свързани със стойността на опциите във времето, които хеджират свързаните със сделка хеджирани позиции, и сумите, свързани със стойността на опциите във времето, които хеджират свързаните с времеви период хеджирани позиции, когато предприятието отчита стойността на опцията във времето в съответствие с параграф 6.5.15 от МСФО 9; и

в) се прави разграничение между сумите, свързани с форуърдни елементи на форуърдни договори и основни спредове на чуждестранна валута по финансови инструменти, които хеджират хеджирани позиции, свързани със сделка, и сумите, свързани с форуърдни елементи на форуърдни договори и основни спредове на чуждестранна валута по финансови инструменти, които хеджират хеджирани позиции, свързани с времеви период, когато предприятието отчита тези суми в съответствие с параграф 6.5.16 от МСФО 9.

24Е. Предприятието оповестява информацията, изисквана в параграф 24Д, отделно по рискови категории. Тази разбивка по вид риск може да бъде предоставена в пояснителните приложения към финансовите отчети.

Option to designate a credit exposure as measured at fair value through profit or loss

24Ж. Ако предприятие е определило финансов инструмент или част от него, като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, тъй като използва кредитен дериватив за управление на кредитния риск по този финансов инструмент, то оповестява:

а) за кредитни деривати, използвани за управление на кредитния риск по финансови инструменти, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 6.7.1 от МСФО 9 — равнение на всяка номинална стойност и справедлива стойност в началото и в края на периода;

б) печалбата или загубата, призната в печалба или загуба след определянето на финансовия инструмент, или на част от него, като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 6.7.1 от МСФО 9; и

в) при прекратяване на оценяването на финансов инструмент, или на част от него по справедлива стойност през печалбата или загубата — тази справедлива стойност на финансовия инструмент, която е станала новата му балансова стойност в съответствие с параграф 6.7.4, буква б) от МСФО 9, и съответната номинална или условна стойност по главницата (предприятието не е необходимо да продължи това оповестяване в следващи периоди освен при предоставянето на сравнителна информация съгласно МСС 1).

▼B

Справедлива стойност

25. С изключение на изложеното в параграф 29, за всяка група финансови активи и финансови пасиви (вж. параграф 6) предприятието оповестява справедливата стойност на тази група активи и пасиви по начин, който позволява тя да бъде сравнена с балансовата ѝ стойност.

26. При оповестяване на справедливите стойности, предприятието обобщава финансовите активи и финансовите пасиви в групи, но ги компенсира само до степента, до която техните балансови стойности са компенсирани в ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄.

▼**M33**

_____

▼**M53**

28. В някои случаи предприятието не признава печалба или загуба при първоначалното признаване на финансов актив или финансов пасив, тъй като справедливата стойност не е нито доказана от обявена цена на активен пазар за сходен актив или пасив (т.е. хипотеза от 1-во ниво), нито основана на метод за остойностяване, който използва само данни от наблюдаеми пазари (вж. параграф Б5.1.2А от МСФО 9). В такива случаи предприятието оповестява по класове финансови активи или финансови пасиви:

а) своята счетоводна политика за признаване в печалбата или загубата на разликата между справедливата стойност при първоначалното признаване и цената на сделката, за да се отрази промяната на факторите (включително времето), които пазарните участници вземат предвид при определянето на цената на актива или пасива (вж. параграф Б5.1.2А, буква б) от МСФО 9).

б) съвкупната разлика, която все пак трябва да бъде призната в печалбата или загубата в началото и края на периода, и равнението на промените в салдото на тази разлика;

в) защо предприятието е заключило, че цената на сделката не е най-доброто доказателство за справедливата стойност, включително описание на данните в подкрепа на справедливата стойност.

29. Оповестяване на справедлива стойност не се изисква:

▼B

а) когато балансовата стойност е разумно приближение на справедливата стойност, например за финансови инструменти като краткосрочни търговски вземания и задължения;

▼**M53**

б) [заличен]

▼B

в) за договор, съдържащ характеристика на допълнителен, негарантиран доход (както е описано в МСФО 4), ако справедливата стойност на тази характеристика не може да бъде надеждно определена.

▼**M53**

30. В случая, описан в параграф 29, буква в), предприятието оповестява информация, за да помогне на ползвателите на финансовите отчети да направят своите собствени преценки относно степента на възможните разлики между балансовата стойност на тези договори и тяхната справедлива стойност, включително:

▼B

а) факта, че информация за справедливата стойност за тези инструменти не е оповестена, защото тяхната справедлива стойност не може да бъде надеждно определена;

▼B

б) описание на финансовите инструменти, тяхната балансова стойност и обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно определена;

в) информация относно пазара за инструментите;

г) информация за това дали и как предприятието възнамерява да се освободи от финансовите инструменти; и

д) ако са отписани финансови инструменти, чиято предишна справедлива стойност не е можело да бъде надеждно определена, този факт, тяхната балансова стойност по времето на отписване и размера на признатата печалба или загуба.

ЕСТЕСТВО И СТЕПЕН НА РИСКОВЕТЕ, ВЪЗНИКВАЩИ ОТ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ

31. Предприятието оповестява информация, която позволява на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството и степента на рисковете, възникващи от финансови инструменти, на които е изложено предприятието на ►M5 края на отчетния период ◄.

32. Оповестяванията, изисквани по параграфи 33—42, се фокусират върху рисковете, които възникват от финансови инструменти, и как те са управлявани. Тези рискове обикновено включват, но не се ограничават до, кредитен риск, *ликвиден риск* и пазарен риск.

▼M29

32А. Оповестяването на качествена информация в контекста на количествените данни позволява на ползвателите да направят връзка между тези данни и по този начин да си изградят цялостна представа за естеството и степента на рисковете, възникващи от финансови инструменти. Връзката между оповестяването на качествена и количествена информация допринася информацията да се оповестява по начин, който позволява на ползвателите да оценят по-добре рисковите експозиции на предприятието.

▼B

Качествени оповестявания

33. За всеки вид риск, възникващ от финансови инструменти, предприятието оповестява:

а) излаганията на риск и как възникват те;

б) своите цели, политика и процеси за управление на риска и методите, използвани за оценяване на риска; и

в) всякакви промени в оповестяванията по буква а) или б) от предходния период.

Количествени оповестявания

▼M29

34. За всеки вид риск, възникващ от финансови инструменти, предприятието оповестява:

а) обобщени количествени данни относно степента на изложеност на този риск към крайната дата на отчетния период. Това оповестяване се основава на информацията, предоставяна вътрешно на ключовия управленски персонал на предприятието (както е определено в МСС 24 *Оповестяване на свързани лица*), например съвета на директорите на предприятието или главния изпълнителен директор;

б) оповестяванията съгласно параграфи 36—42, дотолкова доколкото не са предвидени в съответствие с буква а);

в) концентрациите на риск, ако не става ясно от направените в съответствие с букви а) и б) оповестявания.

▼B

35. Ако количествените данни, оповестени към ►M5 края на отчетния период ◄, са непредставителни за изложеността на предприятието на риск през периода, предприятието предоставя допълнителна информация, която е представителна.

Кредитен риск

▼M53

Обхват и цели

35А. Предприятието прилага изискванията за оповестяване по параграфи 35Е—35Н за финансовите инструменти, по отношение на които се прилагат изискванията за обезценка в МСФО 9. При все това:

а) параграф 35Й се прилага по отношение на тези търговски вземания, активи по договор или лизингови вземания, чиито очаквани кредитни загуби за целия срок биват признати в съответствие с параграф 5.5.15 от МСФО 9, ако тези финансови активи са променени, в рамките на просрочие от повече от 30 дни; и

б) параграф 35К, буква б) не се прилага по отношение на лизингови вземания.

35Б. Оповестяването на кредитния риск в съответствие с параграфи 35Е—35Н позволява на ползвателите на финансовите отчети да разберат ефекта от кредитния риск върху размера, времевите параметри и несигурността на бъдещите парични потоци. За да се постигне тази цел, с оповестяването на кредитния риск се предоставя:

а) информация за практиките, прилагани от предприятието във връзка с управлението на кредитния риск, и начина, по който те се отнасят до признаването и оценяването на очакваните кредитни загуби, включително методите, допусканията и информацията, използвани за измерване на очакваните кредитни загуби;

б) количествена и качествена информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят сумите във финансовите отчети, произтичащи от очаквани кредитни загуби, включително промени в размера на очакваните кредитни загуби и причините за тези промени; и

в) информация за експозицията на предприятието към кредитен риск (т.е. кредитния риск, присъщ за финансовите активи на предприятието и неговите ангажименти за предоставяне на заем), включително значителни концентрации на кредитен риск.

35В. Не е необходимо предприятието да повтаря вече представената по друг начин информация, при условие че информацията е включена чрез препратка от финансовите отчети към други отчети, като например коментар на ръководството или доклад за риска, който е на разположение на ползвателите на финансовите отчети по същия начин и по същото време както финансовите отчети. Без информацията, включена чрез препратката, финансовите отчети са непълни.

35Г. За целите на параграф 35Б предприятието (освен ако не е посочено друго) преценява колко задълбочени подробности да оповестява, какво ударение да постави на различни аспекти от изискванията за оповестяване, подходящото равнище на обобщаване или разбивка и дали ползвателите на финансовите отчети се нуждаят от допълнителни разяснения, за да оценят оповестената количествена информация.

▼**M53**

35Д. Ако оповестяванията в съответствие с параграфи 35Е—35Н не са достатъчни, за да се постигнат посочените в параграф 35Б цели, предприятието оповестява допълнителна информация, необходима, за да се постигнат тези цели.

Практики за управление на кредитния риск

35Е. Предприятието обяснява своите практики за управление на кредитния риск и начина, по който те се отнасят до признаването и оценяването на очакваните кредитни загуби. За да се постигне тази цел, предприятието оповестява информация, която позволява на ползвателите на финансовите отчети да разберат и оценят:

а) как предприятието е определило дали кредитният риск по финансовите инструменти се е увеличил значително след първоначалното признаване, включително дали и защо:

i) се счита, че финансовите инструменти са с нисък кредитен риск в съответствие с параграф 5.5.10 от МСФО 9, включително за кои класове финансови инструменти се отнася това; и

ii) е била оборена презумпцията по параграф 5.5.11 от МСФО 9, че е налице значително увеличение на кредитен риск след първоначалното признаване, когато просрочието по финансовите активи е повече от 30 дни;

б) прилаганата от предприятието дефиниция за неизпълнение, включително причините за нейния избор;

в) начина, по който инструментите са групирани, ако очакваните кредитни загуби са оценени на колективна основа;

г) по какъв начин предприятието е определило, че финансовите активи са финансови активи с кредитна обезценка;

д) прилаганата от предприятието политика по отношение на отписванията, включително показатели за липсата на разумни очаквания за възстановяване и информация относно политиката по отношение на финансови активи, които са отписани, но са все още предмет на мерки по принудително изпълнение; и

е) по какъв начин са били приложени изискванията по параграф 5.5.12 от МСФО 9 за изменение на договорните парични потоци по финансови активи, включително как предприятието:

i) определя дали кредитният риск по финансов актив, който е бил изменен, докато корективът за загуби е бил оценяван в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, се е подобрил до такава степен, че корективът за загуби да бъде оценяван отново в размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца в съответствие с параграф 5.5.5 от МСФО 9; и

ii) следи до каква степен корективът за загуби по финансови активи, отговарящ на критериите по подточка i), впоследствие бива преизчислен в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента в съответствие с параграф 5.5.3 от МСФО 9.

▼**M53**

35Ж. Предприятието обяснява входящите данни, допусканията и техниките за оценка, използвани за прилагане на изискванията по раздел 5.5 от МСФО 9. За тази цел предприятието оповестява:

а) основата на входящите данни и допусканията и техниките за оценка, използвани за:

i) оценяване на очакваните кредитни загуби за 12 месеца и за целия срок на инструмента;

ii) определяне на това дали кредитният риск на финансовия инструмент се е увеличил значително след първоначалното признаване; и

iii) определяне на това дали финансовият актив е финансов актив с кредитна обезценка;

б) по какъв начин информацията за бъдещи периоди се включва в процеса на определяне на очаквани кредитни загуби, включително използването на макроикономическа информация; и

в) направените през отчетния период промени в техниките за оценка или съществените предположения, както и причините за тези промени.

Количествена и качествена информация за сумите, произтичащи от очаквани кредитни загуби

35З. За да обясни промените в коректива за загуби и причините за тези промени, предприятието представя в табличен формат за всеки клас финансови инструменти равнение между началното и крайното салдо на коректива за загуби, като посочва поотделно промените през периода за:

а) коректива за загуби, оценяван в размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца;

б) коректива за загуби, оценяван в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, за:

i) финансови инструменти, чийто кредитен риск се е увеличил значително след първоначалното признаване, но не са финансови активи с кредитна обезценка;

ii) финансови активи, които са с кредитна обезценка към отчетната дата (но не са закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка); и

iii) търговски вземания, активи по договор или лизингови вземания, корективът за загуби по които се измерва в съответствие с параграф 5.5.15 от МСФО 9;

в) финансови активи, които са закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка. В допълнение към равнението предприятието оповестява общата сума на недисконтираните очаквани кредитни загуби при първоначалното признаване по финансовите активи, признати първоначално в рамките на отчетния период.

▼**M53**

35И. За да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат промените в коректива за загуби, оповестени в съответствие с параграф 35З, предприятието предоставя обяснение на начина, по който значителните промени в брутната балансова стойност на финансовите инструменти през периода са допринесли за промените в коректива за загуби. Информацията се предоставя отделно за финансовите инструменти, които представляват посочения в параграф 35З, букви а)—в) коректив за загуби, и включва съответната качествена и количествена информация. Промените в брутната балансова стойност на финансовите инструменти, допринесли за коректива за загуби, могат да включват например:

а) промени поради финансови инструменти, първоначално създадени или придобити по време на отчетния период;

б) изменение на договорните парични потоци по финансови активи, които не водят до отписване на тези финансови активи в съответствие с МСФО 9;

в) промени поради финансови инструменти, чието признаване е било преустановено (включително тези, които са били отписани) по време на отчетния период; и

г) промени вследствие на начина на оценяване на коректива за загуби — в размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца или за целия срок на инструмента.

35Й. За да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат естеството и въздействието на измененията на договорните парични потоци по финансови активи, които не са довели до отписване, както и въздействието на тези изменения върху оценката на очакваните кредитни загуби, предприятието оповестява:

а) амортизираната стойност преди изменението, както и нетната печалба или загуба от изменението, признати за финансови активи, договорните парични потоци по които са били изменени през отчетния период, докато корективът им за загуби е бил измерван в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента; и

б) брутната балансова стойност към края на отчетния период на финансовите активи, които са били изменени след първоначално признаване в момент, когато корективът за загуби е бил измерван в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок, и за които по време на отчетния период корективът за загуби е променен до размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца.

35К. За да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат въздействието, което обезпечението и други кредитни подобрения оказват върху сумите, произтичащи от очакваните кредитни загуби, предприятието оповестява за всеки клас финансови инструменти:

а) стойността, която най-добре представя неговата максимална изложеност на кредитен риск в края на отчетния период, без да се вземат предвид каквито и да било държани обезпечения или други кредитни подобрения (например споразумения за нетиране, които не отговарят на условията за компенсиране в съответствие с МСС 32).

б) кратко описание на обезпечението, държано като гаранция, и други кредитни подобрения, включително:

▼**M53**

i) описание на естеството и качеството на държаното обезпечение;

ii) обяснение на всички съществени промени в качеството на тези обезпечения или кредитни подобрения в резултат от влошаване или промяна през отчетния период в политиката на предприятието по отношение на обезпеченията; и

iii) информация относно финансовите инструменти, за които предприятието не е признало коректив за загуби поради обезпечението;

в) количествена информация относно обезпечението, държано като гаранция, и други кредитни подобрения (например количествено отражение на степента, до която обезпечението и другите кредитни подобрения намаляват кредитния риск) за финансовите активи, които са с кредитна обезценка към отчетната дата.

35Л. Предприятието оповестява непогасената договорна сума по финансовите активи, които са били отписани през отчетния период и са все още предмет на мерки по принудително изпълнение.

Изложеност на кредитен риск

35М. За да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят изложеността на предприятието на кредитен риск и да разберат неговите значителни концентрации на кредитен риск, предприятието оповестява, по *рейтингови класове на кредитния риск*, брутната балансова стойност на финансовите активи, както и изложеността на кредитен риск по кредитни ангажименти и договори за финансова гаранция. Тази информация се предоставя отделно за финансовите инструменти:

а) за които се оценява коректива за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца;

б) за които се оценява коректива за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, и които са:

i) финансови инструменти, чийто кредитен риск се е увеличил значително след първоначалното признаване, но не са финансови активи с кредитна обезценка;

ii) финансови активи, които са с кредитна обезценка към отчетната дата (но не са закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка); и

iii) търговски вземания, активи по договор или лизингови вземания, корективът за загуби по които се измерва в съответствие с параграф 5.5.15 от МСФО 9;

в) които са закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка.

35Н. Информацията, предоставяна в съответствие с параграф 35М относно търговски вземания, активи по договор и лизингови вземания, за които се отнася параграф 5.5.15 от МСФО 9, може да се основава на матрица на провизиите (вж. параграф Б5.5.35 от МСФО 9).

▼M53

36. За всички финансови инструменти в рамките на обхвата на настоящия МСФО, по отношение на които обаче не се прилагат изискванията за обезценка в МСФО 9, предприятието оповестява по класове финансови инструменти:

а) стойността, която най-добре представя неговата максимална изложеност на кредитен риск в края на отчетния период, без да се вземат предвид каквито и да било държани обезпечения или други кредитни подобрения (например споразумения за нетиране, които не отговарят на условията за компенсиране в съответствие с МСС 32); такова оповестяване не се изисква за финансови инструменти, чиято балансова стойност най-добре представлява максималната изложеност на кредитен риск;

б) описание на обезпечението, държано като гаранция, и други кредитни подобрения и техния финансов ефект (количествено отражение на степента, до която обезпечението и другото кредитно подобрение намаляват кредитния риск) върху сумата, която най-добре представлява максималната изложеност на кредитен риск (оповестена съгласно буква а) или представена от балансовата стойност на финансовия инструмент);

в) [заличен]

▼M29

г) [заличен]

Финансови активи, които са просрочени или обезценени

▼M53

37. [заличен]

▼M29

Обезпечение и други получени кредитни подобрения

38. Когато предприятието придобие финансови или нефинансови активи през отчетния период в резултат на влизане във владение на обезпечение или друга форма на кредитно подобрение (например гаранции) и тези активи отговарят на критериите за признаване в други МСФО, предприятието оповестява за всеки актив, държан към отчетната дата:

а) естеството и балансовата стойност на активите; както и

б) когато активите не са лесно обратими в парични средства, политиката си за освобождаване от тези активи или за използването им в своята дейност.

▼B

Ликвиден риск

▼M19

39. Предприятието оповестява:

а) анализ на падежа на недеривативните финансови задължения (включително емитираните договори за финансови гаранции), който показва оставащите падежи по договор;

б) анализ на падежа на деривативните финансови задължения. Анализът на падежа включва оставащите падежи по договор за деривативните финансови задължения, за които падежите по договор са ключови за разбирането на времевия график на всеки един от паричните потоци (вж. параграф Б11Б).

▼M19

в) описание как то управлява този ликвидния риск, произтичащ от букви а) и б).

▼B

Пазарен риск

Анализ на чувствителността

40. Освен когато предприятието спазва параграф 41, то оповестява:

а) анализ на чувствителността към всеки вид пазарен риск, на който е изложено предприятието на ►M5 края на отчетния период ◄, показващ как са щели да бъдат повлияни печалбата, загубата или собственият капитал от промените в съответната променлива на риска, които са били разумно възможни на тази дата;

б) методите и предположенията, използвани при изготвянето на анализа на чувствителността; и

в) промените от предходния период в използваните методи и предположения, както и причините за тези промени.

41. Ако предприятието изготвя анализ на чувствителността, като например „стойност, изложена на риск“, който отразява взаимозависимостите между рисковите променливи (например лихвени проценти и валутни курсове) и го използва, за да управлява финансовите рискове, то може да използва този анализ на чувствителността на мястото на анализа, предвиден в параграф 40. Предприятието оповестява също:

а) обяснение на метода, използван при изготвянето на такъв анализ на чувствителността, и на главните параметри и предположения, залегнали в основата на предоставяните данни; и

б) обяснение на целта на използвания метод и ограниченията, които могат да доведат до информация, непълно отразяваща справедливата стойност на въпросните активи и пасиви.

Други оповестявания за пазарния риск

42. Когато анализите на чувствителността, оповестени в съответствие с параграф 40 или 41, са непредставителни за риска, присъщ на финансовия инструмент (например, защото изложеността на риск в края на годината не отразява изложеността през годината), предприятието оповестява този факт и причината, поради която счита анализите на чувствителността за непредставителни.

▼M30

ПРЕХВЪРЛЯНЕ НА ФИНАНСОВИ АКТИВИ

42А. Изискванията за оповестяване в параграфи 42Б—42З във връзка с прехвърлянето на финансови активи допълват останалите изисквания за оповестяване на настоящия МСФО. Предприятието представя изискваните по параграфи 42Б—42З оповестявания в една бележка във финансовите си отчети. Предприятието оповестява според изискванията прехвърлените и неотписани финансови активи, както и тези, при които е налице продължаващо участие към датата на отчета, независимо от датата на извършване на операцията по прехвърлянето на активите. За целите на прилагането на изискванията за оповестяване в посочените параграфи предприятието прехвърля целия финансов актив или част от него (прехвърленият финансов актив) само ако:

▼M30

а) са прехвърлени договорните права за получаване на парични потоци от този финансов актив; или

б) са запазени договорните права за получаване на паричните потоци от финансовия актив, но е поето договорно задължение за плащане на паричните потоци на един или повече получатели по споразумение.

42Б. Предприятието оповестява информацията, която позволява на ползвателите на финансовите му отчети:

а) да разберат връзката между прехвърлените и неотписани финансови активи в тяхната цялост и свързаните пасиви; и

б) да оценят естеството на продължаващото участие в отписани финансови активи и свързаните с това рискове.

▼M53

42В. За целите на прилагането на изискванията за оповестяване в параграфи 42Д—42З предприятието има продължаващо участие в прехвърлен финансов актив, ако в рамките на прехвърлянето запази някои договорни права или задължения, присъщи на прехвърления финансов актив, или придобие нови договорни права или задължения, свързани с него. За целите на прилагането на изискванията за оповестяване в параграфи 42Д—42З, следното не представлява продължаващо участие:

▼M30

а) обичайни представяния и обезпечавания във връзка с евентуално прехвърляне с измама и понятията за разумност, добросъвестност и честна сделка, които в резултат на правно производство биха могли да обявят прехвърлянето за невалидно;

▼M53

б) споразумения, според които предприятието запазва договорните права да получи паричните потоци от финансов актив, но поема договорното задължение да плати парични потоци на един или повече получатели, и ако условията в параграф 3.2.5, букви а)—(в) от МСФО 9 са изпълнени.

▼M30

в) споразумения, според които предприятието запазва договорните права да получи паричните потоци от финансов актив, но поема договорното задължение да плати парични потоци на един или повече получатели, и ако условията в параграфи 19 а)—(в) от МСС 39 са изпълнени.

Прехвърлени и неизцяло отписани финансови активи

▼M53

42Г. Предприятието може да е прехвърлило финансови активи по такъв начин, че всички или част от тези активи да не отговарят на условията за отписване. За постигането на посочените в параграф 42Б, буква а) цели на всяка отчетна дата за всеки клас прехвърлени и неизцяло отписани финансови активи предприятието оповестява:

▼M30

а) естеството на прехвърлените активи;

б) естеството на рисковете и постъпленията от собственост, на които е изложено предприятието;

▼M30

в) описание на естеството на връзката между прехвърлените активи и свързаните пасиви, включително на произтичащите от прехвърлянето ограничения при използването на прехвърлените активи от отчитащото се предприятие;

г) когато контрагентът при свързаните пасиви може да се възползва единствено от прехвърлените активи — график, определящ справедливата стойност на прехвърлените активи, тази на свързаните пасиви, както и нетната позиция (разликата между справедливата стойност на прехвърлените активи и тази на свързаните пасиви);

д) когато предприятието продължава да признава всички прехвърлени активи — балансовата стойност на прехвърлените активи, както и тази на свързаните пасиви;

▼M53

е) когато предприятието продължава да признава активите до степента на своето продължаващо участие (вж. параграф 3.2.6, буква в), подточка ii) и параграф 3.2.16 от МСФО 9) — общата балансова стойност на първоначалните активи преди прехвърлянето, балансовата стойност на активите, които предприятието продължава да признава, и тази на свързаните пасиви.

▼M30

Прехвърлени и изцяло отписани финансови активи

▼M53

42Д. За постигането на посочените в параграф 42Б, буква б) цели, когато предприятието изцяло отписва прехвърлени финансови активи (вж. параграф 3.2.6, буква а) и буква в), подточка i) от МСФО 9), но има продължаващо участие в тях, то оповестява за всеки вид продължаващо участие и на всяка отчетна дата следната информация като минимално изискване:

▼M30

а) балансовата стойност на признатите в отчета за финансовото състояние на предприятието активи и пасиви, които представляват продължаващото участие в отписаните финансови активи, както и редовете, в които е призната балансовата стойност на тези активи и пасиви;

б) справедливата стойност на активите и пасивите, които представляват продължаващото участие в отписаните финансови активи;

в) сумата, която най-добре представя максималната изложеност на риск от загуба от продължаващото участие в отписаните финансови активи, както и информация за това как се определя тази максимална изложеност;

г) недисконтираните изходящи парични потоци, които евентуално ще бъдат необходими за обратното закупуване на отписаните финансови активи (например цена на упражняване на опцията при опционен договор), или други суми, платими на получателя на прехвърлените активи във връзка с тях. Ако паричните потоци са променливи, оповестената сума се основава на обстоятелствата при всяка отчетна дата;

▼M30

д) анализ на падежите на недисконтираните изходящи парични потоци, които евентуално ще бъдат необходими за обратното закупуване на отписаните финансови активи, или на други суми, платими на получателя на прехвърлените активи във връзка с тях, с цел да се покаже оставащият договорен срок до падежа на активите, обект на продължаващо участие;

е) качествена информация за обяснение и обосновка на изискванията по букви от а) до д) количествени оповестявания.

42Е. Предприятието може да обедини изискванията по параграф 42Д информация във връзка с даден актив, ако видовете продължаващо участие в този отписан финансов актив са повече от един, както и да ги отчете в рамките на един вид продължаващо участие.

42Ж. В допълнение, за всеки вид продължаващо участие предприятието оповестява:

а) признатата на датата на прехвърляне на активите печалба или загуба;

б) признатият доход и признатите разходи, както за отчетния период, така и кумулативно, във връзка с продължаващото участие в отписаните финансови активи (например промяна на справедливата стойност на деривативи).

в) ако общата сума на приходите от операциите по прехвърляне (които отговарят на условията за отписване) в даден отчетен период не е равномерно разпределена във времето (например ако съществена част от общата сума на операциите по прехвърляне се извършва в последните дни преди приключването на отчетния период):

i) когато по-голямата част от операциите по прехвърляне са извършени в рамките на този отчетен период (например през последните пет дни преди края на отчетния период),

ii) признатата от операциите по прехвърляне сума (например свързана с тях печалба или загуба) в този отрязък от отчетния период, както и

iii) общата сума на приходите от операциите по прехвърляне в този отрязък от отчетния период,

Предприятието предоставя тази информация за всеки отделен период, за който се представя отчет за всеобхватния доход.

Допълнителна информация

42З. Предприятието оповестява всякаква допълнителна информация, която смята за необходимо с оглед постигането на заложените в параграф 42Б цели на оповестяването.

▼M53

ПЪРВОНАЧАЛНО ПРИЛАГАНЕ НА МСФО 9

42И. През отчетния период, който включва датата на първоначално прилагане на МСФО 9, предприятието оповестява следната информация за всеки клас финансови активи и финансови пасиви към датата на първоначално прилагане:

а) първоначалната категория на оценяване и балансовата стойност, определена в съответствие с МСС 39 или в съответствие с предишна версия на МСФО 9 (ако подходът, избран от предприятието с оглед прилагането на МСФО 9, включва повече от една дата на първоначално прилагане за различните изисквания);

▼M53

б) новата категория на оценяване и балансова стойност, определени в съответствие с МСФО 9;

в) стойността на всички финансови активи и финансови пасиви в отчета за финансовото състояние, които са били, но вече не са определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, като се прави разграничение между тези, които предприятието трябва да прекласифицира съгласно МСФО 9, и тези, които предприятието е избрало да прекласифицира към датата на първоначално прилагане.

В съответствие с параграф 7.2.2 от МСФО 9, в зависимост от подхода, избран от предприятието с оглед прилагането на МСФО 9, преминаването може да включва повече от една дата на първоначално прилагане. Следователно според този параграф може да се стигне до оповестяване на повече от една дата на първоначално прилагане. Предприятието представя тези количествени оповестявания в табличен или друг по-подходящ формат.

42Й. През отчетния период, който включва датата на първоначално прилагане на МСФО 9, предприятието оповестява качествена информация, за да даде възможност на ползвателите да разберат:

а) по какъв начин е приложило изискванията за класификация по МСФО 9 по отношение на тези финансови активи, чиято класификация се е променила вследствие прилагането на МСФО 9;

б) причините за всяко определяне или отменяне на определяне на финансови активи или финансови пасиви като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата към датата на първоначално прилагане.

В съответствие с параграф 7.2.2 от МСФО 9, в зависимост от подхода, избран от предприятието с оглед прилагането на МСФО 9, преминаването към настоящия стандарт може да включва повече от една дата на първоначално прилагане. Следователно според този параграф може да се стигне до оповестяване на повече от една дата на първоначално прилагане.

42К. През отчетния период, в който предприятието прилага за първи път изискванията за класифициране и оценяване на финансови активи по МСФО 9 (например при преминаването на предприятието от МСС 39 към МСФО 9 за финансови активи), то представя оповестяванията, изложени в параграфи 42Л—42О от настоящия МСФО, както се изисква в параграф 7.2.15 от МСФО 9.

42Л. Когато това се изисква от параграф 42К, предприятието оповестява промените в класификацията на финансови активи и финансови пасиви към датата на първоначално прилагане на МСФО 9, като посочва поотделно:

а) промените в балансовите стойности въз основа на техните категории на оценяване в съответствие с МСС 39 (т.е. не в резултат на промяна в оценяването вследствие на преминаването към МСФО 9); и

б) промените в балансовите стойности, възникващи от промяна в оценяването вследствие на преминаването към МСФО 9.

Оповестяванията по настоящия параграф не е необходимо да се правят след края на годишния отчетен период, в който предприятието прилага за първи път изискванията за класифициране и оценяване на финансови активи по МСФО 9.

▼**M53**

42М. Когато това се изисква от параграф 42К, предприятието оповестява следната информация за финансовите активи и финансовите пасиви, които са били прекласифицирани, за да бъдат оценявани по амортизирана стойност, и по отношение на финансовите активи, които са били прекласифицирани от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, за да бъдат оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход, в резултат на преминаването към МСФО 9:

а) справедливата стойност на финансовите активи или финансовите пасиви към края на отчетния период; и

б) увеличението или намалението на справедливата стойност, което би било признато в печалбата или загубата или в друг всеобхватен доход през отчетния период, ако финансовият актив или финансовият пасив не е бил прекласифициран.

Оповестяванията по настоящия параграф не е необходимо да се правят след края на годишния отчетен период, в който предприятието прилага за първи път изискванията за класифициране и оценяване на финансови активи по МСФО 9.

42Н. Когато това се изисква от параграф 42К, предприятието оповестява следната информация за финансовите активи и финансовите пасиви, които са били прекласифицирани от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“ в резултат на преминаването към МСФО 9:

а) ефективния лихвен процент, определен на датата на първоначално прилагане; и

б) признатите лихвени приходи или разходи.

Ако предприятието третира справедливата стойност на финансов актив или финансов пасив като новата брутна балансова стойност към датата на първоначално прилагане (вж. параграф 7.2.11 от МСФО 9), оповестяванията по настоящия параграф се извършват за всеки отчетен период до отписването. В противен случай, оповестяванията по настоящия параграф не е необходимо да се правят след края на годишния отчетен период, в който предприятието прилага за първи път изискванията за класифициране и оценяване на финансови активи по МСФО 9.

42О. Когато предприятие представя оповестяванията, изложени в параграфи 42К—42Н, тези оповестявания, както и оповестяванията по параграф 25 от настоящия МСФО, трябва да позволяват равнение между:

а) категориите на оценяване, представени в съответствие с МСС 39 и МСФО 9; и

б) класовете на финансовите инструменти

към датата на първоначално прилагане.

42П. Към датата на първоначално прилагане на раздел 5.5 от МСФО 9 от предприятието се изисква да оповести информация, която да позволява равнение на заключителните корективи за обезценка в съответствие с МСС 39 и провизиите в съответствие с МСС 37 и началните корективи за загуби, определени в съответствие с МСФО 9. По отношение на финансовите активи това оповестяване се представя чрез съответните категории за оценяване на финансови активи в съответствие с МСС 39 и МСФО 9 и посочва поотделно ефекта от промените в категорията за оценяване върху коректива за загуби към тази дата.

▼M53

42Р. През отчетния период, който включва датата на първоначално прилагане на МСФО 9, от предприятието не се изисква да оповестява сумите по статиите, които биха били отчетени в съответствие с изискванията за класифициране и оценяване (които включват изискванията, свързани с оценяването на финансови активи по амортизационна стойност и обезценка в раздели 5.4 и 5.5 от МСФО 9) от:

а) по МСФО 9 за предходни периоди; и

б) по МСС 39 за текущия период.

42С. В съответствие с параграф 7.2.4 от МСФО 9, ако към датата на първоначално прилагане на МСФО 9 за предприятието е практически неприложимо (както е дефинирано в МСС 8) да оцени елемента на изменението на стойността на парите във времето в съответствие с параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изискванията, свързани с промяната на елемента на изменението на стойността на парите във времето по параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г от МСФО 9. Предприятието оповестява балансовата стойност към отчетната дата на финансовите активи, чиито характеристики на договорните парични потоци са били оценявани въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изискванията, свързани с промяната на елемента на изменението на стойността на парите във времето по параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г от МСФО 9, до отписването на тези финансови активи.

42Т. В съответствие с параграф 7.2.5 от МСФО 9, ако към датата на първоначалното прилагане за предприятието е практически неприложимо (както е дефинирано в МСС 8) да оцени дали справедливата стойност на характеристика за предсрочно погасяване е била незначителна в съответствие с параграф Б4.1.12, буква г) от МСФО 9 въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изключението за характеристики за предсрочно погасяване по параграф Б4.1.12 от МСФО 9. Предприятието оповестява балансовата стойност към отчетната дата на финансовите активи, чиито характеристики на договорните парични потоци са били оценявани въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изключението за характеристики за предсрочно погасяване по параграф Б4.1.12 от МСФО 9, до отписването на тези финансови активи.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

43. Предприятието прилага настоящия МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2007 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼B

44. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за годишни периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., то не представя сравнителна информация за оповестяванията, изисквани по параграфи 31—42, относно естеството и степента на рисковете, възникващи от финансови инструменти.

▼M5

44А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това се изменят параграфи 20, 21, 23в) и г), 27в) и Б5 от Приложение Б. Предприятието прилага тези изменения за периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M29

44Б. С МСФО 3 (преработен през 2008 г.) се заличава параграф 3, буква в). Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен през 2008 г.) за по-ранен период, това изменение също се прилага за този по-ранен период. Изменението обаче не се прилага по отношение на стойностите на условни възнаграждения, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване преди прилагането на МСФО 3 (преработен 2008 г). Предприятието отчита такова възнаграждение в съответствие с параграфи 65А — 65Д от МСФО 3 (изменен през 2010 г.)

▼M6

44В. Предприятието прилага изменението в параграф 3 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага *Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация* (Изменения на МСС 32 и МСС 1), издадени през февруари 2008 г., за по-ранен период, изменението в параграф 3 също се прилага за този по-ранен период.

▼M8

44Г. Параграф 3а) е изменен от *Подобрения на МСФО*, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага за този по-ранен период измененията на параграф 1 от МСС 28, параграф 1 от МСС 31 и параграф 4 от МСС 32, издадени през май 2008 г. Разрешава се предприятието да прилага измененията за бъдещи периоди.

▼M53

44Д. [заличен]

44Е. [заличен]

▼M25

~~44Ж. С Подобренията във връзка с оповестяването на финансовите инструменти (изменения на МСФО 7) от март 2009 г. се изменят параграфи 27, 39 и Б11 и се добавят параграфи 27А, 27Б, Б10А и Б11А—Б11Е. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. През първата година на прилагане не е необходимо предприятието да предоставя съпоставителна информация за изискваните от измененията оповестявания. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.~~

▼**M25**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

44Ж. В издаденото през март 2009 г. *Подобряване на оповестяванията за финансовите инструменти* (изменения на МСФО 7) бяха изменени параграфи 27, 39 и Б11 и добавени параграфи 27А, 27Б, Б10А и Б11А–В11Е. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година Предприятието не е длъжно да предоставя изискваните от измененията оповестявания:

а) за годишните или междинни периоди, както и в отчетите за финансовото състояние, представени в рамките на сравнителен годишен период, приключващ преди 31 декември 2009 г., нито

б) в отчетите за финансовото състояние, такива, каквито са към началото на първия сравнителен период с дата преди 31 декември 2009 г.

По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт (*).

(*) Параграф 44Ж беше изменен вследствие на издадените през януари 2010 г. Ограничено освобождаване от изискваните съгласно МСФО 7 сравнителни оповестявания от предприятията, прилагащи стандартите за първи път (изменение на МСФО 1). Съветът измени параграф 44Ж, за да изясни заключенията си и преходните разпоредби, предвидени за прилагането на *Подобряване на оповестяванията за финансовите инструменти* (изменения на МСФО 7).

▼**M29**

44К. Параграф 44Б беше изменен с издадените през май 2010 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава.

44Л. С издадените през май 2010 г. *Подобрения на МСФО* се добавя параграф 32А и се изменят параграфи 34 и 36—38. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2011 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M30**

44М. „Оповестяване — прехвърляне на финансови активи“ (изменения на МСФО 7), издадени през октомври 2010, заличен параграф 13 и добавени параграфи 42А—42З и Б29—Б39. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2011 година. По-ранно прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт. Предприятието не е длъжно да предоставя изискваните от настоящите изменения оповестявания за периодите на представяне, започващи преди датата на първоначалното прилагане на измененията.

▼**M32**

44О. МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни предприятия*, издадени през май 2011 г., измениха параграф 3. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

▼**M33**

44П. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменят параграфи 3, 28, 29, Б4 и Б26, както и допълнение А, и се заличават параграфи 27—27Б. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼**M31**

44Р. С издадения през юни 2011 г. документ „Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход“ (изменения на МСС 1) се изменя параграф 27Б. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

▼**M48**

44С. С *Оповестявания — компенсиране на финансови активи и финансови пасиви* (изменения на МСФО 7), публикувани през декември 2011 г., бяха добавени параграфи 13А—13Е и Б40—Б53. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 година. Предприятието предоставя изискванията от измененията оповестявания със задна дата.

▼**M38**

44Ч. С *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., беше изменен параграф 3. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 година. Разрешено е по-ранното прилагане на *Инвестиционни предприятия*. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то прилага по едно и също време всички изменения, включени в *Инвестиционни предприятия*.

▼**M53**

44Ъ. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42В–42Д, допълнение А, както и параграфи Б1, Б5, Б9, Б10, Б22 и Б27, заличават се параграфи 12, 12А, 16, 22—24, 37, 44Д, 44Е, 44З—44Й, 44Н, 44Т—44Ц, 44Щ, Б4, както и допълнение Г и се добавят параграфи 5А, 10А, 11А, 11Б, 12Б—12Г, 16А, 20А, 21А—21Г, 22А—22В, 23А—23Е, 24А—24Ж, 35А—35Н, 42И—42Т, 44ЪА и Б8А—Б8Й. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9. Тези изменения не е необходимо да се прилагат спрямо сравнителната информация, представена за периодите преди датата на първоначално прилагане на МСФО 9.

44ЪА. В съответствие с параграф 7.1.2 от МСФО 9, за годишните отчетни периоди, започващи преди 1 януари 2018 г., предприятието може да избере да прилага по-рано само изискванията за представяне на печалби и загуби от финансови пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата в параграф 5.7.1, буква в), параграфи 5.7.7—5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5—Б5.7.20 от МСФО 9, без да прилага останалите изисквания от МСФО 9. Ако предприятието избере да прилага само тези параграфи от МСФО 9, то оповестява този факт и предоставя постоянно съответните оповестявания, посочени в параграфи 10—11 от настоящия МСФО (изменен с МСФО 9 (2010 г.).

▼**M48**

44АА. С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2012—2014 г.*, издадени през септември 2014 г., бяха изменени параграфи 44С и Б30 и беше добавен параграф Б30А. Предприятието прилага тези изменения със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 г., с изключение на това, че то не е длъжно да прилага измененията в параграфи Б30 и Б30А за представен период, който започва преди годишния период, за който то прилага за първи път тези изменения. По-ранното прилагане на измененията на параграфи 44С, Б30 и Б30А се разрешава. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M49

44ББ. С Инициативата във връзка с оповестяванията (изменения на МСС 1), издадена през декември 2014 г., бяха изменени параграфи 21 и Б5. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане.

▼B

ОТМЕНЯНЕ НА МСС 30

45. Настоящият МСФО заменя МСС 30 *Оповестявания във финансовите отчети на банки и сходни финансови институции*.

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Кредитен риск — Рискът, че едната страна по финансовия инструмент ще причини финансова загуба на другата страна, като не успее да изплати задължението.

▼M53

Рейтингови класове на кредитния риск — Рейтингът на кредитния риск въз основа на риска от неизпълнение по финансовия инструмент.

▼B

Валутен риск — Рискът, че справедливата стойност или бъдещите парични потоци на финансовия инструмент ще варират поради промени в обменните курсове.

Лихвен риск — Рискът, че справедливата стойност или бъдещите парични потоци на финансов инструмент ще варират поради промени в пазарните лихвени проценти.

▼M19

Ликвиден риск — Рискът, при който предприятието среща трудности да спазва задълженията по отношение на финансовите пасиви, уреждани с наличности или друг финансов актив.

▼B

Задължения по кредити — Задълженията по кредити са финансови пасиви, различни от краткосрочните търговски задължения при нормални кредитни условия.

Пазарен риск — Рискът, че справедливата стойност или бъдещите парични потоци на финансовия инструмент ще варират поради промени в пазарните цени. Пазарният риск се състои от три вида риск: **валутен риск, лихвен риск** и **друг ценови риск.**

▼**M33**

друг ценови риск	Рискът, че справедливата стойност или бъдещите парични потоци на даден финансов инструмент ще се колебаят в резултат на промени на пазарните цени (различни от тези, произтичащи от **лихвения** или **валутния риск**), причинени от фактори, специфични за конкретния финансов инструмент или емитент, или отнасящи се до всички подобни финансови инструменти, търгувани на пазара.s

▼**M53**

_____

Изброените по-долу термини са дефинирани в параграф 11 от МСС 32, параграф 9 от МСС 39, допълнение А към МСФО 9 или допълнение А към МСФО 13 и се използват в настоящия МСФО със значението им, определено в МСС 32, МСС 39, МСФО 9 и МСФО 13.

— амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив

— актив по договор

— финансови активи с кредитна обезценка

— отписване

— дериватив

— дивиденти

— метод на ефективната лихва

— инструмент на собствения капитал (капиталов инструмент)

— очаквани кредитни загуби

— справедлива стойност

— финансов актив

— договор за финансова гаранция

— финансов инструмент

— финансов пасив

— финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата

— прогнозна операция

— брутна балансова стойност

— хеджиращ инструмент

— държан за търгуване

— печалби или загуби от обезценка

— коректив за загуби

— закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка

— дата на прекласификация (рекласификация)

— стандартизирана покупка или продажба

▼B

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение е неразделна част от МСФО.

ГРУПИ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ И НИВО НА ОПОВЕСТЯВАНЕ (ПАРАГРАФ 6)

▼M53

Б1. Параграф 6 изисква предприятието да обобщи финансовите инструменти в групи, които са подходящи за естеството на оповестяваната информация и които вземат предвид характеристиките на тези финансови инструменти. Групите, описани в параграф 6, се определят от предприятието и по този начин са различни от категориите на финансовите инструменти, определени в МСФО 9 (който определя как се оценяват финансовите инструменти и къде се признават промените в справедливата стойност).

▼B

Б2. При определяне на групите финансови инструменти предприятието трябва най-малкото:

а) да разграничи инструментите, оценявани по амортизирана стойност, от тези, оценявани по справедлива стойност;

б) да третира като отделна група или групи онези финансови инструменти, които са извън обхвата на този МСФО.

Б3. Предприятието решава според своите обстоятелства колко задълбочени подробности да предостави, за да удовлетвори изискванията на този МСФО, какво ударение да постави на различни аспекти от изискванията и как да обобщава информацията, за да покаже цялостната картина без да смесва информация с различни характеристики. Необходимо е да се спазва равновесие между претоварването на финансовите отчети с излишни подробности, които може да не помогнат на ползвателите на финансовите отчети и пропускането на важна информация в резултат на прекалено много обобщаване. Например предприятието не трябва да пропуска важна информация чрез включването ѝ сред голяма сума от несъществени подробности. По подобен начин предприятието не оповестява информация, която е толкова обобщена, че пропуска важни различия между отделните сделки или свързаните рискове.

ЗНАЧЕНИЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ИНСТРУМЕНТИ ЗА ФИНАНСОВОТО СЪСТОЯНИЕ И ПРЕДСТАВЯНЕ

Финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата (параграф 10 и 11)

▼M53

Б4. [заличен]

▼B

Други оповестявания — счетоводна политика (параграф 21)

▼M53

Б5. Параграф 21 изисква оповестяване на базата/-ите на оценяване, използвана/-и при изготвяне на финансовите отчети, и другите въпроси на използваната счетоводна политика, които са уместни за разбирането на финансовите отчети. За финансовите инструменти такова оповестяване може да включва:

▼M53

а) за финансови пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата:

i) естеството на финансовите пасиви, които предприятието е определило по справедлива стойност през печалбата или загубата;

ii) критериите за такова определяне на тези финансови пасиви при първоначалното признаване; и

iii) как предприятието е удовлетворило условията по параграф 4.2.2 от МСФО 9 за такова определяне.

аа) за финансови активи, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата:

i) естеството на финансовите активи, които предприятието е определило като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата; и

ii) как предприятието е удовлетворило критериите по параграф 4.1.5 от МСФО 9 за такова определяне.

б) [заличен]

в) дали редовните покупки и продажби на финансови активи се отчитат на база датата на търгуване или на база датата на уреждане (вж. параграф 3.1.2 от МСФО 9);

г) [заличен]

▼B

д) как се определят нетните печалби или нетните загуби за всяка категория финансови инструменти (вж. параграф 20, буква а), например дали нетните печалби или нетните загуби за позиции, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата, включват приходи от лихви или приходи от дивиденти;

▼M53

е) [заличен]

ж) [заличен]

▼M49

Параграф 122 на МСС 1 (както е преработен през 2007 г.) също изисква предприятията да оповестяват, наред със значимите си счетоводни политики или други пояснителни приложения, преценките, отделно от тези, свързани с приблизителни оценки (вж. параграф 125), които ръководният екип е направил в процеса на прилагане на счетоводните политики на предприятието и които имат най-значим ефект върху признатите във финансовите отчети суми.

▼B

ЕСТЕСТВО И СТЕПЕН НА РИСКОВЕТЕ, ВЪЗНИКВАЩИ ОТ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ (ПАРАГРАФИ 31—42)

Б6. Оповестяванията, изисквани по параграфи 31—42, или се дават във финансовите отчети, или се включват чрез препратка от финансовите отчети към друг отчет, като например коментар на ръководството или доклад за риска, който е на разположение на ползвателите на финансовите отчети по същия начин и по същото време както финансовите отчети. Без информацията, включена чрез препратката, финансовите отчети са непълни.

▼B

Количествени оповестявания (параграф 34)

Б7. Параграф 34, буква а) изисква оповестявания на обобщени количествени данни за изложеността на предприятието на рискове на базата на информацията, представяна вътрешно пред ключовия управленски персонал на предприятието. Когато предприятието използва няколко метода, за да управлява дадена рискова експозиция, предприятието оповестява информация, използвайки метода или методите, които предоставят най-уместната и надеждна информация. МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* разглежда уместността и надеждността.

Б8. Параграф 34, буква в) изисква оповестявания относно концентрациите на риск. Концентрации на риск възникват от финансови инструменти, които имат сходни характеристики и се повлияват по сходен начин от промените в икономическите или други условия. Идентифицирането на концентрациите на риск изисква преценка, отчитаща обстоятелствата на предприятието. Оповестяването на концентрациите на риск включва:

а) описание как ръководството определя концентрациите;

б) описание на общата характеристика, която идентифицира всяка концентрация (например контрагент, географска област, парична единица или пазар); и

в) стойността на изложеността на риск, свързана с всички финансови инструменти, споделящи тази характеристика.

▼M53

Практики за управление на кредитния риск (параграфи 35Е—35Ж)

Б8А. Параграф 35Е, буква б) изисква оповестяването на информация относно начина, по който предприятието е определило понятието „неизпълнение“ за различните финансови инструменти и основанията за подбор на тези определения. В съответствие с параграф 5.5.9 от МСФО 9, за да се определи дали да бъдат признати очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, се взема предвид увеличаването на риска от неизпълнение, настъпило след първоначалното признаване. Информацията относно прилаганите от предприятието определения за неизпълнение, която ще помогне на ползвателите на финансовите отчети да разберат как предприятието прилага изискванията по отношение на очакваните кредитни загуби по МСФО 9, може да обхваща:

а) количествените и качествените фактори, които биват взети предвид при определяне на неизпълнението;

б) дали за различните видове финансови инструменти се прилагат различни определения; и

в) допускания относно дела на възстановяване (т.е. относно броя на финансовите активи, попаднали отново в категорията на обслужваните) след настъпило неизпълнение по финансовия актив.

Б8Б. С цел да се помогне на ползвателите на финансови отчети да оценят политиките по преструктуриране и изменение, параграф 35Е, буква е), подточка i) изисква оповестяването на информация за това как предприятието следи до каква степен коригиращите за загуби по финансови активи, оповестяван преди това в съответствие с параграф 35Е, буква е), подточка i), впоследствие бива преизчислен в размер, равен на очакваните кредитни

▼M53

загуби за целия срок на инструмента в съответствие с параграф 5.5.3 от МСФО 9. Количествената информация, която ще подпомогне ползвателите да разберат последващото увеличаване на кредитния риск по изменени финансови активи, може да включва информация за модифицирани финансови активи, които отговарят на критериите по параграф 35Е, буква е), подточка i), корективът за загуби по които се оценява отново в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента (т.е. дял на влошаване).

Б8В. Параграф 35Ж, буква а) изисква оповестяването на информация относно основата на входящите данни и допусканията, както и за техниките за оценка, използвани за прилагане на изискванията за обезценка по МСФО 9. Входящите данни и допусканията, използвани от предприятието за оценяване на очакваните кредитни загуби или за определяне на степента на увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване, може да включват информация, получена чрез използването на вътрешни информация за отминали периоди или доклади за оценка, както и допускания за очаквания срок на финансовия инструмент и момента на продажба на обезпечението.

Промени в коректива за загуби (параграф 35З)

Б8Г. В съответствие с параграф 35З от предприятието се изисква да обясни причините за промените в коректива за загуби през периода. В допълнение към равнението между началното и крайното салдо на коректива за загуби може да се наложи да се представи кратко обяснение на промените. Това кратко обяснение може да включва анализ на причините за промените в коректива за загуби през периода, включително:

а) състав на портфейла;

б) обем на закупените или първоначално създадените финансови инструменти; и

в) тежест на очакваните кредитни загуби.

Б8Д. По отношение на кредитните ангажименти и договорите за финансова гаранция корективът за загуби се признава като провизия. Предприятието следва да оповести информация относно промените в коректива за загуби за финансови активи, отделно от тази за кредитните ангажименти и договорите за финансова гаранция. Ако обаче финансовият инструмент включва както заем (т.е. финансов актив), така и ангажимент по неусвоен кредит (т.е. кредитен ангажимент) и предприятието не може да разграничи очакваните кредитни загуби по кредитния ангажимент от тези по финансовия актив, очакваните кредитни загуби по кредитния ангажимент следва да се признават заедно с коректива за загуби за финансовия актив. В случай че комбинираните очаквани кредитни загуби надвишават брутната балансова стойност на финансовия актив, очакваните кредитни загуби следва да се признават като провизия.

▼M53

Обезпечение (параграф 35К)

Б8Е. Параграф 35К изисква оповестяването на информация, която да даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да разберат въздействието, което обезпечението и другите кредитни подобрения оказват върху сумите, произтичащи от очакваните кредитни загуби. От предприятието не се изисква нито да оповестява информация относно справедливата стойност на обезпечението и другите кредитни подобрения, нито да изразява количествено точната стойност на обезпечението, включена при изчисляването на очакваните кредитни загуби (т.е. загубата при неизпълнение).

Б8Ж. Краткото описание на обезпечението и неговото въздействие върху сумите на очакваните кредитни загуби може да включва информация относно:

а) основните видове обезпечения, държани като гаранция, и другите кредитни подобрения (последните могат да бъдат например гаранции, кредитни деривативи и споразумения за нетиране, които не отговарят на условията за компенсиране в съответствие с МСС 32);

б) обема на държаното обезпечение и другите кредитни подобрения, както и тяхното значение по отношение на коректива за загуби;

в) политиките и процесите за оценка и управление на обезпечението и другите кредитни подобрения;

г) основните видове контрагенти по обезпеченията и другите кредитни подобрения и тяхната кредитоспособност; и

д) информация относно концентрацията на риска в рамките на обезпеченията и другите кредитни подобрения.

Изложеност на кредитен риск (параграфи 35М—35Н)

Б8З. Параграф 35М изисква оповестяването на информация относно изложеността на предприятието на кредитен риск и значителните концентрации на кредитен риск към отчетната дата. Концентрация на кредитен риск е налице, когато даден брой контрагенти са разположени в даден географски регион или извършват сходни дейности и имат сходни икономически характеристики, вследствие на което тяхната способност за изпълнение на договорни задължения би се влияла по сходен начин от промените в икономическите или други условия. Предприятието предоставя информация, която дава възможност на ползвателите на финансови отчети да разберат дали по отношение на групи или портфейли от финансови инструменти съществуват специфични особености, които биха могли да засегнат голяма част от тази група финансови инструменти, като например концентрация на конкретни рискове. Това би могло да включва например групиране по критерия заем/обезпечение, концентрации по географски регион, отрасъл или вид на емитента.

Б8И. Броят на рейтинговите класове на кредитния риск, които се използват за оповестяване на информация в съответствие с параграф 35М, съответстват на броя, които предприятието отчита пред висшето ръководство за целите на управлението на кредитния риск. Ако по отношение на конкретен заемополучател предприятието разполага единствено с информация за просрочие и то използва тази информация, за да прецени дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначално признаване в съответствие с параграф 5.5.10 от МСФО 9, предприятието представя анализ според статуса по отношение на просрочията за тези финансови активи.

▼M53

Б8Й. Когато предприятието е оценило очакваните кредитни загуби на колективна основа, то може да не е в състояние да отнесе брутната балансова сума на отделните финансови активи или експозицията към кредитен риск по кредитни ангажименти и договори за финансова гаранция към рейтинговите класове на кредитния риск, за които са признати очаквани кредитни загуби за целия срок на инструмента. В този случай предприятието прилага изискването по параграф 35М по отношение на тези финансови инструменти, които могат да бъдат пряко отнесени към рейтингов клас на кредитния риск, и разкрива отделно брутната балансова стойност на финансовите инструменти, чиито очаквани кредитни загуби за целия срок на инструмента са били определени на колективна основа.

▼B

Максимална изложеност на кредитен риск (параграф 36, буква а)

▼M53

Б9. Параграф 35К, буква а) и параграф 36, буква а) изискват оповестяване на стойността, която най-добре представя максималната изложеност на кредитен риск. За финансов актив това обикновено е брутната балансова стойност, нетно от:

▼B

а) всички суми, компенсирани в съответствие с МСС 32; и

▼M53

б) всеки коректив за загуби, признат в съответствие с МСФО 9.

Б10. Дейностите, които пораждат кредитния риск и свързаната максимална изложеност на кредитен риск, включват, но не се ограничават до:

а) предоставяне на кредити на клиенти и откриване на депозити в други предприятия. В тези случаи максималната изложеност на кредитен риск представлява балансовата стойност на съответните финансови активи.

▼B

б) сключване на деривативни договори, например, договори за обмяна на валута, лихвени суапове и кредитни деривативи. Когато произтичащият актив се оценява по справедлива стойност, максималната изложеност на кредитен риск на ►M5 края на отчетния период ◄ ще е равна на балансовата стойност;

в) предоставяне на финансови гаранции. В този случай максималната изложеност на кредитен риск е максималната стойност, която предприятието би могло да се наложи да плати, ако се поиска гаранцията, която може да е значително по-висока от стойността, призната като пасив;

г) поемане на кредитен ангажимент, който е неотменим през срока на кредитната линия или е отменим само в отговор на съществена неблагоприятна промяна. Ако емитентът не може да уреди кредитния ангажимент нетно в парични средства или друг финансов инструмент, максималната кредитна изложеност е пълната стойност на ангажимента. Това е така, защото е несигурно дали стойността, на която и да е неизтеглена част, може да бъде изтеглена в бъдеще. Това може да е значително по-голяма стойност от стойността, призната като пасив.

▼**M19**

Количествени оповестявания на ликвидния риск (параграфи 34, буква а) и 39, букви а) и б))

Б10А. В съответствие с параграф 34, буква а) предприятието оповестява обобщени количествени данни за изложеността си на ликвиден риск въз основа на информацията, представяна вътрешно пред ключовия управленски персонал. Предприятието обяснява как е определило тези данни. Ако включените в тези данни изходящи парични потоци (или друг финансов актив) могат:

а) да възникнат значително по-рано от посоченото в информацията или

б) да се различават значително от посочените в информацията (например за дериватив, който е включен в информацията въз основа на нетно уреждане, но за който контрагентът има опция да изиска брутно уреждане),

предприятието обявява този факт и предоставя количествена информация, която позволява на ползвателите на финансовите му отчети да оценят степента на риска, освен ако тази информация не е включена в анализите на падежите по договор, изисквани в параграф 39, букви а) или б).

Б11. При изготвянето на анализите на падежите, изисквани от параграф 39, букви а) и б), предприятието използва своята преценка, за да определи подходящ брой времеви диапазони. Например, предприятието може да определи, че са подходящи следните времеви диапазони:

а) до един месец;

б) от един до три месеца;

в) от три месеца до една година; както и

г) от една до пет години.

Б11А. Като съблюдава параграф 39, букви а) и б), предприятието не отделя внедрен дериватив от хибриден (комбиниран) финансов инструмент. За такъв инструмент предприятието прилага параграф 39, буква а).

Б11Б. В параграф 39, буква б) от предприятието се изисква да обяви количествен анализ на падежите за деривативните финансови задължения, който посочва оставащите падежи по договор, ако последните са ключови за разбирането на времевия график на паричните потоци. Такъв е например случаят с:

а) лихвен суап с оставащ срок на падежа 5 години в хеджиране на паричен поток на финансов актив или пасив с плаваща лихвена ставка.

б) всички задължения по заеми.

▼**M19**

Б11Б. В параграф 39, букви а) и б) от предприятието се изисква да обяви анализ на падежите за финансовите задължения, който посочва оставащите падежи по договор за някои финансови задължения. В това оповестяване:

а) когато контрагентът има избор кога да плати една стойност, пасивът се отнася към най-ранния период, в който предприятието може да бъде задължено да плати. Например финансови пасиви, които предприятието може да бъде задължено да изплати при поискване (например отворени депозити), се включват в най-ранния времеви диапазон.

б) когато предприятието е задължено да предоставя суми на вноски, всяка вноска се отнася към най-ранния период, в който предприятието може да бъде задължено да плати. Например, един ангажимент по неизтеглен кредит се включва във времевия диапазон, съдържащ най-ранната дата, на която може да бъде изтеглен.

в) за издадените договори за финансови гаранции, максималният размер на гаранцията се отнася към най-ранния период, в който тя може да бъде поискана.

Б11Е. Стойностите по договор, оповестени в анализа на падежите (както се изисква в параграф 39, букви а) и б)), са недисконтираните парични потоци по договорите, например:

а) брутните задължения по финансови лизинги (преди изваждане на финансовите разходи);

б) цените, уточнени във форуърдни споразумения за закупуване на финансови активи с парични средства;

в) нетните суми за лихвени суапове от вида „плащане на променливи лихви, получаване на фиксирани лихви“, при които се разменят нетни парични потоци;

г) договорените суми за размяна в деривативен финансов инструмент (например валутен суап), при който се разменят брутни парични потоци; както и

д) брутни задължения по заеми.

Подобни недисконтирани парични потоци се различават от сумата, отразена в отчета за финансовото състояние, тъй като тя се основава на дисконтирани парични потоци. Когато стойността за плащане не е фиксирана, стойността, която се оповестява, се определя чрез отнасяне към условията, съществуващи в края на отчетния период. Например, когато стойността за плащане варира съобразно промените в някакъв индекс, стойността, която се оповестява, може да се базира на нивото на индекса в края на отчетния период.

Б11Д. В параграф 39, буква в) от предприятието се изисква да опише как управлява ликвидния риск, съдържащ се в оповестените в количествените оповестявания (изисквани от параграф 39, букви а) и б)) компоненти. Предприятието оповестява анализ на падежа на финансовите активи, които то държи, за да управлява ликвидния риск (например високоликвидни финансови активи или такива, които биха генерирали парични постъпления за компенсиране на изходящите парични потоци поради финансови задължения), ако тази информация позволява на ползвателите на финансовите му отчети да оценят естеството и степента на ликвидния риск.

Б11Е. Други фактори, които предприятието може да отчете при предоставяне на изискваното в параграф 39, буква в) оповестяване, включват – без да се ограничават до – факта дали предприятието:

а) се ползва от кредитни улеснения (например кредитни линии на търговски книжа) или други кредитни линии (кредитни улеснения от типа „stand-by“), които може да използва, за да посрещне нуждите си от ликвидност;

б) има депозити в централни банки, за да посреща нуждите си от ликвидност;

▼M19

в) има диверсифицирани източници на финансиране;

г) има значителна концентрация на ликвиден риск или в активите си, или в източниците си на финансиране;

д) има, за управление на ликвидния риск, процедури за вътрешен контрол и планове за извънредни обстоятелства;

е) има инструменти, които включват условия за ускорено изплащане (например при снижаване на кредитния рейтинг на предприятието);

ж) има инструменти, които могат да изискват предоставянето на обезпечение (например марджин-кол за деривативи);

з) има инструменти, които позволяват на предприятието да избира дали да уреди финансовите си задължения чрез наличности (или друг финансов актив) или собствени акции; или

и) има инструменти, за които се отнасят условията на споразумения за общо уреждане на задълженията.

_____

▼B

Пазарен риск — анализ на чувствителността (параграфи 40 и 41)

Б17. Параграф 40, буква а) изисква анализ на чувствителността за всеки вид пазарен риск, на който е изложено предприятието. В съответствие с параграф Б3 предприятието решава как да обобщи информацията, за да покаже цялостната картина, без да смесва информация с различни характеристики относно излаганията на рискове от съществено различни икономически среди. Например:

а) предприятие, което търгува финансови инструменти, може да оповести тази информация отделно за финансовите инструменти за търгуване и тези, които не са за търгуване;

б) предприятието не би трябвало да обединява своята изложеност на пазарни рискове от области със свръхинфлация с изложеността си на същите пазарни рискове от области с много ниска инфлация.

Ако предприятието е изложено само на един вид пазарен риск в само една икономическа среда, то не показва информацията в разбивка.

Б18. Параграф 40, буква а) изисква анализът на чувствителността да покаже ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал от разумно възможни промени в съответната рискова променлива (например преобладаващи пазарни лихвени проценти, обменни курсове, цени на инструменти на собствения капитал или стокови цени). За тази цел:

а) предприятията не определят каква би била печалбата или загубата за периода, ако съответните рискови променливи са различни. Вместо това предприятията оповестяват ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал на ►M5 края на отчетния период ◄, приемайки че разумно възможната промяна в съответната рискова променлива е възникнала на ►M5 края на отчетния период ◄ и е била приложена към рисковите експозиции, които съществуват на тази дата. Например, ако предприятието има пасив с плаващ процент в края на годината, то би оповестило ефекта върху печалбата или загубата (т.е. разходите за лихви) за текущата година, ако лихвените проценти бяха варирали с разумно възможни стойности;

б) предприятията не оповестяват ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал за всяка промяна в рамките на един обхват от разумно възможни промени на съответната рискова променлива. Оповестяването на ефектите на промените на границите на разумно възможния обхват е достатъчно.

▼B

Б19. При определянето на това, какво е разумно възможна промяна в съответната рискова променлива, предприятието взема предвид:

а) икономическата среда, в която функционира. Разумно възможната промяна не включва малко вероятни или „най-лошите“ сценарии, или „стрес тестове“. Освен това, ако процентът на промяна на основната рискова променлива е постоянен, предприятието не променя избраната разумно възможна промяна в рисковата променлива. Нека например лихвените проценти да бъдат 5 процента и предприятието да е определило, че колебание в лихвените проценти от ± 50 основни пункта е разумно възможно. То би оповестило ефекта върху печалбата или загубата и собствения капитал, ако лихвените проценти се променят на 4,5 % или 5,5 %. В следващия период лихвените проценти са се увеличили на 5,5 %. Предприятието поддържа предположението си, че лихвените проценти може да се колебаят с ± 50 основни пункта (тоест процентът на промяна на лихвените проценти е постоянен). То ще декларира ефекта върху печалбата или загубата и собствения му капитал, ако лихвените проценти се променят на 5 или 6 %. Не е нужно предприятието да преразглежда преценката си, че може да се очаква лихвените проценти да варират с ± 50 основни пункта, освен ако има доказателство, че лихвените проценти са станали значително по-колебливи;

б) времевата рамка, в която то прави оценката. Анализът на чувствителността показва ефектите на промени, които се считат за разумно възможни през периода до следващия път, когато предприятието ще представи тези оповестявания, което обикновено е неговият следващ годишен отчетен период.

Б20. Параграф 41 разрешава предприятието да използва анализ на чувствителността, който отразява взаимозависимостите между рисковите променливи, като например, методологията „стойност, изложена на риск“, ако то използва този анализ, за да управлява излагането си на финансови рискове. Това се прилага дори ако такава методология оценява само възможността за загуба и не оценява възможността за печалба. Такова предприятие може да спази параграф 41, буква а) чрез оповестяване на вида на използвания модел „стойност, изложена на риск“ (например дали моделът се основава на симулациите Монте Карло), обяснение за това, как работи моделът, и главните предположения (например периода на държане и нивото на увереност). Предприятията могат също да оповестят наблюдавания исторически период и претеглянията, които са прилагани към наблюденията в рамките на този период, обяснение как са разглеждани възможностите за избор при изчисленията и кои променливости и корелации (или, алтернативно, симулации на разпределение на вероятностите Монте Карло) са използвани.

Б21. Предприятието предоставя анализи на чувствителността за целия си бизнес, но може да предоставя различни видове анализи на чувствителността за различните групи финансови инструменти.

Лихвен риск

▼M53

Б22. *Лихвен риск* възниква по лихвоносни финансови инструменти, признати в отчета за финансовото състояние (например придобити или емитирани дългови инструменти) и по някои финансови инструменти, които не са признати в отчета за финансовото състояние (например някои кредитни ангажименти).

▼B

Валутен риск

Б23. *Валутен риск* (или риск на валутната обмяна) възниква по финансови инструменти, които са деноминирани в чуждестранна валута, тоест в парична единица, различна от функционалната парична единица, в която са оценени. За целите на настоящия МСФО, валутен риск не възниква от финансови инструменти, които са непарични позиции, или от финансови инструменти, деноминирани във функционалната парична единица.

Б24. Анализът на чувствителността се оповестява за всяка парична единица, за която рискът, на който е изложено предприятието е, значителен.

Друг ценови риск

Б25. *Друг ценови риск* възниква по финансови инструменти на собствения капитал поради промени, например, в стоковите цени или цените на инструментите на собствения капитал. За да спази параграф 40, предприятието може да оповести ефекта от намалението в определен индекс на фондовия пазар, стокова цена или друга рискова променлива. Например, ако предприятието дава гаранции по остатъчната стойност, които са финансови инструменти, то оповестява увеличението или намалението в стойността на активите, към които се прилага гаранцията.

Б26. Два примера за финансови инструменти, които пораждат ценови риск на собствения капитал, са притежаването на собствен капитал на друго предприятие и инвестиция в тръст, който от своя страна притежава инвестиции в инструменти на собствения капитал. Други примери включват форуърдни договори и опции за купуване или продаване на определени количества от инструменти на собствения капитал и суапове, които са индексирани към цени на собствен капитал. Справедливите стойности на такива финансови инструменти се влияят от промените в пазарните цени на лежащите в основата им инструменти на собствения капитал.

▼M53

Б27. В съответствие с параграф 40, буква а) чувствителността на печалбата или загубата (която възниква например от инструменти, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата) се оповестява отделно от чувствителността на другия всеобхватен доход (която възниква например от инвестиции в инструменти на собствения капитал, промените на справедливата стойност на които се представя в друг всеобхватен доход).

▼B

Б28. Финансови инструменти, които предприятието класифицира като инструменти на собствения капитал, не се преоценяват. Нито печалбата или загубата, нито собственият капитал зависят от риска на цените на собствения капитал на тези инструменти. Поради това не е необходим анализ на чувствителността.

▼M30

ОТПИСВАНЕ (ПАРАГРАФИ 42В—423)

Продължаващо участие (параграф 42В)

Б29. С оглед прилагане на изискванията за оповестяване в параграфи 42Д—42З оценяването на продължаващото участие в прехвърлен финансов актив се извършва на равнището на отчитащото се предприятие. Ако дъщерно предприятие например прехвърли на трета несвързана страна финансов актив, в който компанията майка има продължаващо участие, дъщерното предприятие не взима предвид това участие, когато определя в своите самостоятелни финансови отчети (т.е. когато самото то е отчитащата се структура) дали самото то има продължаващо участие в прехвърления актив. Когато обаче в консолидираните финансови отчети (т.е. на цялото обединение) компанията майка определя дали има продължаващо участие в прехвърлен от свое дъщерно предприятие актив, тя взима предвид продължаващото участие (на самата нея или на друг член на обединението).

▼M48

Б30. Предприятието няма продължаващо участие в прехвърлен финансов актив, ако в рамките на прехвърлянето нито запазва договорните права или задължения, присъщи на прехвърления финансов актив, нито придобива нови договорни права или задължения, свързани с него. Предприятието няма продължаващо участие в прехвърлен финансов актив, ако няма нито участие в бъдещата възвращаемост на прехвърления финансов актив, нито задължение да извършва каквито и да е бъдещи плащания във връзка с него. Понятието „плащане“ в този контекст не включва паричните потоци на прехвърления финансов актив, които предприятието събира и е длъжно да върне на приобретателя.

Б30А. Когато предприятието прехвърля финансов актив, то може да запази правото да обслужва този финансов актив срещу възнаграждение, което е включено например в договор за обслужване. Предприятието оценява договора за обслужване в съответствие с насоките в параграфи 42В и Б30, за да реши дали има продължаващо участие в резултат на договора за обслужване за целите на изискванията за оповестяване. Например, обслужващото лице ще има продължаващо участие в прехвърления финансов актив, за целите на изискванията за оповестяване, ако таксата за обслужване зависи от сумата и времето на възникване на паричните потоци, събрани от прехвърления финансов актив. Аналогично, обслужващото лице има продължаващо участие за целите на изискванията за оповестяване, ако поради неизпълнение на прехвърления финансов актив няма да се плаща в пълен размер фиксирана такса. При тези примери, обслужващото лице има участие в бъдещата възвращаемост на прехвърления финансов актив. Тази оценка не зависи от това дали се очаква събраната такса да компенсира адекватно предприятието за предоставеното обслужване.

▼M30

Б31. Продължаващо участие в прехвърлен финансов актив може да произтече от договорни разпоредби в споразумението за прехвърляне или от друго споразумение с получателя на прехвърлените активи или с трета страна, която се включва във връзка с прехвърлянето.

Прехвърлени и неизцяло отписани финансови активи

Б32. В параграф 42Г се изисква оповестяване когато всички прехвърлени финансови активи или някои от тях не подлежат на отписване. Тези оповестявания се изискват на всяка отчетна дата, на която предприятието продължава да признава прехвърлените финансови активи, независимо от датата на извършване на прехвърлянията.

Видове продължаващо участие (параграфи 42Д—42З)

Б33. В параграфи 42Д—42З се изискват количествени и качествени оповестявания за всеки вид продължаващо участие в отписани финансови активи. Предприятието обединява продължаващото си участие по видове, които дават точна представа за изложеността му на риск. Например предприятието може да обедини продължаващото си участие по видове финансови инструменти (например обезпечения или кол-опции) или видове прехвърляне (фактуриране на вземания, секюритизации и отдаване на заем на ценни книжа).

▼M30

Анализ на падежите на недисконтираните изходящи парични потоци, необходими за обратното закупуване на прехвърлени активи (параграф 42Д, буква д))

Б34. В параграф 42Д, буква д) от предприятието се изисква да оповести анализ на падежите на недисконтираните изходящи парични потоци, необходими за обратното закупуване на отписани финансови активи или на други суми, платими на получателя във връзка с отписаните финансови активи, с цел да се покаже оставащият договорен срок до падежа на активите, обект на продължаващо участие. В този анализ се разграничават изискуемите за плащане парични потоци (например форуърди), паричните потоци, които евентуално ще бъдат изискуеми за плащане (например писмени пут-опции), както и паричните потоци, които предприятието може да реши да плати (например закупени кол-опции).

Б35. При изготвянето на изисквания в параграф 42Д, буква д) анализ на падежите предприятието само преценява как да определи подходящ брой времеви интервали. Например предприятието може да прецени, че са подходящи следните падежни времеви интервали:

а) до един месец;

б) от един до три месеца;

в) от три до шест месеца;

г) от шест месеца до една година;

д) от една до три години;

е) от три до пет години; и

ж) над пет години.

Б36. Ако възможните падежи са няколко, паричните потоци се включват въз основа на най-ранната дата, на която предприятието трябва или му е позволено да извърши плащане.

Количествена информация (параграф 42Д, буква е))

Б37. Изискваната в параграф 42Д, буква е) количествена информация съдържа описание на отписаните финансови активи и естеството и целта на продължаващото участие в активите след прехвърлянето им. В нея се описват и рисковете, на които е изложено предприятието, в частност:

а) описание на начина, по който предприятието управлява риска, присъщ на продължаващото участие в отписаните финансови активи.

б) дали предприятието е задължено да понесе загуби преди останалите страни, както и степенуването и сумата на загубите, понесени от страните, чийто дял в актива е с по-ниска степен от този на предприятието (т.е. неговото продължаващо участие в актива).

в) описание на задействащите механизми, свързани със задължения за предоставяне на финансова подкрепа или обратно закупуване на прехвърлен финансов актив.

▼M30

Печалба или загуба при отписване (параграф 42Ж, буква а))

Б38. В параграф 42Ж, буква а) от предприятието се изисква да оповестява печалбата или загубата при отписване на финансов актив, в който предприятието има продължаващо участие. Предприятието оповестява дали при отписването е налице печалба или загуба поради факта, че справедливата стойност на компонентите на вече отписания актив (т.е. участието в отписания актив и участието, задържано от предприятието) се различават от справедливата стойност на вече отписания актив като цяло. В този случай предприятието оповестява и дали в оценяването на справедливата стойност е била взета предвид съществена информация, която не се е основавала на данни от наблюдаван пазар, както е посочено в параграф 27А.

Допълнителна информация (параграф 423)

Б39. Изискваните в параграфи 42Г—42Ж оповестявания може и да не са достатъчни с оглед постигането на заложените в параграф 42Б цели на оповестяването. В такъв случай предприятието оповестява всякаква допълнителна информация, която смята за необходимо с оглед постигането на тези цели. Предприятието само преценява според обстоятелствата количеството допълнителна информация, която е необходимо да предостави, за да удовлетвори информационните потребности на ползвателите, както и на кои аспекти в нея да наблегне и до каква степен. Необходимо е да се поддържа равновесие между претоварването на финансовите отчети с излишни подробности, които може да не помогнат на ползвателите на финансовите отчети, и пропускането на важна информация в резултат на прекалено обобщаване.

▼M34

Компенсиране на финансови активи и финансови пасиви

(параграфи 13А—13Е)

Обхват (параграф 13А)

Б40. Оповестяванията в параграфи 13Б—13Д се прилагат към всички признати финансови инструменти, които се компенсират в съответствие с параграф 42 от МСС 32. Освен това, финансовите инструменти попадат в обхвата на изискваните в параграфи 13Б—13Д оповестявания, ако са обхванати от юридически упражняемо глобално компенсаторно споразумение или подобна договореност, която се прилага към подобни финансови инструменти и сделки, независимо дали инструментите се компенсират в съответствие с параграф 42 от МСС 32 или не.

Б41. Посочените в параграф 13А и Б40 подобни договорености включват споразумения за клиринг на деривативи, глобални споразумения за обратно изкупуване, глобални споразумения за заемане на ценни книжа и всички свързани права на финансово обезпечение. Посочените в параграф Б40 подобни финансови инструменти и сделки включват деривативите, репо споразуменията и обратните репо споразумения, заемането на ценни книжа и споразуменията за това. Примери за финансови инструменти, които не попадат в обхвата на параграф 13А, са кредитите и потребителските влогове в една и съща институция (освен ако не са компенсирани в отчета за финансовото състояние), както и финансовите инструменти, които са обект само на гаранционно споразумение.

Оповестявания на количествена информация за признатите финансови активи и признатите финансови пасиви на предприятието в рамките на параграф 13А (параграф 13В)

Б42. Оповестяванията за финансови инструменти в съответствие с параграф 13В могат да бъдат обект на различни изисквания за оценяване (например платим актив по споразумение за обратно изкупуване може да се оценява по амортизационна стойност, а дериватив — по справедлива стойност). Предприятието включва инструментите по признатата им стойност и посочва в съответните оповестявания всякакви различия при оценяването вследствие на това.

▼**M34**

Оповестяване на общата стойност на признатите финансови активи и признатите финансови пасиви на предприятието в рамките на параграф 13A (параграф 13B, буква а))

Б43. Изискваните в параграф 13B, буква а) стойности се отнасят до признатите финансови инструменти, компенсирани в съответствие с параграф 42 от МСС 32. Те се прилагат и към признатите финансови инструменти, обхванати от юридически упражняемо глобално компенсаторно споразумение или подобна договореност, независимо дали инструментите удовлетворяват компенсаторните критерии или не. Изискваните в параграф 13B, буква а) оповестявания обаче не се отнасят до стойностите, които са признати в резултат на гаранционни споразумения и не удовлетворяват компенсаторните критерии в параграф 42 от МСС 32; към тях се прилагат изискванията на параграф 13B, буква г).

Оповестяване на компенсираните в съответствие с критериите в параграф 42 от МСС 32 суми (параграф 13B, буква б))

Б44. Съобразно параграф 13B, буква б), при определянето на нетните суми в отчета за финансовото състояние предприятията оповестяват компенсираните в съответствие с параграф 42 от МСС 32 суми. Стойността на признатите финансови активи и пасиви, обхванати от същото компенсаторно споразумение, се посочва в оповестяванията на финансовите активи и пасиви. Оповестяват се обаче (например в таблица) само сумите, обект на компенсиране. Например, предприятие може да има признат деривативен актив и признат деривативен пасив, които удовлетворяват компенсаторните критерии в параграф 42 от МСС 32. Ако общата стойност на деривативния актив е по-висока от тази на деривативния пасив, в таблицата за оповестяване на финансовите активи се посочва цялата стойност както на деривативния актив (в съответствие с параграф 13B, буква а)), така и на деривативния пасив (в съответствие с параграф 13B, буква б)). От друга страна, въпреки че в таблицата за оповестяване на финансовите активи се посочва цялата стойност на деривативния пасив (в съответствие с параграф 13B, буква а)), в нея се посочва само стойността на деривативния актив (в съответствие с параграф 13B, буква б)), равна на тази на деривативния пасив.

Оповестяване на нетните суми в отчета за финансовото състояние (параграф 13B, буква в))

Б45. Ако предприятието има инструменти, които подлежат на посочените в параграф 13A оповестявания, но не удовлетворяват компенсаторните критерии в параграф 42 от МСС 32, те се оповестяват, като изискваната от параграф 13B, буква в) стойност е равна на изискваната в параграф 13B, буква а).

Б46. Стойностите, които се оповестяват съобразно параграф 13B, буква в), се равняват с тези, посочени в съответните отделни статии-редове в отчета за финансовото състояние. Например, ако предприятието определи, че обобщаването или разбивката на стойностите от съответните отделни статии-редове в отчета за финансовото състояние предоставя по-полезна информация, то трябва да направи равнение на обобщените или разбити стойности, оповестени по параграф 13B, буква в), с посочените в съответните отделни редове в отчета за финансовото състояние

▼**M34**

Оповестяване на сумите, обхванати от юридически упражняемо глобално компенсаторно споразумение или подобна договореност, които иначе не са включени в параграф 13В, буква б) (параграф 13В, буква г))

Б47. В параграф 13В, буква г) от предприятието се изисква да оповестява сумите, обхванати от юридически упражняемо глобално компенсаторно споразумение или подобна договореност, които иначе не са включени в параграф 13В, буква б). Параграф 13В, буква г), подточка i) се отнася за признатите финансови инструменти, които не удовлетворяват някои от компенсаторните критерии в параграф 42 от МСС 32 (например текущи компенсаторни права, които не удовлетворяват критерия в параграф 42, буква б) от МСС 32, или условни компенсаторни права, упражними само при неизпълнение, неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност на контрагент).

Б48. Параграф 13В, буква г), подточка ii) се отнася за финансовото обезпечение (включително парично) — получено или с поето задължение за предоставянето му. Финансовите инструменти, получени като обезпечение или с поето задължение да служат за такова обезпечение, се оповестяват по справедлива стойност. Оповестените в съответствие с параграф 13В, буква г), подточка ii) суми са във връзка с действително полученото обезпечение или с действително поетото задължение за предоставяне на обезпечение, а не с признатите платими или дължими суми в резултат на връщането или обратното получаване на такова обезпечение.

Ограничения по отношение на оповестяваните по параграф 13В, буква г) суми (параграф 13Г)

Б49. При оповестяванията в съответствие с параграф 13В, буква г) предприятието трябва да вземе предвид въздействието от прекомерното обезпечаване при даден финансов инструмент. За тази цел то първо трябва да приспадне оповестените съобразно параграф 13В, буква г), подточка i) суми от тези, оповестени съобразно параграф 13В, буква в). След това оповестените съобразно параграф 13В, буква г), подточка ii) суми се ограничават до остатъчната сума в параграф 13В, буква в) за този инструмент. Ако обаче компенсаторните права по отношение на финансовите инструменти могат да бъдат упражнени, те могат да бъдат включени в оповестяванията в съответствие с параграф 13Г.

Описание на компенсаторните права, обхванати от юридически упражними глобални компенсаторни споразумения и подобни договорености (параграф 13Д)

Б50. Предприятието описва видовете компенсаторни права и подобните договорености, оповестени в съответствие с параграф 13В, буква г), включително естеството на тези права. То например условните си права. За инструментите, обект на компенсаторни права, които не зависят от бъдещо събитие, но същевременно не изпълняват останалите критерии в параграф 42 от МСС 32, предприятието описва причините за неудовлетворяване на критериите. За всяко полученото обезпечение или поето задължение за предоставяне на обезпечение, предприятието описва условията на гаранционното споразумение (например когато обезпечението е ограничено).

Оповестяване по вид финансов инструмент или контрагенти

Б51. Изискваните в параграф 13В букви а)—д) количествени оповестявания могат да бъдат групирани по вид финансов инструмент или сделка (например деривативи, репо споразумения и обратни репо споразумения или заемане на ценни книжа и споразумения за заемане на ценни книжа).

▼**M34**

Б52. Друга възможност е предприятието да групира изискваните в параграф 13В букви а)—в) количествени оповестявания по вид финансов инструмент, а изискваните в параграф 13В букви в)—д) количествени оповестявания — по контрагенти. Ако предприятието предостави изискваната информация по контрагенти, то не е задължено да посочва имената им. Обозначенията на контрагентите обаче (контрагент А, контрагент Б, контрагент В и т.н.) трябва да са едни и същи през годините за представените години, така че да се позволи съпоставимост. Внимание се отделя на качествените оповестявания с оглед предоставянето на допълнителна информация за всеки от контрагентите. Когато оповестяванията по параграф 13В букви в)—д) се предоставят от контрагент, всяка сума, която е съществена от гледна точка на общите суми за контрагента, се оповестява отделно, а останалите несъществени поотделно суми за контрагента се обобщават в една статия-ред.

Други

Б53. Специфичните оповестявания по параграфи 13В—13Д са минимални изисквания. За целите на параграф 13Б може да се наложи предприятието да ги допълни с други (качествени) оповестявания в зависимост от условията на юридически упражнимите глобалните компенсаторни споразумения или свързаните договорености, включително естеството на компенсаторните права и тяхното реално или потенциално въздействие върху финансовото състояние на предприятието.

▼B

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 8

Оперативни сегменти

ОСНОВЕН ПРИНЦИП

1. Предприятието оповестява информация, за да позволи на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството и финансовите резултати на бизнес дейностите, в които то предприема, и икономическата среда, в която оперира.

ОБХВАТ

2. Настоящият МСФО се прилага за:

   а) отделните или индивидуални финансови отчети на предприятие:

      i) чиито дългови или капиталови инструменти се търгуват на публичен пазар (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари), или

      ii) което подава или е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия по ценни книжа или друга регулаторна организация за целите на издаване на какъвто и да било клас инструменти на публичния пазар; и

   б) консолидираните финансови отчети на група с предприятие майка:

      i) чиито дългови или капиталови инструменти се търгуват на публичен пазар (национална или международни фондови борси или извънборсови пазари, както местни, така и регионални пазари) или

      ii) което регистрира или е в процес на регистриране на своите финансови отчети пред комисия по ценни книжа или друг регулаторен орган с цел емитиране на какъвто и да клас инструменти на публичния пазар.

3. Ако предприятие, за което не се изисква да прилага настоящия МСФО, избере да оповести информация за сегменти, която не е в съответствие с настоящия МСФО, то не описва информацията като сегментна информация.

4. Ако финансовият отчет съдържа както консолидираните финансови отчети на предприятие майка, което е в обхвата на настоящия МСФО, така и отделните финансови отчети на предприятието майка, сегментната информация се изисква само в консолидираните финансови отчети.

ОПЕРАТИВНИ СЕГМЕНТИ

5. Оперативен сегмент е компонент на предприятието:

   а) който предприема бизнес дейности, от които може да получава приходи и понася разходи (включително приходи и разходи, свързани със сделки с други компоненти на същото предприятие);

   б) чиито оперативни резултати редовно се преглеждат от ръководителя на предприятието, вземащ главните оперативни решения, при вземането на решения относно ресурсите, които да бъдат разпределени към сегмента, и оценяване на резултатите от дейността му; и

▼B

в) за който е налице отделна финансова информация.

Оперативен сегмент може да предприема бизнес дейности, за които още не получава приходи, например, операциите по създаване на предприятие могат да бъдат оперативен сегмент преди да печелят приходи.

6. Не всяка част от предприятието непременно е оперативен сегмент или част от оперативен сегмент. Например централното управление на корпорацията или някои функционални отдели може да не печелят приходи или може да печелят приходи, които са случайни за дейностите на предприятието, и не биха били оперативни сегменти. За целите на настоящия МСФО плановете на предприятието за доходи след напускане не са оперативни сегменти.

7. Терминът „ръководител, вземащ главните оперативни решения“ идентифицира функция, а не непременно ръководител със специфична длъжност. Тази функция е да разпределя ресурсите към и да оценява резултатите от дейността на оперативните сегменти на предприятието. Често ръководителят на предприятието, вземащ главните оперативни решения, е неговият главен изпълнителен директор или главен оперативен директор, обаче също така може да е примерно група от изпълнителни директори или други.

8. За много предприятия трите характеристики на оперативните сегменти, описани в параграф 5, ясно идентифицират техните оперативни сегменти. Предприятието обаче може да произвежда отчети, в които неговите бизнес дейности са представени по най-различни начини. Ако ръководителят, вземащ главните оперативни решения, използва повече от един комплект сегментна информация, други фактори може да идентифицират една-единствена съвкупност от компоненти като съставляваща оперативните сегменти на предприятието, включително естеството на бизнес дейностите на всеки компонент, наличието на ръководители, отговарящи за тях, и информацията, представяна на съвета на директорите.

9. Обикновено оперативният сегмент има ръководител на сегмента, който е пряко отговорен пред и поддържа редовна връзка с ръководителя, вземащ главните оперативни решения, за да обсъждат оперативните дейности, финансовите резултати, прогнозите или плановете за сегмента. Терминът „ръководител на сегмента“ идентифицира функция, а не непременно ръководител със специфична длъжност. Ръководителят, вземащ главните оперативни решения, може да бъде също сегментния ръководител за някои оперативни сегменти. Един ръководител може да бъде сегментен ръководител за повече от един оперативен сегмент. Ако характеристиките по параграф 5 се прилагат към повече от една съвкупност от компоненти на организацията, но има само една-единствена съвкупност, за която се търси отговорност от сегментните ръководители, тази съвкупност от компоненти съставлява оперативните сегменти.

10. Характеристиките по параграф 5 може да се прилагат за две или повече припокриващи се съвкупности от компоненти, за които се търси отговорност на ръководители. Тази структура понякога се нарича матрична форма на организация. Например в някои предприятия някои ръководители отговарят за различни линии на продукти и услуги из целия свят, докато други ръководители отговарят за определени географски области. Ръководителят, вземащ главните оперативни решения, следва да бъде информиран редовно за оперативните резултати и на двете съвкупности от компоненти и да разполага с финансова информация и за двете съвкупности. В тази ситуация предприятието определя коя съвкупност от компоненти съставлява оперативните сегменти чрез съблюдаване на основния принцип.

▼B

СЕГМЕНТИ НА ОТЧИТАНЕ

11. Предприятието отчита отделно информация за всеки оперативен сегмент, който:

а) е бил идентифициран в съответствие с параграфи 5—10 или е резултат от обединяването на два или повече от тези сегменти в съответствие с параграф 12, и

б) надхвърля количествените прагове в параграф 13.

Параграфи 14—19 определят други ситуации, при които трябва да се отчете отделна информация за оперативен сегмент.

Критерии за обединяване

12. Оперативните сегменти често показват сходни дългосрочни резултати на дейност, ако имат сходни икономически характеристики. Например биха се очаквали сходни дългосрочни средни брутни маржове за два оперативни сегменти, ако техните икономически характеристики са сходни. Два или повече оперативни сегмента могат да бъдат обединени в един оперативен сегмент, ако обединяването е в съответствие с основния принцип на настоящия МСФО, сегментите имат сходни икономически характеристики и сегментите са сходни във всяко от следните отношения:

а) естеството на продуктите и услугите;

б) естеството на производствените процеси;

в) вида или класа клиенти за техните продукти и услуги;

г) методите, използвани, за разпространяване на техните продукти или за предоставяне техните услуги; и

д) ако е приложимо, естеството на регулативната среда, например, банки, застраховане или предприятия за обществени услуги.

Количествени прагове

13. Предприятието отчита отделно информация за оперативен сегмент, който отговаря на който и да е от следните количествени прагове:

а) неговите отчетени приходи, включващи както продажби на външни клиенти, така и продажби или трансфери между сегменти, е 10 % или повече от комбинираните приходи, вътрешни и външни, на всички оперативни сегменти.

б) абсолютната сума на неговата отчетена печалба или загуба е 10 % или повече от по-голямата в абсолютна сума от: i) комбинираната отчетена печалба от всички оперативни сегменти, които не са отчели загуба, и ii) комбинираната отчетена загуба от всички оперативни сегменти, които са отчели загуба.

в) неговите активи са 10 % или повече от комбинираните активи на всички оперативни сегменти.

▼B

Оперативните сегменти, които не отговарят на никой от количествените прагове, могат да бъдат считани за сегменти на отчитане, и оповестявани отделно, ако ръководството смята, че информацията за сегмента би била полезна за ползвателите на финансовите отчети.

14. Предприятието може да комбинира информация относно оперативни сегменти, които не отговарят на количествените прагове, с информация за други оперативни сегменти, които не отговарят на количествените прагове, за да произведе сегмент на отчитане, само ако оперативните сегменти имат подобни икономически характеристики и съдържат повечето от критериите за обединяване, изброени в параграф 12.

15. Ако общата сума на външните приходи, отчетени от оперативни сегменти, представляват по-малко от 75 % от приходите на предприятието, допълнителни оперативни сегменти се идентифицират като сегменти на отчитане (дори ако те не отговарят на критериите по параграф 13), докато най-малко 75 % от приходите на предприятието бъдат включени в сегменти на отчитане.

16. Информацията относно други бизнес дейности и оперативни сегменти, които не са сегменти на отчитане, се комбинира и оповестява в категория „всички други сегменти“ отделно от други изравняващи статии при равненията, изисквани по параграф 28. Описват се източниците на приходите, включени в категорията „всички други приходи“.

17. Ако ръководството прецени, че оперативен сегмент, идентифициран като сегмент на отчитане в непосредствено предхождащия период, продължава да е от значение, информацията за този сегмент продължава да се отчита отделно в текущия период, дори ако вече не отговаря на критериите за отчитане по параграф 13.

18. Ако оперативен сегмент е идентифициран като сегмент на отчитане в текущия период в съответствие с количествените прагове, данните за сегмента за предходния период, представени за сравнителни цели, се преизчисляват, за да отразят новоопределения сегмент на отчитане като отделен сегмент, дори ако този сегмент не е удовлетворявал критериите за отчитане по параграф 13 в предходния период, освен когато необходимата информация не е налице и разходите да се разработи биха били прекомерно големи.

19. Съществува практическа граница за броя на сегментите на отчитане, които предприятието оповестява отделно, отвъд която сегментната информация може да стане прекалено подробна. Въпреки че не е определена никаква прецизна граница, когато броят на сегментите, които подлежат на отчитане в съответствие с параграфи 13—18, надхвърли 10, предприятието следва да обмисли дали не е достигната практическата граница.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

20. Предприятието оповестява информация, за да позволи на ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството и финансовите резултати на бизнес дейностите, които то е предприело, и икономическите среди, в които оперира.

21. За да приложи принципа в параграф 20, предприятието оповестява следното за всеки период, за който се представя ►M5 отчет за всеобхватния доход ◄:

а) обща информация, както е описана в параграф 22;

▼B

б) информация относно отчетената печалба или загуба на сегмента, включително определени приходи и разходи, включени в отчетената печалба или загуба на сегмента, активите на сегмента, пасивите на сегмента и базата за оценяване, както са описани в параграфи 23—27; и

в) равненията на общите суми на приходите на сегмента, отчетената печалба или загуба на сегмента, активите на сегмента, пасивите на сегмента и други съществени позиции на сегмента, с кореспондиращите им суми на предприятието, както е описано в параграф 28.

▼M5

Изискват се изравнявания на сумите в отчета за финансовото състояние на отчетните сегменти към сумите в отчета за финансовото състояние на предприятието към всяка дата, на която се представя отчет за финансовото състояние. Информацията за предходни периоди следва да се преработи както е описано в параграфи 29 и 30.

▼B

Обща информация

▼M43

22. Дадено предприятие оповестява следната обща информация:

а) факторите, използвани за идентифициране на сегментите на отчитане на предприятието, включително базата на организация (например дали ръководството е избрало да организира предприятието според различията в продуктите и услугите, географските области, регулаторната среда или комбинация от фактори и дали оперативните сегменти са обединени);

аа) преценката, използвана от ръководството при прилагане на критерия за обединяване в параграф 12. Това включва кратко описание на оперативните сегменти, които са обединени по този начин, и икономическите показатели, които са били оценени при определянето, че обединените оперативни сегменти имат сходни икономически характеристики. и

б) видовете продукти и услуги, от които всеки сегмент на отчитане генерира своите приходи.

▼B

Информация за печалбата или загубата, активите и пасивите

▼M22

23. Дадено предприятие отчита оценка на печалбата или загубата за всеки отчетен сегмент. Предприятието отчита оценка на съвкупните активи и пасиви за всеки отчетен сегмент, ако такива размери редовно се предоставят на ръководителя, вземащ главните оперативни решения. То също така оповестява следното за всеки отчетен сегмент, ако конкретните размери са включени в оценката на сегментната печалба или загуба, преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, или са му редовно предоставяни по друг начин, дори ако не са включени в тази оценка на сегментната печалба или загуба:

а) постъпления от външни клиенти;

▼B

б) приходи от сделки с други оперативни сегменти на същото предприятие;

в) приходи от лихви;

г) разходи за лихви;

▼B

д) амортизация;

▼M5

е) съществени статии на приходи и разходи, оповестени в съответствие с параграф 97 на МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.);

▼B

ж) дела на предприятието в печалбата или загубата на асоциирани и съвместни предприятия, отчетен по метода на собствения капитал;

з) разходите или приходите от данъци върху дохода; и

и) съществените непарични позиции, различни от амортизация.

Предприятието отчита приходите от лихви отделно от разходите за лихви за всеки сегмент на отчитане, освен когато преобладаващата част от приходите на сегмента са от лихви и ръководителят, вземащ главните оперативни решения, разчита главно на нетните приходи от лихви, за да оцени резултатите от дейността на сегмента и да взема решения относно ресурсите, които да бъдат разпределени към сегмента. В тази ситуация предприятието може да отчете приходите от лихви на този сегмент нетно от неговите разходи за лихви и да оповести, че е направило това.

▼M31

24. Ако конкретните суми са включени в размера на сегментните активи, преглеждани от главния експлоатационен ръководител, или дори и да не са включени в размера на сегментните активи, са предоставяни по друг начин редовно на главния експлоатационен ръководител, за всеки отчетен сегмент дадено предприятие следва да оповести следното:

▼B

а) сумата на инвестициите в асоциирани и съвместни предприятия, отчетени по метода на собствения капитал; и

▼M31

б) сумите от добавки към нетекущи активи [1], различни от финансови инструменти, активи с отсрочен данък, нетни активи по план с дефинирани доходи (вж. МСС 19 „Доходи на наети лица“) и права, произтичащи от застрахователни договори.

▼B

ОЦЕНЯВАНЕ

25. Сумата на всяка отчетена позиция на сегмента е оценката, отчетена пред ръководителя, вземащ главните оперативни решения, за целите на вземане на решения относно разпределянето на ресурси към сегмента и оценяването на резултатите от неговата дейност. Корекциите и елиминиранията, направени при изготвянето на финансовите отчети на предприятието и разпределянето на приходи, разходи и печалби или загуби се включват при определянето на отчетената сегментна печалба или загуба, само ако са включени в оценката на печалбата или загубата на сегмента, която се използва от ръководителя, вземащ главните оперативни решения. По същия начин, само тези активи и пасиви, които са включени в оценките на сегментните активи и сегментните пасиви, които се използват от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, се отчитат за този сегмент. Ако сумите се разпределят към отчетените сегментни печалба или загуба, активи или пасиви, тези суми се разпределят на разумна база.

[1] За активите, класифицирани съгласно представянето на ликвидността, нетекущите активи са активи, включващи суми, за които се очаква да бъдат възстановени повече от дванадесет месеца ►M5 след края на отчетния период ◄.

▼B

26. Ако ръководителят, вземащ главните оперативни решения, използва само една оценка на печалбата или загубата на оперативния сегмент, активите на сегмента или пасивите на сегмента при оценяване резултатите от дейността на сегмента и при решаване как да разпредели ресурсите; сегментните печалба или загуба, активи и пасиви се отчитат по тези оценки. Ако ръководителят, вземащ главните оперативни решения, използва повече от една оценка на печалбата или загубата на оперативния сегмент, активите на сегмента или пасивите на сегмента, отчетените оценки са тези, които ръководството счита, че са определени в съответствие с принципите за оценяване, които най-много съответстват на тези, използвани при оценяване на кореспондиращите суми във финансовите отчети на предприятието.

27. Предприятието предоставя обяснение на оценките на печалбата или загубата на сегмента, активите на сегмента и пасивите на сегмента за всеки сегмент на отчитане. Предприятието оповестява поне следното:

а) счетоводната база за всякакви сделки между сегменти на отчитане;

б) естеството на всякакви разлики между оценките на печалбите или загубите на сегментите на отчитане и печалбата или загубата на предприятието преди разходите или приходите от данъци върху дохода и преустановените дейности (ако не е очевидно от равненията, описани в параграф 28). Тези различия биха могли да включват счетоводна политика и политика за разпределяне на централно понесени разходи, които са необходими за разбирането на отчетената сегментна информация;

в) естеството на каквито и да било разлики между оценките на активите на сегментите на отчитане и активите на предприятието (ако не е очевидно от равненията, описани в параграф 28). Тези различия биха могли да включват счетоводна политика и политика за разпределяне на съвместно използвани активи, които са необходими за разбирането на отчетената сегментна информация;

г) естеството на каквито и да било разлики между оценките на пасивите на сегментите на отчитане и пасивите на предприятието (ако не е очевидно от равненията, описани в параграф 28). Тези различия биха могли да включват счетоводна политика и политика за разпределяне на съвместно усвоявани пасиви, които са необходими за разбирането на отчетената сегментна информация;

д) естеството на каквито и да било промени от предходни периоди в методите за оценяване, използвани за определяне на отчетената печалба или загуба на сегмента, и ефекта, ако има такъв, на тези промени върху оценката на печалбата или загубата на сегмента;

е) естеството и ефекта на каквито и да било асиметрични разпределения към сегментите на отчитане. Например, предприятието би могло да разпредели разходи за амортизация към сегмент, без да разпредели съответните амортизируеми активи към този сегмент.

Равнения

▼M43

28. Предоставя изготвянето на равнения на всяко от следните:

▼B

а) общата сума на приходите на сегментите на отчитане с приходите на предприятието;

▼B

б) общата сума на оценките на печалбата или загубата на сегментите на отчитане с печалбата или загубата на предприятието преди разходите за данъци (приходите от данъци) и преустановени дейности. Ако предприятието обаче разпределя към сегментите на отчитане позиции, като например, разходи за данъци (приходи от данъци), то може да равнява общата сума на оценките на печалбата или загубата на сегментите с печалбата или загубата на предприятието след тези позиции;

▼M43

в) общата сума на активите на сегментите на отчитане и активите на предприятието, ако активите на сегментите, са отчетени в съответствие с параграф 23;

▼B

г) общата сума на пасивите на сегментите на отчитане с пасивите на предприятието, ако пасивите на сегментите са отчетени съгласно параграф 23;

д) общата сума на стойностите на сегментите на отчитане за всяка друга съществена позиция от оповестената информация с кореспондиращата сума за предприятието.

Всички съществени изравняващи позиции са отделно идентифицирани и описани. Например, сумата на всяка съществена корекция, необходима за изравняване на печалбата или загубата на сегмента на отчитане с печалбата или загубата на предприятието, възникваща от различни счетоводни политики, е отделно идентифицирана и описана.

Преизчисляване на информация, отчетена в предишни периоди

29. Ако предприятието промени структурата на своята вътрешна организация по начин, който предизвиква промяна в състава на сегментите му на отчитане, кореспондиращата информация за по-ранните периоди, включително междинни периоди, се преизчислява, освен когато информацията не е налице и разходите да се разработи биха били прекомерни. Преценката дали информацията не е налице и дали разходите да се разработи биха били прекомерни се прави за всяка отделна позиция от оповестяването. След промяната в състава на неговите сегменти на отчитане, предприятието оповестява дали е преизчислило кореспондиращите позиции на сегментната информация за по-ранни периоди.

30. Ако предприятието промени структурата на своята вътрешна организация по начин, който предизвиква промяна в състава на сегментите му на отчитане, и ако сегментната информация за по-ранни периоди, включително междинни периоди, не е преизчислена, за да отрази промяната, предприятието оповестява в годината, в която възниква промяната, сегментна информация за текущия период, както на старата база, така и на новата база на сегментиране, освен когато информацията не е налице и разходите да се разработи биха били прекомерни.

ОПОВЕСТЯВАНЕ НА НИВО ПРЕДПРИЯТИЕ

31. Параграфи 32—34 се прилагат към всички предприятия, предмет на настоящия МСФО, включително тези предприятия, които имат един единствен сегмент на отчитане. Бизнес дейностите на някои предприятия не са организирани на базата на разликите в съответните продукти и услуги или разликите в географските области на дейностите. Такива сегменти на отчитане на едно предприятие могат да отчитат приходи от широк кръг различни по същество продукти и услуги, или повече от един от неговите сегменти на отчитане може да предоставя еднакви по същество продукти и услуги. По подобен начин, сегменти на отчитане на

▼B

едно предприятие могат да притежават активи в различни географски области и да отчитат приходи от клиенти в различни географски области, или повече от един от неговите сегменти на отчитане може да оперира в една и съща географска област. Информацията, изисквана по параграфи 32—34, се предоставя само ако не е предоставена като част от информацията за сегмента на отчитане, изисквана от настоящия МСФО.

Информация относно продукти и услуги

32. Предприятието отчита приходите от външни клиенти за всеки продукт и услуга, или всяка група от сходни продукти и услуги, освен когато необходимата информация не е налице и разходите за разработването ѝ биха били прекомерни, като в случая този факт трябва да се оповести. Сумите на отчетените приходи се основават на финансовата информация, използвана за изработването на финансовите отчети на предприятието.

Информация относно географски области

33. Предприятието отчита следната географска информация, освен когато необходимата информация не е налице и разходите за разработването ѝ биха били прекомерни:

а) приходи от външни клиенти: i) причислени към страната на седалището на предприятието, и ii) причислени към всички чужди страни като обща сума, от които предприятието получава приходи. Ако приходите от външни клиенти, причислени към една отделна чужда страна, са съществени, тези приходи се оповестяват отделно. Предприятието оповестява базата за причисляване на приходите от външни клиенти към отделни страни.

б) нетекущите активи ([1]), различни от финансови инструменти, активи по отсрочени данъци, активи по доходи след напускане и права, произтичащи от застрахователни договори, i) намиращи се в страната на седалището на предприятието, и ii) намиращи се във всички чужди страни като обща сума, в които предприятието държи активи. Ако активите в една отделна чужда страна са съществени, тези активи се оповестяват отделно.

Отчетените суми се основават на финансовата информация, използвана за изработването на финансовите отчети на предприятието. Ако необходимата информация не е налице и разходите да бъде разработена биха били прекомерни, този факт се оповестява. В допълнение към информацията, изисквана от този параграф, предприятието може да предостави междинни сборове на географска информация за групи страни.

([1]) За активите, класифицирани съгласно представянето на ликвидността, нетекущите активи са активи, включващи суми, за които се очаква да бъдат възстановени повече от дванадесет месеца ►M5 след края на отчетния период ◄.

▼B

Информация относно важни клиенти

▼M26

34. Предприятието предоставя информация относно степента, до която разчита на своите важни клиенти. Ако приходите от сделки с един отделен външен клиент възлизат на 10 % или повече от приходите на предприятието, то оповестява този факт, общата сума на приходите от всеки такъв клиент и идентичността на сегмента или сегментите, отчитащи приходите. Не е нужно предприятието да оповестява идентичността на основния клиент или сумата на приходите, които всеки сегмент отчита от този клиент. За целите на настоящия МСФО група предприятия, за които отчитащото се предприятие знае, че са под общ контрол, се считат за един отделен клиент. Необходима е обаче преценка, за да се оцени дали ~~и~~ държавата (~~национално~~, ~~държавно~~, ~~провинциално~~, ~~териториално~~, ~~местно или чуждестранно~~, включително държавни агенции и подобни органи, независимо местни, национални или международни) и предприятията, за които отчитащото се предприятие знае, че са под контрола на държавата, се считат за един отделен клиент. При тази оценка отчитащото се предприятие взема предвид степента на икономическа интеграция между тези предприятия.

▼B

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

35. Предприятието прилага настоящия МСФО в своите годишни финансови отчети за периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. По-ранното му прилагане е разрешено. Ако предприятието прилага настоящия МСФО в своите финансови отчети за период преди 1 януари 2009 г., то оповестява този факт.

▼M22

35А. Параграф 23 беше изменен от издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

36. Сегментната информация за предходни години, която е отчетена като сравнителна информация през първата година на прилагане (включително прилагането на направеното през април 2009 г. изменение на параграф 23), се преизчислява, за да отговаря на изискванията на настоящия МСФО, освен ако необходимата информация е неналична и разходите за нейното разработване биха били прекомерни.

▼M5

36А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 23е). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M26

36Б. С МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* (преработен през 2009 г.) се изменя параграф 34 за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2011 г. Ако предприятието прилага МСС 24 (преработен през 2009 г.) за един по-ранен период, изменението на параграф 34 се прилага за този по-ранен период.

▼**M43**

36В. С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010–2012 г.*, издадени през декември 2013 г., бяха изменени параграфи 22 и 28. Предприятието прилага тези изменения за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2014 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**B**

ОТМЕНЯНЕ НА МСС 14

37. Настоящият МСФО отменя МСС 14 *Отчитане на сегменти*.

▼B

Допълнение А

Определения на термините

Настоящото допълнение е неразделна част от МСФО.

Оперативен сегмент	Оперативен сегмент е компонент на предприятието: а) който предприема бизнес дейности, от които може да получава приходи и понася разходи (включително приходи и разходи, свързани със сделки с други компоненти на същото предприятие); б) чиито оперативни резултати редовно се преглеждат от ръководителя на предприятието, вземащ главните оперативни решения, при вземането на решения относно ресурсите, които да бъдат разпределени към сегмента, и оценяване на резултатите от неговата дейност; и в) за който е налице отделна финансова информация.

▼M53

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 9

Финансови инструменти

ГЛАВА 1 Цел

1.1. Целта на настоящия стандарт е да установи принципите за финансово отчитане на *финансовите активи* и *финансовите пасиви*, които да предоставят уместна и полезна информация на ползвателите на финансови отчети за тяхната оценка на размера, времевите параметри и несигурността на бъдещите парични потоци на предприятието.

ГЛАВА 2. Обхват

2.1. Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:

а) тези дялове в дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия, които биват отчитани счетоводно съгласно МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, МСС 27 *Индивидуални финансови отчети* или МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*. В някои случаи обаче МСФО 10, МСС 27 или МСС 28 изискват или разрешават предприятието да отчете дял в дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие в съответствие с някои или всички изисквания на настоящия стандарт. Предприятията прилагат настоящия стандарт и за деривативите за участие в дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия, освен ако деривативите не отговарят на определението в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*;

б) лизингови права и задължения, за които се прилага МСС 17 *Лизинг*. Уточнения:

i) лизинговите вземания, признати от лизингодателя, са обект на изискванията за отписване и обезценка на настоящия стандарт;

ii) задължения по финансов лизинг, признати от лизингополучател, са обект на изискванията за отписване на настоящия стандарт; и

iii) деривативи, внедрени в лизингови договори, са обект на изискванията, касаещи внедрените деривативи, на настоящия стандарт;

в) права и задължения на работодатели по планове за доходи на наети лица, към които се прилага МСС 19 *Доходи на наети лица*;

г) финансови инструменти, емитирани от предприятието, които отговарят на дефиницията на инструмент на собствения капитал в МСС 32 (включително опции и варанти) или които се изисква да се класифицират като инструменти на собствения капитал съгласно параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г от МСС 32. Притежателят на такива инструменти на собствения капитал обаче трябва да прилага настоящия стандарт към тези инструменти, освен ако те не отговарят на изключението по буква а);

▼M53

д) права и задължения, възникващи съгласно: i) договор за застраховка, определен в МСФО 4 *Застрахователни договори*, различни от правата и задълженията на издателя, възникващи съгласно застрахователен договор, който отговаря на определението за договор за финансова гаранция, или ii) договор, който попада в обхвата на МСФО 4, тъй като той съдържа допълнителен, негарантиран доход. Настоящият стандарт обаче се прилага за деривативи, които са внедрени в договор в обхвата на МСФО 4, когато деривативът сам по себе си не е договор в обхвата на МСФО 4. Нещо повече, ако издателят на договори за финансова гаранция преди е заявил изрично, че счита такива договори за застрахователни договори и е използвал отчитане, приложимо за застрахователни договори, издателят може да избере да прилага или настоящия стандарт, или МСФО 4 за такива договори за финансова гаранция (вж. параграфи Б2.5—Б2.6). Издателят може да направи този избор за всеки отделен договор, но изборът за всеки договор е неотменим;

е) всеки форуърден договор между купувач и акционер продавач за покупка или продажба на придобито предприятие, с който би се постигнала бизнес комбинация в обхвата на МСФО 3 *Бизнес комбинации* на бъдеща дата на придобиване. Срокът на форуърдния договор не следва да надвишава разумен период, който е обичаен за получаването на необходимите разрешения и приключването на сделката;

ж) кредитни ангажименти, различни от описаните в параграф 2.3. Издателят на кредитен ангажимент прилага обаче изискванията за обезценка на настоящия стандарт към кредитни ангажименти, които при други обстоятелства не попадат в обхвата на настоящия стандарт. Също така, всички кредитни ангажименти са обект на изискванията за отписване на настоящия стандарт;

з) финансови инструменти, договори и задължения по сделки с плащане на базата на акции, за които се прилага МСФО 2 *Плащане на базата на акции*, с изключение на договори, попадащи в обхвата на параграфи 2.4—2.7 от настоящия стандарт, за които се прилага настоящият стандарт;

и) права за плащания за компенсиране на предприятие за разходите, които предприятието трябва да направи, за да уреди пасив, който то признава като провизия съгласно МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* или за който в по-ранен период е била призната провизия съгласно МСС 37;

й) права и задължения, попадащи в обхвата на МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, които са финансови инструменти, с изключение на тези, за които в МСФО 15 е уточнено, че се отчитат в съответствие с настоящия стандарт.

2.2. Изискванията за обезценка на настоящия стандарт се прилагат към тези права, за които в МСФО 15 е уточнено, че се отчитат в съответствие с настоящия стандарт, за целите на признаването на печалби или загуби от обезценка.

▼M53

2.3. **Следните кредитни ангажименти попадат в обхвата на настоящия стандарт:**

а) кредитни ангажименти, които предприятието определя като финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност през печалбата или загубата (вж. параграф 4.2.2). Предприятие, което има практика от миналото да продава активите, възникнали в резултат на кредитните му ангажименти малко след възникването на тези кредитни ангажименти, прилага настоящия стандарт към всички кредитни ангажименти от същата група;

б) кредитни ангажименти, които могат да бъдат уреждани нетно в парични средства или чрез прехвърлянето или емитирането на друг финансов инструмент. Тези кредитни ангажименти са деривативи. Кредитен ангажимент не се счита за уреден нетно, само защото заемът се изплаща на вноски (например ипотечен заем за строителство, който се изплаща на вноски съобразно етапа на строителството);

в) ангажименти за предоставяне на заем с лихвен процент, по-нисък от пазарния лихвен процент (вж. параграф 4.2.1, буква г).

2.4. **Настоящият стандарт се прилага към тези договори за покупка или продажба на нефинансова позиция, които могат да бъдат уредени нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти, все едно че договорите са финансови инструменти, с изключение на договорите, които са сключени и продължават да бъдат държани за целите на получаване или предоставяне на нефинансова позиция в съответствие с очаквани потребности на предприятието от покупка, продажба или използване. Настоящият стандарт се прилага обаче към тези договори, които предприятието определя като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 2.5.**

2.5. **Договор за покупка или продажба на нефинансова позиция, който може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти, все едно че договорът е финансов инструмент, може да бъде неотменимо определен като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, дори когато е бил сключен за целите на получаване или предоставяне на нефинансова позиция в съответствие с очаквани потребности на предприятието от покупка, продажба или използване. Това определяне може да бъде направено само в началото на договора и само когато чрез него се елиминира или намалява значително несъответствието от признаването (понякога наричано „счетоводно несъответствие“), което иначе би възникнало от непризнаването на този договор, тъй като той не попада в обхвата на настоящия стандарт (вж. параграф 2.4).**

2.6. Съществуват различни начини, по които договор за покупка или продажба на нефинансова позиция може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти. Те включват:

а) когато условията на договора позволяват на всяка една от страните да го уреди нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти;

▼M53

б) когато възможността да се извърши нетно уреждане в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти не е изрично посочена в условията на договора, но предприятието има практика на уреждане на сходни договори нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти (независимо дали с контрагента — чрез сключване на компенсационни договори, или чрез продажба на договора преди неговото изпълнение или изтичане);

в) когато за сходни договори предприятието има практика да поема доставката на основния обект и продажбата му в рамките на кратък период от време след доставката с оглед генериране на печалба от краткосрочни колебания в цената или дилърския марж; и

г) когато нефинансовата позиция, която е предмет на договора, е лесно обратима в парични средства.

Договор, по отношение на който се прилага буква б) или в), не е сключен за целите на получаването или доставката на нефинансова позиция в съответствие с очакваните потребности на предприятието от покупка, продажба или използване и съответно е в обхвата на настоящия стандарт. Други договори, към които се прилага параграф 2.4, се оценяват, за да се определи дали те са сключени и продължават да се държат за целите на получаването или доставката на нефинансова позиция в съответствие с очаквани потребности на предприятието от покупка, продажба или използване и съответно дали са в обхвата на настоящия стандарт.

2.7. Издадена опция за покупка или продажба на нефинансова позиция, която може да бъде уредена нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти в съответствие с параграф 2.6, буква а) или г), попада в обхвата на настоящия стандарт. Такъв договор не може да се сключи за целите на получаването или доставката на нефинансова позиция в съответствие с очаквани потребности на предприятието от покупка, продажба или използване.

ГЛАВА 3. Признаване и отписване

3.1. ПЪРВОНАЧАЛНО ПРИЗНАВАНЕ

3.1.1. Предприятието признава финансов актив или финансов пасив в своя отчет за финансовото състояние тогава и само тогава, когато предприятието стане страна по договорните условия на този инструмент (вж. параграфи Б3.1.1 и Б3.1.2). Когато предприятие признава за първи път финансов актив, то трябва да го класифицира в съответствие с параграфи 4.1.1–4.1.5 и да го оцени в съответствие с параграфи 5.1.1—5.1.3. Когато предприятие признава за първи път финансов пасив, то трябва да го класифицира в съответствие с параграфи 4.2.1 и 4.2.2 и да го оценява в съответствие с параграф 5.1.1.

Обичайни покупки или продажби на финансови активи

3.1.2. *Обичайните покупки или продажби* на финансови активи се признават и отписват, както е уместно, при използването на счетоводно отчитане на база датата на сделката или счетоводно отчитане на база датата на уреждане (вж. параграфи Б3.1.3–Б3.1.6).

▼M53

3.2. ОТПИСВАНЕ НА ФИНАНСОВИ АКТИВИ

3.2.1. В консолидирания финансов отчет параграфи 3.2.2—3.2.9, Б3.1.1, Б3.1.2 и Б3.2.1—Б3.2.17 се прилагат на консолидирано ниво. Следователно предприятието първо консолидира всички дъщерни предприятия в съответствие с МСФО 10, след което прилага тези параграфи към получената в резултат група.

3.2.2. Преди да се прецени дали и до каква степен е подходящо *отписване* по параграфи 3.2.3—3.2.9, предприятието определя дали тези параграфи се прилагат към част от финансов актив (или към част от група от подобни финансови активи) или към финансов актив (или група от подобни финансови активи) в неговата цялост, както следва:

а) параграфи 3.2.3—3.2.9 се прилагат към част от финансов актив (или част от група от сходни финансови активи), ако и само ако частта, чието отписване се разглежда, отговаря на едно от следните три условия:

i) частта се състои само от конкретно идентифицирани парични потоци от финансов актив (или група от сходни финансови активи). Например, когато предприятието сключи стрип на лихвения процент, при който контрагентът придобива правото върху паричните потоци от лихвата, но не и върху паричните потоци от главницата по даден дългов инструмент, параграфи 3.2.3—3.2.9 се прилагат към паричните потоци от лихвата;

ii) частта се състои само от напълно пропорционален (съразмерен) дял от паричните потоци от финансов актив (или група от сходни финансови активи). Например, когато предприятието сключи договор, съгласно който контрагентът придобива правото върху 90 процентен дял от всички парични потоци по дългов инструмент, параграфи 3.2.3—3.2.9 се прилагат към 90 процента от тези парични потоци. При повече от един контрагент не е задължително всеки контрагент да разполага с пропорционален дял от паричните потоци, при условие че прехвърлящото предприятие разполага изцяло с пропорционален дял;

iii) частта се състои само от напълно пропорционален (съразмерен) дял от конкретно идентифицирани парични потоци от финансов актив (или група от сходни финансови активи). Например, когато предприятието сключи договор, съгласно който контрагентът придобива правото върху 90 процентен дял от паричните потоци от лихви по финансов актив, параграфи 3.2.3—3.2.9 се прилагат към 90 процента от тези парични потоци от лихви. При повече от един контрагент не е задължително всеки контрагент да разполага с пропорционален дял от конкретно идентифицираните парични потоци, при условие че прехвърлящото предприятие разполага изцяло с пропорционален дял;

б) във всички останали случаи параграфи 3.2.3—3.2.9 се прилагат към финансовия актив в неговата цялост (или към групата от сходни финансови активи в тяхната цялост). Например, когато предприятието прехвърли i) правата върху първите или последните 90 процента от събраните парични суми от даден финансов актив (или

▼M53

група от финансови активи), или ii) правата върху 90 процента от паричните потоци от група вземания, но предостави гаранция за компенсиране на купувача за всякакви кредитни загуби до 8 процента от сумата на главницата по вземанията, параграфи 3.2.3—3.2.9 се прилагат към финансовия актив (или група от сходни финансови активи) в неговата цялост.

В параграфи 3.2.3—3.2.12 понятието „финансов актив“ се отнася или за част от финансов актив (или за част от група от подобни финансови активи), както е посочен в буква а) по–горе, или в противен случай за финансов актив (или група от подобни финансови активи) в неговата цялост.

3.2.3. Предприятието отписва финансов актив тогава и само тогава, когато:

а) договорните права за паричните потоци от този финансов актив са изтекли; или

б) предприятието прехвърли финансовия актив, както е посочено в параграфи 3.2.4 и 3.2.5, и прехвърлянето отговаря на изискванията за отписване съгласно параграф 3.2.6.

(вж. параграф 3.1.2 за обичайните продажби на финансови активи)

3.2.4. Предприятието прехвърля финансов актив, ако и само ако то или:

а) прехвърли договорните права за получаване на паричните потоци от финансовия актив; или

б) запази договорните права за получаване на паричните потоци от финансовия актив, но поеме договорно задължение за плащане на паричните потоци на един или повече получатели по споразумение, което отговаря на условията в параграф 3.2.5.

3.2.5. Когато предприятието запази договорните права за получаване на паричните потоци от даден финансов актив („първоначалния актив“), но поеме договорно задължение за плащане на тези парични потоци на едно или повече предприятия („крайните получатели“), предприятието разглежда сделката като прехвърляне на финансов актив, ако и само ако всяко от посочените по-долу три условия е изпълнено:

а) предприятието няма задължение да плати суми на крайните получатели, освен ако не събере еквивалентни суми от първоначалния актив. Краткосрочните аванси от предприятието с право на пълно възстановяване на заетата сума плюс начислената лихва по пазарните проценти не нарушават това условие;

б) съгласно условията на договора за прехвърляне на предприятието е забранено да продава или залага първоначалния актив, освен като обезпечение на крайните получатели за задължението да им плати парични потоци;

в) предприятието е задължено да преведе всякакви парични потоци, които събере от името на крайните получатели, без съществено закъснение. В допълнение предприятието няма право да реинвестира такива парични потоци, освен за инвестиции в парични средства или парични еквиваленти (както са дефинирани в МСС 7 *Отчети за паричните потоци*), по време на краткия период на уреждане от датата на събирането до датата на задължителното прехвърляне към крайните получатели, а получената от тези инвестиции лихва се предава на крайните получатели.

▼M53

3.2.6. Когато предприятието прехвърля финансов актив (вж. параграф 3.2.4), то трябва да оцени степента, в която запазва рисковете и ползите от собствеността върху този финансов актив. В този случай:

а) ако предприятието прехвърли по същество всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, то трябва да отпише финансовия актив и да признае отделно като активи или пасиви всякакви права и задължения, създадени или запазени при прехвърлянето;

б) ако предприятието запази по същество всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, то трябва да продължи да признава финансовия актив;

в) ако предприятието нито прехвърли, нито запази по същество всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, то трябва да определи дали е запазило контрол върху финансовия актив. В този случай:

i) ако предприятието не е запазило контрол, то трябва да отпише финансовия актив и да признае отделно като активи или пасиви всякакви права и задължения, които са били създадени или запазени при прехвърлянето;

ii) ако предприятието е запазило контрол, то трябва да продължи да признава финансовия актив до степента на продължаващото си участие във финансовия актив (вж. параграф 3.2.16).

3.2.7. Прехвърлянето на рисковете и ползите (вж. параграф 3.2.6) се оценява посредством сравняването на експозицията на предприятието преди и след прехвърлянето с променливостта на сумите и времето на възникване на нетните парични потоци на прехвърления актив. Предприятието е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху финансов актив, ако неговата експозиция към променливостта в настоящата стойност на бъдещите нетни парични потоци от финансовия актив не се променя съществено в резултат от прехвърлянето (например защото предприятието е продало финансовия актив, предмет на договор за неговото обратно изкупуване по фиксирана цена или по продажна цена плюс възвръщаемост на заемодателя). Предприятието е прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху финансовия актив, ако неговата експозиция към такава променливост вече не е съществена по отношение на общата променливост в настоящата стойност на бъдещите нетни парични потоци, свързани с финансовия актив (например защото предприятието е продало финансовия актив, предмет единствено на опция за обратното му изкупуване по неговата *справедлива стойност* в момента на обратното изкупуване, или е прехвърлило изцяло пропорционален дял от паричните потоци от по-голям финансов актив в споразумение като например съучастие в заем, който отговаря на условията в параграф 3.2.5).

3.2.8. Често ще бъде очевидно дали предприятието е прехвърлило, или е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността, в който случай няма да бъде необходимо да прави каквито и да било изчисления. В други случаи предприятието ще трябва да изчисли и сравни експозицията си към променливостта в настоящата стойност на бъдещите нетни парични потоци преди и след прехвърлянето. Изчисляването и сравняването се правят при използването като дисконтов процент на подходящ текущ пазарен лихвен процент. Под внимание се взема цялата разумно възможна променливост в нетните парични потоци, като по-голяма тежест се придава на тези резултати, които е по-вероятно да възникнат.

▼**M53**

3.2.9. Дали предприятието е запазило контрол (вж. параграф 3.2.6, буква в) върху прехвърления актив зависи от способността на получателя да продаде актива. Ако получателят разполага с практическата възможност да продаде актива в неговата цялост на несвързано трето лице и може да упражни тази способност едностранно и без да е необходимо да налага допълнителни ограничения върху прехвърлянето, предприятието не е запазило контрол. Във всички останали случаи предприятието е запазило контрол.

Прехвърляния, които отговарят на условията за отписване

3.2.10. Ако предприятието прехвърли финансов актив в прехвърляне, което отговаря на условията за отписване в неговата цялост, и запази правото да обслужва финансовия актив срещу възнаграждение, то трябва да признае или актив по обслужването, или пасив от обслужването, във връзка с този договор за обслужване. Ако не се очаква възнаграждението, което ще бъде получено, да компенсира адекватно предприятието за предоставеното обслужване, за задължението за обслужване се признава пасив от обслужването по неговата справедлива стойност. Ако се очаква възнаграждението, което ще бъде получено, да бъде повече от адекватна компенсация за предоставеното обслужване, за правото на обслужване се признава актив по обслужването на стойност, определена на базата на разпределението на балансовата стойност на по-големия финансов актив в съответствие с параграф 3.2.13.

3.2.11. Ако в резултат от прехвърлянето финансовият актив бъде отписан в неговата цялост, но прехвърлянето води до придобиването от страна на предприятието на нов финансов актив или до поемането на нов финансов пасив или на пасив от обслужването, предприятието признава новия финансов актив, финансов пасив или пасив от обслужването по справедлива стойност.

3.2.12. При отписването на финансов актив в неговата цялост разликата между:

а) балансовата стойност (оценена към датата на отписването) и

б) полученото възнаграждение (включително всеки придобит нов актив минус всеки нов поет пасив)

се признава в печалбата или загубата.

3.2.13. Ако прехвърленият актив е част от по-голям финансов актив (например когато предприятието прехвърли парични потоци от лихви, които са част от дългов инструмент, вж. параграф 3.2.2, буква а) и прехвърлената част отговаря на условията за отписване в нейната цялост, предишната балансова стойност на по-големия финансов актив се разпределя между частта, която продължава да се признава, и частта, която е отписана, на базата на относителните справедливи стойности на тези части към датата на прехвърлянето. За тази цел запазеният актив по обслужването се третира като част, която продължава да се признава. Разликата между:

а) балансовата стойност (оценена към датата на отписването), разпределена към отписаната част, и

б) полученото възнаграждение за отписаната част (включително всеки придобит нов актив, минус всеки нов поет пасив)

се признава в печалбата или загубата.

▼M53

3.2.14. Когато предприятието разпределя предишната балансова стойност на по-голям финансов актив между частта, която продължава да се признава, и частта, която е отписана, справедливата стойност на частта, която продължава да се признава, трябва да бъде оценена. Когато предприятието има история на продажби на части, подобни на частта, която продължава да се признава, или за тези части има други пазарни сделки, последните цени на действителните сделки осигуряват най-добрата приблизителна оценка на нейната справедлива стойност. Когато няма ценови котировки или скорошни пазарни сделки, които да подкрепят справедливата стойност на частта, която продължава да се признава, най-добрата приблизителна оценка на справедливата стойност е разликата между справедливата стойност на по-големия финансов актив като цяло и възнаграждението, получено от получателя за частта, която е била отписана.

Прехвърляне, което не отговаря на условията за отписване

3.2.15. Ако дадено прехвърляне не води до отписване, тъй като предприятието е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, предприятието продължава да признава прехвърления актив в неговата цялост и признава финансов пасив за полученото възнаграждение. В следващите периоди предприятието признава всякакви приходи от прехвърления актив и всякакви разходи, извършени във връзка с финансовия пасив.

Продължаващо участие в прехвърлените активи

3.2.16. Ако нито прехвърля, нито запазва по същество всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърлен актив, и запази контрол върху прехвърления актив, предприятието продължава да признава прехвърления актив до степента на своето продължаващо участие. Степента на продължаващото участие на предприятието в прехвърления актив е степента, в която то е изложено на промени в стойността на прехвърления актив. Например:

а) когато продължаващото участие на предприятието приеме формата на гарантиране на прехвърления актив, степента на продължаващото участие на предприятието е по-ниското от i) стойността на актива и ii) максималната сума на полученото възнаграждение, което предприятието би могло да бъде задължено да изплати обратно („гарантираната стойност“);

б) когато продължаващото участие на предприятието приеме формата на издадена или закупена опция (или и двете) върху прехвърления актив, степента на продължаващото участие на предприятието е стойността на прехвърления актив, който предприятието може да изкупи обратно. В случая обаче на издадена пут опция върху даден актив, който се оценява по справедлива стойност, степента на продължаващото участие на предприятието е ограничена до по-ниското от справедливата стойност на прехвърления актив и цената на упражняване на опцията (вж. параграф Б3.2.13);

в) когато продължаващото участие на предприятието приеме формата на опция, уреждана с парични средства, или друга подобна клауза върху прехвърления актив, степента на продължаващото участие на предприятието се оценява по същия начин като това, което произтича от опции, които не се уреждат с парични средства, както е посочено в буква б) по-горе.

▼M53

3.2.17. **Когато предприятието продължи да признава актив до степента на своето продължаващо участие, предприятието признава и свързания с това пасив. Независимо от другите изисквания за оценяване, съдържащи се в настоящия стандарт, прехвърленият актив и свързаният с него пасив се оценяват на база, която отразява правата и задълженията, които предприятието е запазило. Свързаният пасив се оценява по такъв начин, че нетната балансова стойност на прехвърления актив и свързания с него пасив е:**

а) амортизираната стойност на правата и задълженията, запазени от предприятието, ако прехвърленият актив се оценява по амортизирана стойност; или

б) равна на справедливата стойност на правата и задълженията, запазени от предприятието, когато се оценяват самостоятелно, ако прехвърленият актив се оценява по справедлива стойност.

3.2.18. **Предприятието продължава да признава всякакви приходи, възникващи от прехвърления актив, до степента на своето продължаващо участие, както и всякакви разходи, извършени във връзка със свързания с него пасив.**

3.2.19. **За целите на последващото оценяване признатите промени в справедливата стойност на прехвърления актив и свързания с него пасив се отчитат последователно една на друга в съответствие с параграф 5.7.1 и не следва да бъдат компенсирани.**

3.2.20. **Ако продължаващото участие на предприятието е само в част от даден финансов актив (например когато предприятието запази опция за обратно изкупуване на част от прехвърления актив или запази остатъчен дял, което не води до запазването по същество на всички рискове и ползи от собствеността, и предприятието запази контрол), то разпределя предишната балансова стойност на финансовия актив между частта, която продължава да признава във връзка с продължаващото участие, и частта, която вече не признава, на базата на относителните справедливи стойности на тези части към датата на прехвърлянето. За целта се прилагат изискванията на параграф 3.2.14. Разликата между:**

а) балансовата стойност (оценена към датата на отписването), разпределена към частта, която предприятието вече не признава; и

б) полученото възнаграждение за частта, която предприятието вече не признава,

се признава в печалбата или загубата.

3.2.21. Ако прехвърленият актив се оценява по амортизирана стойност, предвиденото в настоящия стандарт право на избор за определяне на финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата не се прилага по отношение на свързания с него пасив.

Всички прехвърляния

3.2.22. **Ако прехвърлен актив продължава да се признава, активът и свързаният с него пасив не следва да бъдат компенсирани. По същия начин предприятието не трябва да компенсира приходи, възникващи от прехвърления актив, с разходи, извършени във връзка със свързания с него пасив (вж. МСС 32, параграф 42).**

▼M53

3.2.23. Ако прехвърлителят предостави непарично обезпечение (като например дългов или капиталов инструмент) на получателя, счетоводното отчитане на обезпечението от прехвърлителя и от получателя зависи от това дали получателят има право да продаде, или заложи повторно обезпечението, както и дали прехвърлителят е в нарушение. Прехвърлителят и получателят отчитат счетоводно обезпечението по следния начин:

а) ако получателят има право по договор или обичай да продаде или заложи повторно обезпечението, тогава прехвърлителят прекласифицира този актив в своя отчет за финансовото състояние (напр. като даден в заем актив, заложен капиталов инструмент или вземане по обратно изкупуване) отделно от другите активи;

б) ако получателят продаде заложеното в негова полза обезпечение, той признава постъпленията от продажбата и пасива, оценен по справедлива стойност, за своето задължение да върне обезпечението;

в) ако прехвърлителят изпадне в нарушение съгласно условията на договора и вече няма право да си върне обезпечението, той отписва обезпечението, а получателят признава обезпечението като свой актив, оценяван първоначално по справедлива стойност или, ако вече е продал обезпечението, отписва своето задължение да върне обезпечението.

г) с изключение на предвиденото в буква в), прехвърлителят продължава да води обезпечението като свой актив, а получателят не признава обезпечението като актив.

3.3. ОТПИСВАНЕ НА ФИНАНСОВИ ПАСИВИ

3.3.1. Предприятието изважда финансовия пасив (или част от финансовия пасив) от своя отчет за финансовото състояние тогава и само тогава, когато той е погасен — т.е. когато задължението, посочено в договора, е изпълнено, е анулирано или срокът му е изтекъл.

3.3.2. Размяна между съществуващ заемополучател и заемодател на дългов инструмент по същество с различни условия се отчита счетоводно като погасяване на първоначалния финансов пасив и признаване на нов финансов пасив. По подобен начин, една значителна промяна в условията на съществуващ финансов пасив или част от него (независимо дали се дължи на финансови затруднения на длъжника, или не) се отчита счетоводно като погасяване на първоначалния финансов пасив и признаване на нов финансов пасив.

3.3.3. Разликата между балансовата стойност на финансов пасив (или част от финансов пасив), който е бил погасен или прехвърлен на друго лице, и платеното възнаграждение, включително всякакви прехвърлени непарични активи или поети пасиви, се признава в печалбата или загубата.

3.3.4. Ако предприятието изкупи обратно част от финансов пасив, то разпределя предишната балансова стойност на финансовия пасив между частта, която продължава да се признава, и частта, която е била отписана, на базата на относителните справедливи стойности на тези части на датата на обратното изкупуване. Разликата между а) балансовата стойност, разпределена към отписаната част, и б) платеното възнаграждение, включително всякакви прехвърлени непарични активи или поети пасиви, за отписаната част, се признава в печалбата или загубата.

▼M53

ГЛАВА 4. Класификация

4.1. КЛАСИФИКАЦИЯ НА ФИНАНСОВИ АКТИВИ

4.1.1. С изключение на случаите, в които се прилага параграф 4.1.5, предприятието класифицира финансовите активи като оценявани впоследствие по амортизирана стойност, по справедлива стойност през друг всеобхватен доход или справедлива стойност през печалбата или загубата на базата на следните две условия:

а) бизнес модела за управление на финансовите активи на предприятието; и

б) характеристиките на договорните парични потоци на финансовия актив.

4.2.1. Даден финансов актив се оценява по амортизирана стойност, ако са изпълнени следните две условия:

а) финансовият актив се държи в рамките на бизнес модел, чиято цел е активите да бъдат държани, за да се съберат договорните парични потоци; и

б) съгласно договорните условия на финансовия актив на конкретни дати възникват парични потоци, които са единствено плащания по главница и лихва върху непогасената сума на главницата.

Параграфи Б4.1.1–Б4.1.26 предоставят насоки относно начина за прилагане на тези условия.

4.1.2А Даден финансов актив се оценява по справедлива стойност през друг всеобхватен доход, ако са изпълнени следните две условия:

а) финансовият актив се държи в рамките на бизнес модел, чиято цел е както събиране на договорни парични потоци, така и продажби на финансови активи, и

б) съгласно договорните условия на финансовия актив на конкретни дати възникват парични потоци, които са единствено плащания по главница и лихва върху непогасената сума на главницата.

Параграфи Б4.1.1–Б4.1.26 предоставят насоки относно начина за прилагане на тези условия.

4.1.3. За целите на прилагането на параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б):

а) главница е справедливата стойност на финансовия актив при първоначалното признаване. Параграф Б4.1.7Б дава допълнителни насоки по отношение значението на понятието „главница“.

б) лихвата обхваща възнаграждението за стойността на парите във времето, за кредитния риск, свързан със сумата на непогасената главница през определен период от време, и за други основни рискове и разходи по кредитирането, както и марж на печалба. Параграфи Б4.1.7А и Б4.1.9А—Б4.1.9Д дават допълнителни насоки по отношение значението на понятието „лихва“, включително значението на „стойността на парите във времето“.

▼M53

4.1.4. Даден финансов актив се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата, освен ако се оценява по амортизирана стойност в съответствие с параграф 4.1.2 или по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2A. При първоначалното признаване обаче предприятието може да направи неотменим избор за конкретни инвестиции в *капиталови инструменти*, които иначе биха били оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, да представя последващите промени на справедливата стойност в друг всеобхватен доход (вж. параграфи 5.7.5—5.7.6).

Право на избор за определяне на финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата

4.1.5. Независимо от параграфи 4.1.1—4.1.4, предприятието може при първоначалното признаване неотменимо да определи даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това ще елиминира или намали значително несъответствието в оценяването или признаването (понякога наричано „счетоводно несъответствие“), което в противен случай би произтекло от оценяването на активи или пасиви или признаване на печалбите и загубите от тях на различни бази (вж. параграфи Б4.1.29—Б4.1.32).

4.2. КЛАСИФИКАЦИЯ НА ФИНАНСОВИ ПАСИВИ

4.2.1. Предприятието класифицира всички финансови пасиви като оценявани впоследствие по амортизирана стойност, с изключение на:

а) *финансови пасиви по справедлива стойност през печалбата или загубата*. Тези пасиви, включително *деривативи*, които са пасиви, се оценяват впоследствие по справедлива стойност;

б) финансови пасиви, които произтичат от прехвърлянето на финансов актив, неотговарящо на условията за отписване, или когато се прилага подходът на продължаващото участие. Към оценяването на тези финансови пасиви се прилагат параграфи 3.2.15 и 3.2.17;

в) *договори за финансова гаранция*. След първоначалното му признаване издателят на такъв договор го оценява впоследствие (освен ако не се прилага параграф 4.2.1, буква а) или б) по по-високата от:

i) стойността на коректива за загуби, определена в съответствие с раздел 5.5, и

ii) първоначално признатата стойност (вж. параграф 5.1.1) минус, когато е уместно, кумулативната стойност на прихода, признат в съответствие с МСФО 15;

г) ангажименти за отпускане на заем с лихвен процент, който е по-нисък от пазарния. Издателят на такъв ангажимент го оценява впоследствие (освен ако не се прилага параграф 4.2.1, буква а) по по-високата от:

i) стойността на коректива за загуби, определена в съответствие с раздел 5.5, и

ii) първоначално признатата стойност (вж. параграф 5.1.1) минус, когато е уместно, кумулативната стойност на прихода, признат в съответствие с МСФО 15;

▼M53

д) условно възнаграждение, признато от купувача в бизнес комбинация, за която се прилага МСФО 3. Такова условно възнаграждение се оценява впоследствие по справедлива стойност, като промените се признават в печалбата или загубата.

Право на избор за определяне на финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата

4.2.2. Предприятието може, при първоначалното признаване, неотменимо да определи финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, когато това е разрешено от параграф 4.3.5 или когато това би довело до по-уместна информация, тъй като то или:

а) елиминира или намалява значително несъответствието в оценяването или признаването (понякога наричано „счетоводно несъответствие“), което в противен случай би възникнало от оценяването на активи или пасиви, или признаването на печалби и загуби от тях на различни бази (вж. параграфи Б4.1.29—Б4.1.32); или

б) група от финансови пасиви или финансови активи и финансови пасиви се управлява и нейните резултати се оценяват на база справедлива стойност в съответствие с документирана стратегия за управление на риска или инвестициите, а информацията за групата се предоставя вътрешно на такава база на ключовия управленски персонал на предприятието (както е дефинирано в МСС 24 *Оповестяване на свързани лица*), например съвета на директорите и главния изпълнителен директор на предприятието (вж. параграфи Б4.1.33—Б4.1.36).

4.3. ВНЕДРЕНИ ДЕРИВАТИВИ

4.3.1. Внедреният деривати е компонент на хибриден договор, който включва също и недеривативен основен договор — ефектът е в това, че някои от паричните потоци на комбинирания инструмент варират подобно на тези на самостоятелен деривати. Внедреният деривати става причина някои или всички парични потоци, които иначе се изискват от договора, да се видоизменят в зависимост от промените в конкретен лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, валутен курс, индекси на цени или проценти, кредитен рейтинг или кредитен индекс или други променливи, посочени по отношение на нефинансова променлива, когато променливата не се отнася конкретно за страна по договора. Деривати, който съпътства *финансов инструмент*, но е прехвърляем по договор независимо от инструмента, или има различен контрагент, не е внедрен деривати, а е отделен финансов инструмент.

Хибридни договори с основни договори финансови активи

4.3.2. Ако хибриден договор съдържа основен договор, който е актив в обхвата на настоящия стандарт, предприятието прилага изискванията в параграфи 4.1.1—4.1.5 по отношение на целия хибриден договор.

Други хибридни договори

4.3.3. Ако хибриден договор съдържа основен договор, който не е актив в обхвата на настоящия стандарт, внедреният деривати се отделя от основния договор и се отчита счетоводно като деривати съгласно настоящия стандарт, ако и само ако:

а) икономическите характеристики и рисковете на внедрения деривати не са тясно свързани с икономическите характеристики и рискове на основния договор (вж. параграфи Б4.3.5 и Б4.3.8);

▼**M53**

б) отделен инструмент със същите условия като внедрения деривати отговаря на дефиницията за деривати; и

в) хибридният договор не се оценява по справедлива стойност с признаване на промените в справедливата стойност в печалбата или загубата (т.е. деривати, който е внедрен във финансов пасив, оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, не се отделя).

4.3.4. Ако внедрен деривати е бил отделен, основният договор се отчита счетоводно в съответствие с приложимите стандарти. Настоящият стандарт не разглежда дали внедреният деривати трябва да бъде представен отделно в отчета за финансовото състояние.

4.3.5. Независимо от параграфи 4.3.3 и 4.3.4, ако даден договор съдържа един или повече внедрени деривативи и основният договор не е актив в обхвата на настоящия стандарт, предприятието може да определи целия хибриден договор като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, освен ако:

а) внедреният/-те деривати/-и не променя/-т съществено паричните потоци, които в противен случай биха били изисквани от договора; или

б) е очевидно, с незначителен или без анализ, когато подобен хибриден инструмент се разглежда за първи път, че отделянето на внедрения/-те деривати/-и е забранено, като например опция за предсрочно погасяване, внедрена в заем, която позволява на притежателя ѝ да погаси предсрочно заема приблизително по неговата амортизирана стойност.

4.3.6. Ако настоящият стандарт изисква от предприятието да отдели внедрен деривати от неговия основен договор, но не е в състояние да оцени внедрения деривати отделно или при придобиването му, или в края на следващия финансов отчетен период, то трябва да определи целия хибриден договор като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата.

4.3.7. Ако предприятието не е в състояние да оцени надеждно справедливата стойност на внедрен деривати на базата на неговите условия, справедливата стойност на внедрения деривати е разликата между справедливата стойност на хибридния договор и справедливата стойност на основния договор. Ако предприятието не е в състояние да оцени справедливата стойност на внедрения деривати чрез използването на този метод, се прилага параграф 4.3.6 и хибридният договор се определя като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата.

4.4. ПРЕКЛАСИФИКАЦИЯ

4.4.1. Тогава и само тогава, когато предприятието промени своя бизнес модел за управление на финансови активи, то трябва да прекласифицира всички засегнати финансови активи в съответствие с параграфи 4.1.1—4.1.4. Вж. параграфи 5.6.1—5.6.7, Б4.4.1—В4.4.3 и Б5.6.1—В5.6.2 за допълнителни насоки относно прекласифицирането на финансови активи.

4.4.2. Предприятието не трябва да прекласифицира никой финансов пасив.

4.4.3. Посочените по-долу промени в обстоятелствата не представляват прекласификации за целите на параграфи 4.4.1—4.4.2:

а) позиция, която преди това е била определен и ефективен хеджиращ инструмент при хеджиране на паричен поток или хеджиране на нетна инвестиция, вече не отговаря на условията за това;

▼M53

б) позиция става определен и ефективен хеджиращ инструмент при хеджиране на паричен поток или хеджиране на нетна инвестиция; и

в) промени в оценяването в съответствие с раздел 6.7.

ГЛАВА 5. Оценяване

5.1. ПЪРВОНАЧАЛНО ОЦЕНЯВАНЕ

5.1.1. С изключение на търговските вземания, попадащи в обхвата на параграф 5.1.3, при първоначалното признаване предприятието оценява даден финансов актив или финансов пасив по неговата справедлива стойност, плюс или минус, в случай на финансов актив или финансов пасив, неоценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, разходите по сделката, които са пряко свързани с придобиването или издаването на финансовия актив или финансовия пасив.

5.1.1А Ако обаче справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив при първоначалното му признаване се различава от цената на сделката, предприятието прилага параграф Б5.1.2А.

5.1.2. Когато предприятието използва счетоводно отчитане на база датата на уреждане за даден актив, който впоследствие се оценява по амортизирана стойност, активът се признава първоначално по неговата справедлива стойност на датата на сделка (вж. параграфи Б3.1.3—Б3.1.6).

5.1.3. Въпреки изискването в параграф 5.1.1, при първоначалното признаване предприятието оценява търговските вземания, които нямат съществен компонент на финансиране (определен в съответствие с МСФО 15), по съответната им цена на сделката (както е определено в МСФО 15).

5.2. ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ НА ФИНАНСОВИТЕ АКТИВИ

5.2.1. След първоначалното му признаване предприятието оценява даден финансов актив в съответствие с параграфи 4.1.1—4.1.5 по:

а) амортизирана стойност;

б) справедлива стойност през друг всеобхватен доход; или

в) справедлива стойност през печалбата или загубата.

5.2.2. Предприятието прилага изискванията за обезценка в раздел 5.5 по отношение на финансовите активи, които се оценяват по амортизирана стойност в съответствие с параграф 4.1.2, и по отношение на финансовите активи, които се оценяват по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А.

5.2.3. Предприятието прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането в параграфи 6.5.8—6.5.14 (и, ако е приложимо, в параграфи 89—94 от МСС 39 за счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск) по отношение на финансов актив, който е определен като хеджирана позиция. ([1])

([1]) В съответствие с параграф 7.2.21 предприятието може да избере като своя счетоводна политика да продължи да прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането в МСС 39 вместо изискванията в глава 6 от настоящия стандарт. Ако предприятието направи този избор, позоваванията в настоящия стандарт на конкретни изисквания за счетоводно отчитане на хеджирането в глава 6, не са от значение. Вместо това предприятието прилага съответните изисквания за счетоводно отчитане на хеджирането по МСС 39.

▼**M53**

5.3. ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ НА ФИНАНСОВИ ПАСИВИ

5.3.1. След първоначалното признаване на даден финансов пасив предприятието го оценява в съответствие с параграфи 4.2.1—4.2.2.

5.3.2. Предприятието прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането в параграфи 6.5.8—6.5.14 (и, ако е приложимо, в параграфи 89—94 от МСС 39 за счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск) по отношение на финансов пасив, който е определен като хеджирана позиция.

5.4 ОЦЕНЯВАНЕ ПО АМОРТИЗИРАНА СТОЙНОСТ

Финансови активи

Метод на ефективната лихва

5.4.1. Приходите от лихви се изчисляват чрез използването на *метода на ефективната лихва* (вж. допълнение А, както и параграфи Б5.4.1—Б5.4.7). При това изчисление *ефективният лихвен процент* се прилага към *брутната балансова стойност на финансовия актив*, с изключение на:

а) *закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка*. За тези финансови активи предприятието прилага *коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент* към *амортизираната стойност на финансовия актив* при първоначалното признаване;

б) финансови активи, които не са закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка, но впоследствие са станали *финансови активи с кредитна обезценка*. За тези финансови активи предприятието прилага ефективния лихвен процент към амортизираната стойност на финансовия актив в последващите отчетни периоди.

5.4.2. Предприятието, което през отчетен период изчислява приходите от лихви, като прилага метода на ефективната лихва към амортизираната стойност на финансов актив в съответствие с параграф 5.4.1, буква б), изчислява през последващите отчетни периоди приходите от лихви, като прилага ефективния лихвен процент към брутната балансова стойност, ако кредитният риск по финансовия инструмент се подобрява, така че финансовият актив вече не е с кредитна обезценка и подобряването може обективно да бъде свързано със събитие, настъпило след като са били приложени изискванията в параграф 5.4.1, буква б) (например подобрение в кредитния рейтинг на длъжника).

Модифициране на договорни парични потоци

5.4.3. Когато договорните парични потоци на финансов актив бъдат предоговорени или модифицирани по друг начин и предоговарянето или модифицирането не води до отписването на този финансов актив в съответствие с настоящия стандарт, предприятието преизчислява брутната балансова стойност на финансовия актив и признава *печалба или загуба от модифициране* в печалбата или загубата. Брутната балансова стойност на финансовия актив се преизчислява като настоящата стойност на предоговорените или модифицираните договорни парични потоци, които са дисконтирани с първоначалния ефективен лихвен процент по финансовия актив (или коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент за закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка), или, когато е

▼M53

приложимо, с преразгледания ефективен лихвен процент, изчислен съгласно параграф 6.5.10. Балансовата стойност на модифицирания финансов актив се коригира за всякакви извършени разходи и такси, които се амортизират за оставащия срок на модифицирания финансов актив.

Отписване

5.4.4. Предприятието намалява директно брутната балансова стойност на финансов актив, когато предприятието няма разумни очаквания за възстановяване на финансовия актив в неговата цялост или на част от него. Отписването представлява преустановяване на признаването (вж. параграф Б3.2.16, буква с).

5.5 ОБЕЗЦЕНКА

Признаване на очаквани кредитни загуби

Общ подход

5.5.1. Предприятието признава *коректива за загуби* за *очаквани кредитни загуби* от финансов актив, който се оценява в съответствие с параграф 4.1.2 или параграф 4.1.2A, лизингови вземания, актив по договор или договор за кредитен ангажимент или финансова гаранция, по отношение на които се прилагат изискванията за обезценка в съответствие с параграф 2.1, буква ж), параграф 4.2.1, буква в) или параграф 4.2.1, буква г).

5.5.2. Предприятието прилага изискванията за обезценка за признаването и оценяването на коректив за загуби за финансови активи, които се оценяват по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2A. Корективът за загуби обаче се признава в друг всеобхватен доход и не намалява балансовата стойност на финансовия актив в отчета за финансовото състояние.

5.5.3. При спазване на изискванията на параграфи 5.5.13—5.5.16, към всяка отчетна дата предприятието оценява коректива за загуби за финансов инструмент в размер, равен на *очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента*, ако кредитният риск на този финансов инструмент се е увеличил значително след първоначалното признаване.

5.5.4. Целта на изискванията за обезценка е да бъдат признати очакваните кредитни загуби за целия срок на всички финансови инструменти, чийто кредитен риск се е увеличил значително след първоначалното признаване — независимо дали са оценени индивидуално или колективно — като се взема предвид цялата разумна и аргументирана информация, включително и за бъдещи периоди.

5.5.5. При спазване на изискванията на параграфи 5.5.13—5.5.16, ако към отчетната дата кредитният риск на финансов инструмент не се е увеличил значително след първоначалното признаване, предприятието оценява коректив за загуби за този финансов инструмент в размер, равен на *очакваните кредитни загуби за 12 месеца*.

5.5.6. По отношение на кредитни ангажименти и договори за финансова гаранция за дата на първоначалното признаване се счита датата, на която предприятието става страна по неотменяем ангажимент, за целите на прилагането на изискванията за обезценка.

5.5.7. Ако през предходния отчетен период е оценило коректив за загуби за финансов инструмент в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, но към текущата отчетна дата предприятието определя, че условията по параграф 5.5.3 вече не са изпълнени, то оценява коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца към текущата отчетна дата.

▼M53

5.5.8. Предприятието признава в печалбата или загубата — като печалба или загуба от обезценка, размера на очакваните кредитни загуби (или обратно възстановяване), необходим с оглед корективът за загуби да бъде приравнен към отчетната дата на сумата, която трябва да бъде призната в съответствие с настоящия стандарт.

Определяне на значително увеличение на кредитния риск

5.5.9. Към всяка отчетна дата предприятието оценява дали кредитният риск на финансов инструмент се е увеличил значително след първоначалното признаване. При оценката си предприятието отчита промяната в риска от настъпване на неизпълнение през очаквания срок на финансовия инструмент, а не промяната в размера на очакваните кредитни загуби. За да направи тази оценка, предприятието сравнява риска от настъпване на неизпълнение по финансовия инструмент към отчетната дата и към датата на първоначалното признаване и взема предвид разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която удостоверява значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване.

5.5.10. Предприятието може да приеме, че кредитният риск на даден финансов инструмент не се е увеличил значително след първоначалното признаване, ако бъде установено, че финансовият инструмент е с нисък кредитен риск към отчетната дата (вж. параграфи Б5.5.22—Б5.5.24).

5.5.11. Ако съществува разумна и аргументирана информация за бъдещи периоди, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, предприятието не може да разчита единствено на информация за просрочие, когато определя дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначалното признаване. Когато обаче не е възможно да се осигури информация, която касае по-скоро бъдещото развитие, а не статуса по отношение на просрочията (на индивидуална или колективна основа), без извършване на излишни разходи или усилия, предприятието може да използва информация за просрочие, за да определи дали е имало значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване. Независимо от начина, по който предприятието оценява значителното увеличение на кредитния риск, съществува оборима презумпция, че кредитният риск на финансов актив се е увеличил значително след първоначалното признаване, когато просрочието по договорните плащания надхвърля 30 дни. Предприятието може да обори тази презумпция, ако разполага с разумна и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която удостоверява, че кредитният риск не се е увеличил значително след първоначалното признаване, въпреки че просрочието по договорните плащания надхвърля 30 дни. Ако предприятието определи, че е налице значително увеличение на кредитния риск преди просрочието по договорните плащания да надхвърли 30 дни, оборимата презумпция не се прилага.

Модифицирани финансови активи

5.5.12. Ако договорните парични потоци на финансов актив са били предоговорени или модифицирани и финансовият актив не е отписан, предприятието оценява дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск на финансовия инструмент в съответствие с параграф 5.5.3, като съпоставя:

а) риска от настъпване на неизпълнение към отчетната дата (въз основа на модифицираните договорни условия); и

б) риска от настъпване на неизпълнение към датата на първоначалното признаване (въз основа на първоначалните, немодифицирани договорни условия).

▼M53

Закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка

5.5.13. Независимо от параграфи 5.5.3 и 5.5.5, към отчетната дата предприятието признава единствено кумулативните промени в очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента след първоначалното признаване като коректив за загуби за закупените или първоначално създадените финансови активи с кредитна обезценка.

5.5.14. Към всяка отчетна дата предприятието признава в печалбата или загубата стойността на промяната в очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента като печалба или загуба от обезценка. Предприятието признава благоприятните промени в очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента като печалба от обезценка, дори ако очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента са по-малки от размера на очакваните кредитни загуби, които са били включени в приблизително оценените парични потоци при първоначалното признаване.

Опростен подход за търговски вземания, активи по договор и лизингови вземания

5.5.15. Независимо от параграфи 5.5.3 и 5.5.5, предприятието винаги оценява коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента за:

а) търговски вземания или активи по договор, които произтичат от сделки, попадащи в обхвата на МСФО 15, и които:

i) не съдържат съществен компонент на финансиране (или, когато предприятието прилага практически целесъобразна мярка за договори със срок от една година или по-кратък) в съответствие с МСФО 15; или

ii) съдържат съществен компонент на финансиране в съответствие с МСФО 15, ако предприятието е избрало като своя счетоводна политика да измерва коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента. Тази счетоводна политика се прилага за всички подобни търговски вземания или активи по договор, но може да се прилага и отделно за търговски вземания и активи по договор;

б) лизингови вземания, които произтичат от сделки, попадащи в обхвата на МСФО 17, ако предприятието е избрало като своя счетоводна политика да измерва коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента. Тази счетоводна политика се прилага за всички лизингови вземания, но може да се прилага и отделно за вземанията по финансов и по оперативен лизинг.

5.5.16. Предприятието може да определя независими една от друга счетоводни политики по отношение на търговските вземания, лизинговите вземания и активите по договори.

Оценяване на очаквани кредитни загуби

5.5.17. Предприятието оценява очакваните кредитни загуби по финансов инструмент така, че да бъде взета предвид:

а) сумата, определена безпристрастно и претеглена на базата на вероятността чрез оценяване на обхвата на възможните резултати;

б) стойността на парите във времето; и

▼**M53**

в) разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия към отчетната дата, за минали събития, текущи условия и прогнозираните бъдещи икономически условия.

5.5.18. Когато оценява очакваните кредитни загуби, предприятието не трябва непременно да определя всеки възможен сценарий. То отчита обаче риска или вероятността от възникването на кредитна загуба, като разглежда както възможността да възникне кредитна загуба, така и възможността да не възникне такава, дори ако възможността от възникване на кредитна загуба да е много ниска.

5.5.19. Максималният срок, който се взема предвид при оценяването на очакваните кредитни загуби, е максималният срок на договорите (в т.ч. опции за удължаване), през който предприятието е изложено на кредитен риск, а не по-дълъг срок, дори той да съответства на стопанската практика.

5.5.20. Някои финансови инструменти обаче включват както кредит, така и ангажимент по неусвоен кредит, като договорните права на предприятието да изисква погасяване и отмяна на ангажимента по неусвоен заем не ограничават експозицията на предприятието към кредитни загуби само за договорния срок на предизвестие. Единствено по отношение на такива финансови инструменти предприятието оценява очакваните кредитни загуби за срока, през който предприятието е изложено на кредитен риск, а очакваните кредитни загуби не могат да бъдат намалени чрез мерки за управление на кредитния риск, дори ако този срок надхвърля максималния договорен срок.

5.6. ПРЕКЛАСИФИКАЦИЯ НА ФИНАНСОВИ АКТИВИ

5.6.1. Ако предприятието прекласифицира финансови активи в съответствие с параграф 4.4.1, то прилага прекласификацията за бъдещи периоди от *датата на прекласификация*. Предприятието не преизчислява никакви признати преди това печалби, загуби (включително печалби или загуби от обезценка) или лихви. В параграфи 5.6.2—5.6.7 се посочват изискванията за прекласификация.

5.6.2. Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по амортизирана стойност“ в категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, неговата справедлива стойност се оценява към датата на прекласифицикация. Всяка печалба или загуба, произтичаща от разликата между предишната амортизирана стойност на финансовия актив и неговата справедлива стойност, се признава в печалбата или загубата.

5.6.3. Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“ в категория „оценявани по амортизирана стойност“, неговата справедлива стойност към датата на прекласифицикация става новата му брутна балансова стойност. (вж. параграф Б5.6.2 за насоки за определяне на ефективния лихвен процент и коректив за загуби към датата на прекласифицикация).

5.6.4. Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по амортизирана стойност“ в категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“, неговата справедлива стойност се оценява към датата на прекласифицикация. Всяка печалба или загуба, произтичаща от разликата между предишната амортизирана стойност на финансовия актив и неговата справедлива стойност, се признава в друг всеобхватен доход. Ефективният лихвен процент и оценяването на очакваните кредитни загуби не се коригират в резултат на прекласифицикацията. (вж. параграф Б5.6.1.)

▼M53

5.6.5. Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“ в категория „оценявани по амортизирана стойност“, финансовият актив се прекласифицира по неговата справедлива стойност към датата на прекласификация. Кумулативната печалба или загуба, призната преди това в друг всеобхватен доход, се изважда обаче от собствения капитал и се коригира за сметка на справедливата стойност на финансовия актив към датата на прекласификация. В резултат на това финансовият актив се оценява към датата на прекласификация, все едно че винаги е бил оценяван по амортизирана стойност. Тази корекция засяга другия всеобхватен доход, но не засяга печалбата или загубата и следователно не представлява корекция от прекласификация (вж. МСС 1 *Представяне на финансови отчети*). Ефективният лихвен процент и оценяването на очакваните кредитни загуби не се коригират в резултат на прекласификацията. (вж. параграф Б5.6.1.)

5.6.6. Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“ в категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“, финансовият актив продължава да се оценява по справедлива стойност. (вж. параграф Б5.6.2 за насоки за определяне на ефективния лихвен процент и коректив за загуби към датата на прекласификация).

5.6.7. Ако предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“ в категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, финансовият актив продължава да се оценява по справедлива стойност. Кумулативната печалба или загуба, призната преди това в друг всеобхватен доход, се прекласифицира от собствения капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1) към датата на прекласификация.

5.7. ПЕЧАЛБИ И ЗАГУБИ

5.7.1. Печалба или загуба от финансов актив или финансов пасив, който се оценява по справедлива стойност, се признава в печалбата или загубата, освен ако:

а) е част от хеджиращо взаимоотношение (вж. параграфи 6.5.8—6.5.14 и, ако е приложимо, параграфи 89—94 от МСС 39 за счетоводното отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск);

б) е инвестиция в капиталов инструмент и предприятието е избрало да представя печалбите и загубите от тази инвестиция в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5;

в) е финансов пасив, определен като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, и предприятието е задължено да представи ефекта от промените в *кредитния риск* на пасива в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.7; или

г) е финансов актив, оценен по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2A, и предприятието е задължено да признава някои промени в справедливата стойност в другия всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.10.

▼**M53**

5.7.1A *Дивидентите* се признават в печалбата или загубата само когато:

а) правото на предприятието да получи плащане на дивидент е установено;

б) има вероятност предприятието да получи икономически ползи, свързани с дивидента; и

в) размерът на дивидента може да бъде надеждно оценен.

5.7.2. Печалба или загуба от финансов актив, който се оценява по амортизирана стойност и не е част от хеджиращо взаимоотношение (вж. параграфи 6.5.8—6.5.14 и, ако е приложимо, параграфи 89—94 от МСС 39 за счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск), се признава в печалбата или загубата, когато финансовият актив се отписва или прекласифицира в съответствие с параграф 5.6.2 чрез процеса на амортизация или с оглед признаване на печалби или загуби от обезценка. Предприятието прилага параграфи 5.6.2 и 5.6.4, когато прекласифицира финансови активи от категория „оценявани по амортизирана стойност“. Печалба или загуба от финансов пасив, който се оценява по амортизирана стойност и не е част от хеджиращо взаимоотношение (вж. параграфи 6.5.8—6.5.14 и, ако е приложимо, параграфи 89—94 от МСС 39 за счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск), се признава в печалбата или загубата, когато финансовият пасив се отписва и чрез процеса на амортизация. (вж. параграф Б5.7.2 за насоки относно печалбите и загубите от валутни операции)

5.7.3. Печалба или загуба по финансов актив или финансов пасив, които са хеджирани позиции в хеджиращо взаимоотношение, се признават в съответствие с параграфи 6.5.8—6.5.14 и, ако е приложимо, параграфи 89—94 от МСС 39 за счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск.

5.7.4. Ако предприятието признава финансови активи при използване на счетоводно отчитане на база датата на уреждане (вж. параграфи 3.1.2, Б3.1.3 и Б3.1.6), промяната в справедливата стойност на актива, който ще бъде получен през периода между датата на сделката и датата на уреждане, не се признава за активите, оценявани по амортизирана стойност. За активите, оценявани по справедлива стойност обаче, промяната в справедливата стойност се признава в печалбата или загубата или в друг всеобхватен доход, както е уместно съгласно параграф 5.7.1. За дата на сделката се счита датата на първоначалното признаване за целите на прилагане на изискванията за обезценка.

Инвестиции в капиталови инструменти

5.7.5. При първоначалното признаване предприятието може да направи неотменим избор да представя в друг всеобхватен доход последващите промени в справедливата стойност на инвестиция в капиталов инструмент в обхвата на настоящия стандарт, който нито се *държи за търгуване*, нито е условно възнаграждение, признато от купувача в бизнес комбинация, за която се прилага МСФО 3. (вж. параграф Б5.7.3 за насоки относно печалбите и загубите от валутни операции)

5.7.6. Ако предприятието направи избора по параграф 5.7.5, то признава в печалбата или загубата дивидентите от тази инвестиция в съответствие с параграф 5.7.1A.

▼M53

Пасиви, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата

5.7.7. Предприятието представя печалбата или загубата от финансов пасив, който е определен като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.2.2 или 4.3.5, по следния начин:

а) сумата на промяната в справедливата стойност на финансовия пасив, която се дължи на промени в кредитния риск на този пасив, се представя в друг всеобхватен доход (вж. параграфи Б5.7.13—Б5.7.20), и

б) оставащата сума от промяната в справедливата стойност на пасива се представя в печалбата или загубата,

освен ако третирането на ефекта от промените в кредитния риск на пасива, описано в буква а), би създало или увеличило счетоводното несъответствие в печалбата или загубата (в който случай се прилага параграф 5.7.8). Параграфи Б5.7.5—Б5.7.7 и Б5.7.10—Б5.7.12 предоставят насоки, за да се определи дали ще бъде създадено, или увеличено счетоводното несъответствие.

5.7.8. Ако изискванията в параграф 5.7.7 биха създали или увеличили счетоводното несъответствие в печалбата или загубата, предприятието представя всички печалби или загуби от този пасив (включително ефекта от промените в кредитния риск на този пасив) в печалбата или загубата.

5.7.9. Независимо от изискванията в параграфи 5.7.7 и 5.7.8, предприятието представя в печалбата или загубата всички печалби и загуби по кредитни ангажименти и договори за финансова гаранция, които са определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата.

Активи, оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход

5.7.10. Печалба или загуба от финансов актив, оценяван по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, се признава в друг всеобхватен доход, с изключение на печалби или загуби от обезценка (вж. раздел 5.5) и печалби и загубите от валутни операции (вж. параграфи Б5.7.2—Б5.7.2А) до момента на отписване или прекласификацикация на финансовия актив. Когато финансовият актив се отписва, кумулативната печалба или загуба, призната преди това в друг всеобхватен доход, се прекласифицира от собствения капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1). Ако финансовият актив се прекласифицира от категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“, предприятието взема предвид кумулативната печалба или загуба, която е била призната в друг всеобхватен доход в съответствие с параграфи 5.6.5 и 5.6.7. Лихвата, която се изчислява чрез използването на метода на ефективната лихва, се признава в печалбата или загубата.

5.7.11. Както е описано в параграф 5.7.10, ако финансов актив се оценява по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, сумите, признати в печалбата или загубата, са същите като сумите, които би трябвало да бъдат призната в печалбата или загубата, ако финансовият актив е оценяван по амортизирана стойност.

▼M53

ГЛАВА 6. Счетоводно отчитане на хеджирането

6.1 ЦЕЛИ И ОБХВАТ НА СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА ХЕДЖИРАНЕТО

6.1.1. Със счетоводното отчитане на хеджирането се цели във финансовите отчети да бъде представен ефектът от дейностите на предприятието по управление на риска, при които се използват финансови инструменти за управление на експозиции, възникващи вследствие на особени рискове, които могат да окажат въздействие върху печалбата или загубата (или върху друг всеобхватен доход при инвестиции в капиталови инструменти, за които предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5). Този подход има за цел да пресъздаде особеностите на хеджиращите инструменти, за които се прилага счетоводно отчитане на хеджирането, за да може да се вникне в тяхното предназначение и действие.

6.1.2. Предприятието може да избере да определи хеджиращото взаимоотношение между хеджиращ инструмент и хеджирана позиция в съответствие с параграфи 6.2.1—6.3.7 и Б6.2.1—Б6.3.25. По отношение на хеджиращите взаимоотношения, които отговарят на съответните критерии, предприятието отчита печалбата или загубата от хеджиращия инструмент и хеджираната позиция в съответствие с параграфи 6.5.1—6.5.14 и Б6.5.1—Б6.5.28. Ако хеджираната позиция представлява група от позиции, предприятието спазва допълнителните изисквания, посочени в параграфи 6.6.1—6.6.6 и Б6.6.1—Б6.6.16.

6.1.3. При хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция по портфейл от финансови активи или финансови пасиви (и само при такова хеджиране) предприятието може да приложи изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането в МСС 39 вместо посочените в настоящия стандарт. В този случай предприятието трябва също да приложи специфичните изисквания за счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност при хеджиране на портфейл срещу лихвен риск и да определи като хеджирана позиция част, която е в чуждестранна валута (вж. параграфи 81А, 89А и НП114—НП132 от МСС 39).

6.2 ХЕДЖИРАЩИ ИНСТРУМЕНТИ

Инструменти, отговарящи на критериите

6.2.1. Всеки дериватив, оценен по справедлива стойност през печалбата или загубата, може да бъде определен като хеджиращ инструмент, с изключение на някои издадени опции (вж. параграф Б6.2.4).

6.2.2. Недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив, оценен по справедлива стойност през печалбата или загубата, може да бъде определен като хеджиращ инструмент, освен ако не е финансов пасив, определен по справедлива стойност през печалбата или загубата, за който сумата на промяната в справедливата стойност, която се дължи на промени в кредитния риск на този пасив, се представя в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.7. При хеджиране на валутен риск валутният компонент на недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив може да бъде определен като хеджиращ инструмент, при условие че не е инвестиция в капиталов инструмент, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5.

6.2.3. За целите на счетоводното отчитане на хеджирането като хеджиращи инструменти може да бъдат определени само договорите с контрагент, който е външно лице по отношение на отчитащото се предприятие (т.е. външно лице за групата или отделното предприятие, което се отчита).

▼**M53**

Определяне на хеджиращи инструменти

6.2.4. Инструмент, отговарящ на критериите, трябва да бъде определен в своята цялост като хеджиращ инструмент. Единствените позволени изключения са:

а) отделяне на вътрешната стойност и времевата стойност на опционен договор и определяне като хеджиращ инструмент само на промяната във вътрешната стойност на опцията, а не промяната във времевата стойност (вж. параграфи 6.5.15 и Б6.5.29—Б6.5.33);

б) отделяне на форуърд елемента и спот елемента на форуърден договор и определяне като хеджиращ инструмент само на промяната в стойността на спот елемента на форуърдния договор, а не форуърдния елемент; по подобен начин, основният спред на чуждестранна валута може да бъде отделен и изключен при определянето на финансов инструмент като хеджиращ инструмент (вж. параграфи 6.5.16 и Б6.5.34—Б6.5.39); и

в) пропорционална част от целия хеджиращ инструмент, например 50 % от номиналната стойност, може да се определи като хеджиращ инструмент в хеджиращо взаимоотношение. Въпреки това хеджиращ инструмент не може да се определи само за част от промяната в справедливата му стойност, отнасяща се само за част от времевия период, през който хеджиращият инструмент остава в обращение.

6.2.5. Предприятието може да разглежда в комбинация и съвместно да определя като хеджиращ инструмент (включително когато риск/-ове, възникващ/-и от някои хеджиращи инструменти компенсира/-т тези, които произхождат от други инструменти) всяка една от следните комбинации:

а) деривативи или пропорционални части от тях; и

б) недеривативи или пропорционални части от тях;

6.2.6. Въпреки това деривативен инструмент, който комбинира издадена опция и закупена опция (например „диапазон на лихвен процент“), не отговаря на условията за хеджиращ инструмент, ако към датата на определянето представлява, по същество, нетна издадена опция (освен ако не отговаря на условията в съответствие с параграф Б6.2.4). По подобен начин, два или повече инструмента (или пропорционални части от тях) могат да бъдат съвместно определени като хеджиращ инструмент, само ако към датата на определянето не представляват в комбинация, по същество, нетна издадена опция (освен ако не отговаря на условията в съответствие с параграф Б6.2.4).

6.3. ХЕДЖИРАНИ ПОЗИЦИИ

Позиции, отговарящи на критериите

6.3.1. Хеджирана позиция може да бъде признат актив или пасив, непризнат *неотменим ангажимент*, *прогнозна операция* или нетна инвестиция в чуждестранна дейност. Хеджираната позиция може да бъде:

а) самостоятелна позиция; или

б) група от позиции (при спазване на изискванията на параграфи 6.6.1—6.6.6 и Б6.6.1—Б6.6.16).

Хеджирана позиция може също така да бъде компонент от такава позиция или група позиции (вж. параграфи 6.3.7 и Б6.3.7—Б6.3.25).

▼M53

6.3.2. Хеджираната позиция трябва да е надеждно оценима.

6.3.3. Ако хеджираната позиция е прогнозна сделка (или компонент от нея), тази сделка трябва да бъде много вероятна.

6.3.4. Съвкупна експозиция, която е комбинация от експозиция, която отговаря на критериите за хеджирана позиция в съответствие с параграф 6.3.1, и дериватив, може да бъде определена като хеджирана позиция (вж. параграфи Б6.3.3—Б6.3.4). Тук спада прогнозна сделка със съвкупна експозиция (т.е. недоговорена, но очаквана бъдеща сделка, която ще доведе до експозиция и дериватив), ако съвкупната експозиция е много вероятна и, след като е възникнала и следователно вече не е прогнозна, отговаря на критериите за хеджирана позиция.

6.3.5. За целите на счетоводното отчитане на хеджирането само активи, пасиви, неотменими ангажименти или много вероятни прогнозни сделки с контрагент, който е външно лице по отношение на отчитащото се предприятие, могат да бъдат определяни като хеджирани позиции. Счетоводното отчитане на хеджирането може да бъде приложено и за сделки между предприятия в същата група единствено в индивидуалните или отделните финансови отчети на тези предприятия, но не и в консолидираните финансови отчети на групата, с изключение на консолидираните финансови отчети на инвестиционно предприятие по смисъла на МСФО 10, когато сделките между инвестиционно предприятие и неговите дъщерни дружества, които са оценени по справедлива стойност през печалбата или загубата, няма да бъдат елиминирани от консолидираните финансови отчети.

6.3.6. Като изключение на посоченото в параграф 6.3.5 обаче, валутният риск на вътрешна за групата парична позиция (например задължение/вземане между две дъщерни предприятия) може да отговоря на условията да бъде хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети, ако води до излагане на риск от печалба или загуба от сделки с валута, който не се елиминира напълно при консолидация в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*. В съответствие с МСС 21 валутните печалби и загуби от вътрешно групови парични позиции не се елиминират напълно при консолидация, когато вътрешно груповата парична позиция е от сделки между две предприятия от групата, които имат различни функционални валути. В допълнение, валутният риск във връзка с много вероятна прогнозна вътрешно групова сделка може да се квалифицира като хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети, при условие че сделката е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на предприятието, сключващо тази сделка, и валутният риск ще повлияе върху консолидираната печалба или загуба.

Определяне на хеджирани инструменти

6.3.7. Предприятието може да определи дадена позиция в нейната цялост или компонент на дадена позиция като хеджирана позиция в хеджиращо взаимоотношение. Под цяла позиция се разбира всички промени в паричните потоци или справедливата стойност на позицията. Под компонент се разбира промяна, която е по-малка от цялостна промяна на справедливата стойност или променливостта на паричните потоци на позиция. В този случай предприятието може да определи само следните видове компоненти (включително комбинации) като хеджирани позиции:

а) само промените в паричните потоци или справедливата стойност на дадена позиция, която се дължи на конкретен риск или рискове (рисков компонент), при условие че въз основа на оценка, изготвена в рамките на конкретната пазарна структура, рисковият компонент е отделно разграничим и надеждно оценим (вж. параграфи Б6.3.8—Б6.3.15). Рисковите компоненти включват определянето единствено на промените в паричните потоци или справедливата стойност на хеджирана позиция над или под определена цена или друга променлива (еднопосочен риск);

▼M53

б) един или повече избрани договорни парични потоци;

в) компоненти на номиналната стойност, т.е. определена част от стойността на дадена позиция (вж. параграфи Б6.3.16—Б6.3.20).

6.4 КРИТЕРИИ ПО ОТНОШЕНИЕ НА СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА ХЕДЖИРАНЕТО

6.4.1. Хеджиращо взаимоотношение отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеджирането, когато и само когато са изпълнени всички от следните критерии:

а) хеджиращото взаимоотношение обхваща единствено отговарящи на критериите хеджиращи инструменти и отговарящи на критериите хеджирани позиции;

б) в началото на хеджиращото взаимоотношение се извършва формално определяне и документиране на хеджиращото взаимоотношение, както и на определените от предприятието цел за управление на риска и стратегия за извършване на хеджирането. Тази документация включва определяне на хеджиращия инструмент, хеджираната позиция, естеството на хеджирания риск и начините, които предприятието ще използва за оценка дали хеджиращото взаимоотношение покрива изискванията за ефективност на хеджирането (включително неговия анализ на източниците на неефективност на хеджирането и как определя *коефициента на хеджиране*);

в) хеджиращото взаимоотношение отговаря на всяко едно от следните изисквания за ефективност на хеджирането:

i) съществува икономическа връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент (вж. параграфи Б6.4.4—Б6.4.6);

ii) ефектът от кредитния риск не доминира над промените в стойността, произтичащи от тази икономическа връзка (вж. параграфи Б6.4.7—Б6.4.8); и

iii) коефициентът на хеджиране на хеджиращото взаимоотношение е същият като коефициента, получен от количеството на хеджираната позиция, хеджирана фактически от предприятието, и количеството на хеджиращия инструмент, използван фактически от предприятието за хеджиране на този обем от хеджираната позиция. Това определяне обаче не трябва да отразява дисбаланса между теглата на хеджираната позиция и хеджиращия инструмент, който би създал неефективност на хеджирането (призната или не), която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с целта на счетоводното отчитане на хеджирането (вж. параграфи Б6.4.9—Б6.4.11).

6.5 СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ХЕДЖИРАНЕТО НА ОТГОВАРЯЩИ НА КРИТЕРИИТЕ ХЕДЖИРАЩИ ВЗАИМООТНОШЕНИЯ

6.5.1. Предприятието прилага счетоводно отчитане на хеджирането по отношение на хеджиращи взаимоотношения, които отговарят на критериите в параграф 6.4.1 (който включва решението на предприятието да определи хеджиращото взаимоотношение).

6.5.2. Съществуват три вида хеджиращи взаимоотношения:

а) хеджиране на справедлива стойност: хеджиране на експозицията към риск от промени в справедливата стойност на признат актив, пасив, непризнат неотменим ангажимент или на компонент от всяка такава позиция, който се дължи на конкретен риск и може да окаже влияние върху печалбата или загубата;

▼**M53**

б) хеджиране на паричен поток: хеджиране на експозицията към променливост на паричните потоци, която се дължи на конкретен риск, свързан с целия или част от признат актив или пасив (например всички или някои бъдещи лихвени плащания по дълг с променлив лихвен процент), или с много вероятна прогнозна сделка, и която може да окаже влияние върху печалбата или загубата;

в) хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност, както е дефинирана в МСС 21.

6.5.3. Ако хеджираната позиция е капиталов инструмент, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5, хеджираната експозиция, посочена в параграф 6.5.2, буква а), трябва да бъде тази, която може да засегне друг всеобхватен доход. Само в този случай признатата неефективност на хеджирането се представя в друг всеобхватен доход.

6.5.4. Хеджиране на валутния риск на неотменим ангажимент може да се отчете като хеджиране на справедлива стойност или като хеджиране на паричен поток.

6.5.5. Ако хеджиращо взаимоотношение вече не отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането във връзка с коефициента на хеджиране (вж. параграф 6.4.1, буква в), подточка iii), но целта за управление на риска за това определено хеджиращо взаимоотношение остава непроменена, предприятието коригира коефициента на хеджиране на хеджиращото взаимоотношение, така че отново да покрива съответните критерии (в настоящия стандарт това е посочено като „възстановяване на баланса“ — вж. параграфи Б6.5.7—Б6.5.21).

6.5.6. Предприятието прекратява счетоводното отчитане на хеджирането за бъдещи периоди само когато хеджиращото взаимоотношение (или част от него) вече не отговаря на установените критерии (след като се вземе предвид всяко възстановяване на баланса на хеджиращото взаимоотношение, ако е приложимо). Това включва случаи, при които хеджиращият инструмент е с изтекъл срок или е продаден, прекратен или упражнен. За тази цел замяната или револвирането на хеджиращия инструмент с друг хеджиращ инструмент не представлява достигане на крайна дата на валидност или прекратяване, ако такава замяна или револвиране е част от и е съгласувано с документираната цел за управление на риска на предприятието. В допълнение, поради тази причина не настъпва достигане до крайна дата на валидност или прекратяване на хеджиращия инструмент, ако:

а) в резултат на законови или подзаконови разпоредби или в резултат от въвеждането на законови или подзаконови разпоредби страните по хеджиращия инструмент се споразумеят, че един или повече контрагенти за клиринг заменят първоначалния им контрагент и се превръщат в нов контрагент за всяка една от страните. За тази цел контрагент за клиринг означава централен контрагент (наричан понякога „организация за клиринг“ или „агенция за клиринг“) или предприятие или предприятия, например клирингов член на организация за клиринг или клиент на клирингов член на организация за клиринг, които действат като контрагент, за да извършат клиринг от централен контрагент. Ако обаче страните по хеджиращия инструмент заменят първоначалните си контрагенти с различни контрагенти, изискването по настоящата буква е изпълнено само ако всяка от страните извършва клиринг със същия централен контрагент;

▼M53

б) другите промени, ако такива се налагат, на хеджиращия инструмент се ограничават до промени, необходими за осъществяване на замяната на контрагента. Такива промени се ограничават до промените, които са в съответствие с условията, които биха били очаквани, ако клирингът на хеджиращия инструмент е бил първоначално извършен от контрагента за клиринг. Тези промени включват промени в изискванията за обезпечение, в правата за компенсиране на баланси между вземания и задължения и в налаганите такси.

Прекратяването на счетоводното отчитане на хеджирането може да засяга цялото хеджиращо взаимоотношение или само част от него (в който случай счетоводното отчитане на хеджирането продължава да се прилага за остатъчното хеджиращо взаимоотношение).

6.5.7. Предприятието прилага:

а) параграф 6.5.10, когато то прекратява счетоводното отчитане на хеджирането за хеджиране на справедлива стойност, по което хеджираната позиция е (или е част от) финансов инструмент, оценяван по амортизирана стойност; и

б) параграф 6.5.12, когато то прекратява счетоводното отчитане на хеджирането за хеджиране на паричен поток.

Хеджиране на справедлива стойност

6.5.8. Ако хеджирането на справедлива стойност отговаря на критериите в параграф 6.4.1, хеджиращото взаимоотношение се отчита по следния начин:

а) печалбата или загубата от хеджиращия инструмент се признава в печалбата или загубата (или в друг всеобхватен доход, ако хеджиращият инструмент е капиталов инструмент, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5);

б) хеджиращата печалба или загуба от хеджираната позиция коригира балансовата стойност на хеджираната позиция (ако е приложимо) и се признава в печалбата или загубата. Ако хеджираната позиция е финансов актив (или част от него), който се оценява по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2A, хеджиращата печалба или загуба от хеджираната позиция се признава в печалбата или загубата. Ако хеджираната позиция е обаче капиталов инструмент, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5, тези суми остават в друг всеобхватен доход. Когато хеджираната позиция е непризнат неотменим ангажимент (или част от него), кумулативна промяна в справедливата стойност на хеджираната позиция след нейното определяне се признава като актив или пасив с признаване на съответната печалба или загуба в печалбата или загубата.

6.5.9. Когато хеджирана позиция в хеджиране на справедлива стойност е неотменим ангажимент (или част от него), за да се придобие актив или поеме пасив, първоначалната балансова стойност на актива или пасива, който възниква в резултат на изпълнението на неотменимия ангажимент от страна на предприятието, се коригира, за да се включи кумулативната промяна в справедливата стойност на хеджираната позиция, която е била призната в отчета за финансовото състояние.

▼M53

6.5.10. Всички корекции, произтичащи от параграф 6.5.8, буква б), се амортизират в печалбата или загубата, ако хеджираната позиция е финансов инструмент (или част от него), оценяван по амортизирана стойност. Амортизирането може да започне веднага при наличие на корекцията и започва не по-късно от момента, в който хеджираната позиция престане да бъде коригирана за хеджиращата печалба или загуба. Амортизацията се базира на преизчислен ефективен лихвен процент от датата, на която започва тази амортизация. При финансов актив (или част от него), който е хеджирана позиция и се оценява по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2A, се прилага идентична амортизация, но за сумата, която представлява натрупаната печалба или загуба, призната преди това в съответствие с параграф 6.5.8, буква б), а не се коригира балансовата стойност.

Хеджиране на паричен поток

6.5.11. Ако хеджирането на паричен поток отговаря на критериите в параграф 6.4.1, хеджиращото взаимоотношение се отчита по следния начин:

а) отделният компонент на собствения капитал, свързан с хеджираната позиция (резерв от хеджиране на паричен поток), се коригира до размера на по-малката от следните (като абсолютна стойност):

i) кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент от началото на хеджирането; и

ii) кумулативната промяна в справедливата стойност (настояща стойност) на хеджираната позиция (например настоящата стойност на кумулативната промяна в хеджираните очаквани бъдещи парични потоци) от началото на хеджирането;

б) частта от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, която се определя като ефективно хеджиране (т.е. частта, която се компенсира от промяната в резерва от хеджиране на паричен поток, изчислен в съответствие с буква а), се признава в друг всеобхватен доход;

в) всяка друга печалба или загуба по хеджиращия инструмент (или всяка печалба или загуба, необходима за изравняване на промяната в резерва от хеджиране на паричен поток, изчислен в съответствие с буква а) е неефективност на хеджирането, която се признава в печалбата или загубата;

г) сумата, която е била натрупана в резерва от хеджиране на паричен поток в съответствие с буква а), се отчита по следния начин:

i) ако хеджирана прогнозна сделка води впоследствие до признаване на нефинансов актив или на нефинансов пасив или ако хеджирана прогнозна сделка за нефинансов актив или нефинансов пасив става неотменим ангажимент, за който се прилага счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност, предприятието изважда тази сума от резерва от хеджиране на паричен поток и я включва в първоначалната цена на придобиване или в друга балансова стойност на актива или пасива. Това не представлява корекция от прекласификация (вж. МСС 1) и следователно не засяга другия всеобхватен доход;

▼M53

ii) при хеджиране на паричен поток, различно от посочените в подточка i), тази сума се прекласифицира от резерва от хеджиране на паричен поток в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1) в същия период или периоди, през които хеджираните очаквани бъдещи парични потоци оказват влияние върху печалбата или загубата (например в периоди, през които лихвеният приход или лихвеният разход се признава или при осъществяване на прогнозната продажба);

iii) въпреки това, ако тази сума представлява загуба и предприятието очаква, че цялата или част от тази загуба няма да бъде възстановена в един или повече бъдещи периоди, то прекласифицира незабавно сумата, която се очаква да не бъде възстановена, в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1).

6.5.12. Когато предприятието прекратява счетоводното отчитане на хеджирането за хеджиране на паричен поток (вж. параграф 6.5.6 и параграф 6.5.7, буква б), то отчита размера, който е бил натрупан в резерва от хеджиране на паричен поток в съответствие с параграф 6.5.11, буква а), по следния начин:

а) ако все още се очаква хеджираните бъдещи парични потоци да възникнат, тази сума остава в резерва от хеджиране на паричен поток, докато бъдещите парични потоци възникват или се прилага параграф 6.5.11, буква г), подточка iii). Параграф 6.5.11, буква г) се прилага, когато бъдещите парични потоци възникват.

б) ако вече не се очаква хеджираните бъдещи парични потоци да възникнат, тази сума незабавно се прекласифицира от резерва от хеджиране на паричен поток в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1). Хеджиран бъдещ паричен поток, който вече е малко вероятно да възникне, може въпреки това да се очаква да възникне.

Хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност

6.5.13. Хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност, включително хеджиране на парична позиция, която се отчита като част от нетната инвестиция (вж. МСС 21), се отчита подобно на хеджирането на паричен поток:

а) частта от печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, която се определя като ефективно хеджиране, се признава в друг всеобхватен доход (вж. параграф 6.5.11); и

б) неефективната част се признава в печалбата или загубата.

6.5.14. Кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, свързана с ефективната част на хеджирането, която е била натрупана в резерва за преизчисляване на чуждестранна валута, се прекласифицира от собствен капитал в печалба или загуба като корекция от прекласификация (вж. МСС 1) в съответствие с параграфи 48—49 от МСС 21 при освобождаване или частично освобождаване от чуждестранната дейност.

Отчитане на времевата стойност на опции

6.5.15. Когато предприятие отделя вътрешната стойност и времевата стойност на опционен договор и определя като хеджиращ инструмент само промяната във вътрешната стойност на опцията (вж. параграф 6.2.4, буква а), то отчита времевата стойност на опцията по следния начин (вж. параграфи Б6.5.29—Б6.5.33):

▼M53

а) предприятието разграничава времевата стойност на опциите от типа на хеджираната позиция, която се хеджира с опцията (вж. параграф Б6.5.29):

i) хеджирана позиция, свързана със сделка; или

ii) хеджирана позиция, свързана с времеви период;

б) промяната в справедливата стойност на времевата стойност на опция, с която се хеджира хеджирана позиция, свързана със сделка, се признава в друг всеобхватен доход до степента, до която тя се отнася до хеджираната позиция, и се натрупва като отделен компонент на собствения капитал. Кумулативната промяна в справедливата стойност, възникваща от времевата стойност на опцията, натрупана като отделен компонент на собствения капитал („сумата“), се отчита по следния начин:

i) ако хеджираната позиция води впоследствие до признаване на нефинансов актив или на нефинансов пасив или на неотменим ангажимент за нефинансов актив или нефинансов пасив, за който се прилага счетоводно отчитане на хеджирането на справедлива стойност, предприятието изважда тази сума от отделния компонент на собствения капитал и я включва в първоначалната цена на придобиване или в друга балансова стойност на актива или пасива. Това не представлява корекция от прекласификация (вж. МСС 1) и следователно не засяга другия всеобхватен доход;

ii) при хеджиращи взаимоотношения, различни от обхванатите в подточка i), тази сума се прекласифицира от отделния компонент на собствения капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1) в същия период или периоди, през които хеджираните очаквани бъдещи парични потоци оказват влияние върху печалбата или загубата (например при осъществяване на прогнозната продажба);

iii) ако обаче се очаква, че цялата или част от тази сума няма да бъде възстановена в един или повече бъдещи периоди, сумата, която се очаква да не бъде възстановена, се прекласифицира незабавно в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1);

в) промяната в справедливата стойност на времевата стойност на опция, с която се хеджира хеджирана позиция, свързана с времеви период, се признава в друг всеобхватен доход до степента, до която тя се отнася до хеджираната позиция, и се натрупва като отделен компонент на собствения капитал. Времевата стойност към датата на определяне на опцията като хеджиращ инструмент до степента, до която тя се отнася до хеджираната позиция, се амортизира на систематична и рационална основа през периода, през който хеджираната корекция за вътрешната стойност на опцията може да окаже влияние върху печалбата или загубата (или друг всеобхватен доход, ако хеджираната позиция е капиталов инструмент, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5). Следователно през всеки отчетен период амортизационната сума се прекласифицира от отделния компонент на собствения капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1). Ако обаче счетоводното отчитане на хеджирането бъде прекратено за хеджиращо взаимоотношение, което включва промяна във вътрешната стойност на опцията като хеджиращ инструмент, нетната сума (т.е. включително натрупаната амортизация), която е била натрупана в отделния компонент на собствения капитал, се прекласифицира незабавно в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1).

▼M53

Отчитане на форуърдния елемент на форуърдни договори и основен спред на чуждестранна валута на финансови инструменти

6.5.16. Когато отделя форуърдния елемент и спот елемента на форуърден договор и определя като хеджиращ инструмент само промяната в стойността на спот елемента на форуърдния договор или когато отделя основния спред на чуждестранна валута на финансов инструмент и го изключва при определянето на този финансов инструмент като хеджиращ инструмент (вж. параграф 6.2.4, буква б), предприятието може да прилага параграф 6.5.15 по отношение на форуърдния елемент на форуърден договор или на основния спред на чуждестранна валута по същия начин, както по отношение на времевата стойност на опция. В този случай предприятието следва насоките за приложение в параграфи Б6.5.34—Б6.5.39.

6.6 ХЕДЖИРАНЕ НА ГРУПА ОТ ПОЗИЦИИ

Допустимост на група от позиции като хеджирана позиция

6.6.1. Група от позиции (включително група от позиции, които представляват нетна позиция; вж. параграфи Б6.6.1—Б6.6.8) е допустима хеджирана позиция само ако:

а) се състои от позиции (включително компоненти на позиции), които са сами по себе си допустими хеджирани позиции;

б) позициите в групата се управляват заедно на групова основа за целите на управлението на риска; и

в) при хеджиране на паричен поток на група от позиции, чиято променливост по отношение на паричните потоци не се очаква да бъде приблизително пропорционална на съвкупната променливост по отношение на паричните потоци на групата, така че да възникнат компенсиращи се рискови позиции:

i) е хеджиране на валутен риск; и

ii) при определянето на тази нетна позиция се посочва отчетен период, през който се очаква прогнозните сделки да окажат влияние върху печалбата или загубата, както и тяхното естество и размер (вж. параграфи Б6.6.7—Б6.6.8).

Определяне на компонент на номинална стойност

6.6.2. Компонент, който е пропорционална част от група от позиции, отговаряща на условията за допустимост, е допустима хеджирана позиция, при условие че това определяне съответства на целта за управление на риска.

6.6.3. Пластов компонент на съвкупна група от позиции (например най-долният пласт) отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеджирането само ако:

а) е отделно разграничим и надеждно оценим;

б) целта на управление на риска е хеджиране на пластов компонент;

в) позициите от съвкупната група, от които се формира пластът, са изложени на същия хеджиран риск (така че оценяването на хеджирания пласт не се влияе съществено от това точно кои позиции от съвкупната група участват в хеджирания пласт);

▼M53

г) при хеджиране на съществуващи позиции (например непризнат неотменим ангажимент или признат актив) предприятието може да установи и проследи съвкупната група от позиции, от които се формира хеджираният пласт (така че предприятието е в състояние да спазва изискванията за отчитане на отговарящи на критериите хеджиращи взаимоотношения); и

д) всички позиции в групата, които съдържат опции за предсрочно погасяване, отговарят на изискванията по отношение на компонентите на номиналната стойност (вж. параграф Б6.3.20).

Представяне

6.6.4. За хеджирането на група от позиции с компенсиращи се рискови позиции (т.е. при хеджиране на нетна позиция), чиито хеджиран риск оказва влияние върху различни статии в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, всяка печалба или загуба от хеджиране се представя в този отчет на отделен ред от тези, върху които хеджираните позиции оказват влияние. Следователно в този отчет сумата по статията, свързана със самата хеджирана позиция (например приходите или разходите от продажби), остава непроменена.

6.6.5. Печалбата или загубата по активи и пасиви, които са хеджирани заедно като група при хеджиране на справедлива стойност, се признава в отчета за финансовото състояние на отделните активи и пасиви като корекция на балансовата стойност на съответните отделни позиции, обхващащи групата в съответствие с параграф 6.5.8, буква б).

Нулеви нетни позиции

6.6.6. Ако хеджираната позиция е група, която е нулева нетна позиция (т.е. хеджирани позиции, които помежду си напълно компенсират риска, управляван на групова основа), предприятие има право да определи тази позиция като хеджиращо взаимоотношение, което не включва хеджиращ инструмент, при условие че:

а) хеджирането е част от повтаряща се стратегия за нетно хеджиране на риска, при която предприятието по правило хеджира новите позиции от същия вид с течение на времето (например когато сделките преминат във времевия хоризонт, за който предприятието извършва хеджиране);

б) с развитието на повтарящата се стратегия за нетно хеджиране на риска се променя размерът на хеджираната нетна позиция и предприятието използва допустими хеджиращи инструменти за хеджиране на нетния риск (т.е. когато нетната позиция не е нулева);

в) счетоводно отчитане на хеджирането се прилага по принцип по отношение на такива нетни позиции, когато нетната позиция не е нулева и е хеджирана с допустими хеджиращи инструменти; и

г) неприлагането на счетоводното отчитане на хеджирането по отношение на нулевата нетна позиция би довело до непоследователни счетоводни резултати, тъй като при отчитането няма да бъдат признати компенсиращите се рискови позиции, които иначе биха били признати при хеджиране на нетна позиция.

▼**M53**

6.7 ПРАВО НА ИЗБОР ЗА ОПРЕДЕЛЯНЕ НА КРЕДИТНА ЕКСПОЗИЦИЯ КАТО ОЦЕНЯВАНА ПО СПРАВЕДЛИВА СТОЙНОСТ ПРЕЗ ПЕЧАЛБАТА ИЛИ ЗАГУБАТА

Допустимост на кредитни експозиции, които могат да бъдат определени по справедлива стойност през печалбата или загубата

6.7.1. Ако предприятието използва кредитен дериватив, който се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата, с цел управление на кредитния риск на финансов инструмент или на част от него (кредитна експозиция), то може да определи този финансов инструмент или съответно частта от него, за която се прилага управление на кредитния риск, като отчитан/-а по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако:

а) наименованието на кредитната експозиция (например длъжник или притежател на кредитен ангажимент) съответства на референтната единица по кредитния дериватив („съответствие на наименованието“); и

б) рангът на финансовия инструмент съответства на ранга на инструментите, които могат да бъдат доставени съгласно кредитния дериватив.

Предприятието може да извърши това определяне независимо от това дали финансовият инструмент, чийто кредитен риск се управлява, попада в обхвата на настоящия стандарт (например предприятието може да определи кредитни ангажименти, които са извън обхвата на настоящия стандарт). Предприятието може да определи този финансов инструмент по време на или след първоначалното признаване, както и докато той не е признат. Същевременно предприятието документира определянето.

Отчитане на кредитни експозиции, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата.

6.7.2. Ако финансов инструмент е определен в съответствие с параграф 6.7.1 като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата след първоначалното му признаване или преди това не е бил признат, разликата към момента на определянето между балансовата стойност, ако има такава, и справедливата стойност се признава незабавно в печалбата или загубата. За финансови активи, оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2A, кумулативната печалба или загуба, призната преди това в друг всеобхватен доход, се прекласифицира незабавно от собствения капитал в печалбата или загубата като корекция от прекласификация (вж. МСС 1).

6.7.3. Предприятието прекратява оценяването на финансовия инструмент (или на пропорционална част от него), който поражда кредитния риск, по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако:

а) съответните критерии в параграф 6.7.1 вече не са изпълнени, например:

i) кредитният дериватив или свързаният с него финансов инструмент, който поражда кредитния риск, е с изтекъл срок или е продаден, прекратен или упражнен; или

ii) кредитният риск на финансовия инструмент вече не се управлява чрез кредитни деривативи. Например подобна ситуация може да настъпи вследствие на подобрения в кредитното качество на заемополучателя или притежателя на кредитен ангажимент или на промени в наложените на предприятието капиталови изисквания; и

▼**M53**

б) не се налага финансовият инструмент, който поражда кредитния риск, да бъде оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата (т.е. бизнес моделът на предприятието не се е променил междувременно, така че да се налага прекласификация в съответствие с параграф 4.4.1).

6.7.4. Когато предприятието прекратява оценяването на финансовия инструмент (или на пропорционална част от него), който поражда кредитния риск, по справедлива стойност през печалбата или загубата, справедливата стойност на финансовия инструмент към датата на прекратяването става неговата нова балансова стойност. Впоследствие се прилага същото оценяване, което е било използвано преди финансовият инструмент да бъде определен по справедлива стойност през печалбата или загубата (включително амортизация в резултат на новата балансова стойност). Например, финансов актив, който първоначално е бил класифициран като оценяван по амортизирана стойност, ще се оценява отново по този метод, а неговият ефективен лихвен процент ще бъде преизчислен въз основа на новата му брутна балансова стойност към датата, на която се прекратява оценяването по справедлива стойност през печалбата или загубата.

ГЛАВА 7. Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

7.1. ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

7.1.1. Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година. По-ранното прилагане е разрешено. Ако предприятието избере да прилага настоящия стандарт по-рано, то трябва да оповести този факт и да прилага същевременно всички изисквания по настоящия стандарт (но вж. също параграфи 7.1.2, 7.2.21 и 7.3.2). Също така то прилага същевременно измененията в допълнение В.

7.1.2. Независимо от изискванията в параграф 7.1.1, за годишните периоди, започващи преди 1 януари 2018 г., предприятието може да избере да прилага по-рано само изискванията за представянето на печалби и загуби от финансови пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата в параграф 5.7.1, буква в), параграфи 5.7.7—5.7.9, 7.2.14 и Б5.7.5—Б5.7.20, без да прилага останалите изисквания от настоящия стандарт. Ако предприятието избере да прилага само тези параграфи, то оповестява този факт и предоставя постоянно съответните оповестявания, посочени в параграфи 10—11 от МСФО 7 (изменен от МСФО 9 (2010 г.). (вж. също параграфи 7.2.2 и 7.2.15)

7.1.3. *С Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010—2012 г.*, публикувани през декември 2013 г., се изменят параграфи 4.2.1 и 5.7.5 вследствие изменението на МСФО 3. Предприятието прилага това изменение за бъдещи периоди за бизнес комбинации, за които се прилага изменението на МСФО 3.

7.1.4. С МСФО 15, публикуван през май 2014 г., се изменят параграфи 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, Б3.2.13, Б5.7.1, В5 и В42 и заличават параграф В16 и заглавието към него. Към допълнение А се добавят параграфи 5.1.3 и 5.7.1А, както и дефиниция. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

7.2. ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

7.2.1. Предприятието трябва да прилага настоящия стандарт със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, освен както е посочено в параграфи 7.2.4–7.2.26 и 7.2.28. Настоящият стандарт не се прилага по отношение на позиции, които вече са били отписани към датата на първоначалното му прилагане.

▼M53

7.2.2. За целите на преходните разпоредби в параграфи 7.2.1, 7.2.3—7.2.28 и 7.3.2 датата на първоначалното прилагане е датата, на която предприятието прилага за първи път изискванията на настоящия стандарт, и трябва да съвпада с началото на отчетния период след издаването на настоящия стандарт. В зависимост от подхода, избран от предприятието за прилагане на МСФО 9, преходните разпоредби може да се отнасят до една или повече от една дата на първоначално прилагане за различни изисквания.

Преходни разпоредби за класификация и оценка (глави 4 и 5)

7.2.3. Към датата на първоначалното прилагане предприятието оценява дали даден финансов актив отговаря на условието в параграф 4.1.2, буква а) или параграф 4.1.2А, буква а) на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват на тази дата. Произтичащата от това класификация се прилага със задна дата, независимо от бизнес модела на предприятието в предходните отчетни периоди.

7.2.4. Ако към датата на първоначалното прилагане за предприятието е практически неприложимо (както е дефинирано в МСС 8) да оцени елемента на изменението на стойността на парите във времето в съответствие с параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изискванията, свързани с промяната на елемента на изменението на стойността на парите във времето по параграфи Б4.1.9Б—Б4.1.9Г. (вж. също така параграф 42С от МСФО 7).

7.2.5. Ако към датата на първоначалното прилагане за предприятието е практически неприложимо (както е дефинирано в МСС 8) да оцени дали справедливата стойност на характеристиката за предсрочно погасяване е била незначителна в съответствие с параграфи Б4.1.12, буква в) въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, предприятието оценява характеристиките на договорните парични потоци от финансовия актив въз основа на фактите и обстоятелствата, които са съществували при първоначалното признаване на финансовия актив, без да взема предвид изключението за характеристики за предсрочно погасяване по параграф Б4.1.12. (вж. също така параграф 42Т от МСФО 7).

7.2.6. Ако предприятието оценява хибриден договор по справедлива стойност в съответствие с параграфи 4.1.2А, 4.1.4 или 4.1.5, но справедливата стойност на хибридния договор не е била оценявана през сравнителните отчетни периоди, справедливата стойност на хибридния договор в сравнителните отчетни периоди ще бъде равна на сумата от справедливите стойности на компонентите (т.е. на недеривативния основен и внедрения дериватив) към края на сравнителния отчетен период, ако предприятието преизчислява предходните периоди (вж. параграф 7.2.15).

7.2.7. Ако предприятието е приложило параграф 7.2.6, то към датата на първоначалното прилагане предприятието признава всяка разлика между справедливата стойност на целия хибриден договор към датата на първоначалното прилагане и сумата от справедливите стойности на компонентите на хибридния договор към датата на първоначалното прилагане, в началното салдо на неразпределената печалба (или в друг компонент на собствения капитал, както е уместно) на отчетния период, който включва датата на първоначалното прилагане.

7.2.8. Към датата на първоначалното прилагане предприятието може да определи:

а) финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.1.5; или

▼M53

б) инвестиция в капиталов инструмент като оценявана по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5.

Това определяне се прави на базата на фактите и обстоятелствата, съществуващи към датата на първоначалното прилагане. Тази класификация се прилага със задна дата.

7.2.9. Към датата на първоначалното прилагане предприятието:

а) отменя своето предишно определяне на даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако този финансов актив не отговаря на условието в параграф 4.1.5.

б) може да отмени своето предишно определяне на даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако този финансов актив отговаря на условието в параграф 4.1.5.

Тази отмяна се прави на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на първоначалното прилагане. Тази класификация се прилага със задна дата.

7.2.10. Към датата на първоначалното прилагане предприятието:

а) може да определи финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.2.2, буква а);

б) отменя своето предишно определяне на даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне е било направено при първоначалното признаване в съответствие с условието, което понастоящем е в параграф 4.2.2, буква а), и това определяне не отговаря на това условие към датата на първоначалното прилагане;

в) може да отмени своето предишно определяне на даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне е било направено при първоначалното признаване в съответствие с условието, което понастоящем е в параграф 4.2.2, буква а), и това определяне отговаря на това условие към датата на първоначалното прилагане.

Такова определяне и отмяна се правят на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на първоначалното прилагане. Тази класификация се прилага със задна дата.

7.2.11. Ако за предприятието е практически неприложимо (както е дефинирано в МСС 8) да приложи със задна дата метода на ефективната лихва, предприятието третира:

а) справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив към края на всеки представен сравнителен период като брутната балансова стойност на този финансов актив или като амортизираната стойност на този финансов пасив, ако предприятието преизчислява предходните периоди; и

▼M53

б) справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив към датата на първоначалното прилагане като брутната балансова стойност на този финансов актив или като амортизираната стойност на този финансов пасив към датата на първоначалното прилагане на настоящия стандарт.

7.2.12. Ако предприятието е отчитало преди това по цена на придобиване (в съответствие с МСС 39) инвестиция в капиталов инструмент, която няма котирана цена на активен пазар за идентичен инструмент (т.е. входяща информация на равнище 1), (или деривативен актив, който е свързан със и трябва да бъде уреден чрез предоставянето на такъв капиталов инструмент), то оценява този инструмент по справедлива стойност към датата на първоначалното прилагане. Всяка разлика между предишната балансова стойност и справедливата стойност се признава в началното салдо на неразпределената печалба (или в друг компонент на собствения капитал, както е уместно) на отчетния период, който включва датата на първоначалното прилагане.

7.2.13. Ако предприятието е отчитало счетоводно преди това деривативен пасив, който е свързан със и трябва да бъде уреден чрез предоставянето на капиталов инструмент, който няма котирана цена на активен пазар за идентичен инструмент (т.е. входяща информация на ниво 1), по цена на придобиване в съответствие с МСС 39, то трябва да оцени този деривативен пасив по справедлива стойност към датата на първоначалното прилагане. Всяка разлика между предишната балансова стойност и справедливата стойност се признава в началното салдо на неразпределената печалба на отчетния период, който включва датата на първоначалното прилагане.

7.2.14. Към датата на първоначалното прилагане предприятието определя дали третирането в параграф 5.7.7 би създало или увеличило счетоводно несъответствие в печалбата или загубата на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на първоначалното прилагане. Настоящият стандарт се прилага със задна дата на базата на това определяне.

7.2.15. Независимо от изискването в параграф 7.2.1, предприятие, което прилага посочените в настоящия стандарт изисквания за класификация и оценяване (включващи изискванията, свързани с оценяване на амортизираната стойност на финансови активи и обезценка в раздели 5.4 и 5.5), представя оповестяванията, посочени в параграфи 42Л—42О на МСФО 7, но не трябва да преизчислява предходните периоди. Предприятието може да преизчислява предходните периоди, ако и само ако това е възможно без използване на получена впоследствие информация. Ако предприятието не преизчисли предходните периоди, то трябва да признае всяка разлика между предишната балансова стойност и балансовата стойност към началото на годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане, в началното салдо на неразпределената печалба (или в друг компонент на собствения капитал, както е уместно) за годишния отчетен период, който включва датата на първоначалното прилагане. Ако обаче предприятието преизчисли предходните периоди, преизчисленият финансов отчет трябва да отразява всички изисквания, съдържащи се в настоящия стандарт. Ако предприятието избере подход, при който резултатите по МСФО 9 се прилагат към повече от една дата на първоначално прилагане за различни изисквания, настоящият параграф се прилага към всяка дата на първоначално прилагане (вж. точка 7.2.2). Такъв би бил например случаят, при който предприятието избира да прилага по-рано само изискванията за представяне на печалби и загуби от финансови пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 7.1.2, без да прилага останалите изисквания от настоящия стандарт.

7.2.16. Ако предприятието изготвя междинни финансови отчети в съответствие с МСС 34 *Междинно финансово отчитане*, предприятието не трябва да прилага изискванията на настоящия стандарт по отношение на междинните периоди, които са преди датата на първоначалното прилагане, ако това е практически неприложимо (както е дефинирано в МСС 8).

▼M53

Обезценка (раздел 5.5)

7.2.17. Предприятието прилага изискванията за обезценка в раздел 5.5 със задна дата в съответствие с МСС 8, при спазване на изискванията на параграфи 7.2.15 и 7.2.18—7.2.20.

7.2.18. Към датата на първоначалното прилагане предприятието използва разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, за определяне на кредитния риск към датата, на която финансовият инструмент е бил първоначално признат (или по отношение на кредитни ангажименти или договори за финансова гаранция — към датата, на която предприятието е станало страна по неотменяем ангажимент в съответствие с параграф 5.5.6), и го сравнява с кредитния риск към датата на първоначално прилагане на настоящия стандарт.

7.2.19. Когато определя дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване, предприятието може да прилага:

а) изискванията в параграфи 5.5.10 и Б5.5.22—Б5.5.24; и

б) оборимата презумпция в параграф 5.5.11 за договорните плащания, просрочието по които надхвърля 30 дни, ако предприятието ще прилага изискванията за обезценка чрез установяване на значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване за тези финансови инструменти въз основа на информация за просрочия.

7.2.20. Ако към датата на първоначалното прилагане определянето — дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване, би довело до излишни разходи или усилия, предприятието признава коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, към всяка отчетна дата, докато този финансов инструмент бъде отписан (освен ако този финансов инструмент е с нисък кредитен риск към отчетната дата, в който случай се прилага параграф 7.2.19, буква а).

Преходни разпоредби за счетоводно отчитане на хеджирането (глава 6)

7.2.21. Когато прилага за първи път настоящия стандарт, предприятието може да избере като своя счетоводна политика да продължи да прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането в МСС 39 вместо изискванията в глава 6 от настоящия стандарт. Предприятието прилага тази политика по отношение на всички свои хеджиращи взаимоотношения. Предприятие, което избира тази политика, прилага също КРМСФО Разяснение 16 *Хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност* без измененията, които привеждат това разяснение в съответствие с изискванията в глава 6 от настоящия стандарт.

7.2.22. С изключение на предвиденото в параграф 7.2.26, предприятието прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането по настоящия стандарт за бъдещи периоди.

7.2.23. За да се прилага счетоводното отчитане на хеджирането от датата на първоначалното прилагане на изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането по настоящия стандарт, трябва към тази дата да бъдат изпълнени всички съответни критерии.

▼**M53**

7.2.24. Хеджиращи взаимоотношения, които са отговаряли на критериите за отчитане на хеджиране в съответствие с МСС 39 и които също отговарят на критериите за счетоводно отчитане на хеджирането по настоящия стандарт (вж. параграф 6.4.1), след като се вземе предвид всяко възстановяване на баланса на хеджиращото взаимоотношение при прехода (вж. параграф 7.2.25, буква б), се разглеждат като продължаващи хеджиращи взаимоотношения.

7.2.25. При първоначалното прилагане на изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането по настоящия стандарт предприятието:

а) може да започне да прилага тези изисквания от момента, в който престава да прилага изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането по МСС 39; и

б) взема предвид коефициента на хеджиране в съответствие с МСС 39 като отправна точка за възстановяване на баланса на коефициента на хеджиране на продължаващо хеджиращо взаимоотношение, ако е приложимо. Всяка печалба или загуба от възстановяването на баланса се признава в печалбата или загубата.

7.2.26. Като изключение на прилагането за бъдещи периоди на изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането по настоящия стандарт, предприятието:

а) прилага със задна дата отчитането на времевата стойност на опции в съответствие с параграф 6.5.15, ако в съответствие с МСС 39 единствено промяната във вътрешната стойност на опцията е била определена като хеджиращ инструмент в хеджиращо взаимоотношение. Прилагането със задна дата важи само за тези хеджиращи взаимоотношения, които са съществували към началото на най-ранния сравнителен период или са били определени след това;

б) може да прилага със задна дата отчитането на форуърден елемент на форуърдни договори в съответствие с параграф 6.5.16, ако в съответствие с МСС 39 единствено промяната в спот елемента на форуърден договор е била определена като хеджиращ инструмент в хеджиращо взаимоотношение. Прилагането със задна дата важи само за тези хеджиращи взаимоотношения, които са съществували към началото на най-ранния сравнителен период или са били определени след това. В допълнение, ако предприятието избере да го прилага със задна дата, отчитането се прилага спрямо всички хеджиращи взаимоотношения, които отговарят на критериите за такъв избор (например при прехода този избор не може да бъде прилаган поотделно за всяко хеджиращо взаимоотношение). Отчитане на спредове на чуждестранна валута (вж. параграф 6.5.16) може да се прилага със задна дата за тези хеджиращи взаимоотношения, които са съществували към началото на най-ранния сравнителен период или са били определени след това;

в) прилага със задна дата изискването по параграф 6.5.6, че не е достигната крайната дата на хеджиращия инструмент или че той не е прекратен, ако:

i) в резултат на законови или подзаконови разпоредби или в резултат от въвеждането на законови или подзаконови разпоредби страните по хеджиращия инструмент се споразумеят, че един или повече контрагенти за клиринг заменят първоначалния им контрагент и се превръщат в нов контрагент за всяка една от страните и

ii) другите промени, ако такива се налагат, на хеджиращия инструмент се ограничават до промени, необходими за осъществяване на замяната на контрагента.

▼M53

Предприятия, които по-рано са прилагали МСФО 9 (2009 г.), МСФО 9 (2010 г.) или МСФО 9 (2013 г.)

7.2.27. Предприятието прилага преходните изисквания в параграфи 7.2.1–7.2.26 към съответната дата на първоначално прилагане. Предприятието прилага всяка една от преходните разпоредби в параграфи 7.2.3—7.2.14 и 7.2.17—7.2.26, само веднъж (т.е. ако предприятието избере подход на прилагане на МСФО 9 с повече от една дата на първоначално прилагане, то не може да прилага някоя от тези разпоредби отново, ако тя е била вече приложена по-рано). (вж. параграфи 7.2.2. и 7.3.2.)

7.2.28. Предприятие, което по-рано е прилагало МСФО 9 (2009 г.), МСФО 9 (2010 г.) или МСФО 9 (2013 г.) и впоследствие прилага настоящия стандарт:

а) отменя своето предишно определяне на даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне е било направено в съответствие с условието, посочени в параграф 4.1.5, но в резултат от прилагането на настоящия стандарт това условие вече не е изпълнено;

б) може да определи даден финансов актив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне преди това не би отговаряло на условието, посочено в параграф 4.1.5, но в резултат от прилагането на настоящия стандарт това условие вече е изпълнено;

в) отменя своето предишно определяне на даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне е било направено в съответствие с условието, посочени в параграф 4.2.2, буква а), но в резултат от прилагането на настоящия стандарт това условие вече не е изпълнено; и

г) може да определи даден финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това определяне преди това не би отговаряло на условието, посочено в параграф 4.2.2, буква а), но в резултат от прилагането на настоящия стандарт това условие вече е изпълнено.

Такова определяне и отмяна се правят на базата на фактите и обстоятелствата, които съществуват към датата на първоначалното прилагане на настоящия стандарт. Тази класификация се прилага със задна дата.

7.3. ОТМЯНА НА КРМСФО 9, МСФО 9 (2009 Г.), МСФО 9 (2010 Г.) ИЛИ МСФО 9 (2013 Г.)

7.3.1. Настоящият стандарт заменя КРМСФО 9 *Преоценка на внедрени деривативи*. Изискванията, добавени към МСФО 9 през октомври 2010 г., включват изискванията, съдържащи се преди това в параграфи 5 и 7 от КРМСФО 9. Като последващо изменение МСФО 1 *Прилагане за първи път на международните стандарти за финансово отчитане* включва изискванията, съдържащи се преди това в параграф 8 от КРМСФО 9.

7.3.2. Настоящият стандарт заменя МСФО 9 (2009 г.), МСФО 9 (2010 г.) или МСФО 9 (2013 г.) За годишните периоди, започващи преди 1 януари 2018 г., предприятието може обаче да избере да прилага тези по-ранни версии на МСФО 9 вместо настоящия стандарт, ако и само ако съответната дата на първоначално прилагане на предприятието е преди 1 февруари 2015 г.

▼M53

Допълнение А

Дефинирани термини

Настоящото допълнение е неразделна част от стандарта.

Очаквани кредитни загуби за 12 месеца — Частта от **очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента**, която представлява **очакваните кредитни загуби**, които произтичат от неизпълненията по финансов инструмент, които е възможно да настъпят в рамките на 12 месеца след отчетната дата.

амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив — Стойността, по която са оценяват финансовите активи или финансовите пасиви при първоначалното им признаване, минус погашенията на главницата, плюс или минус натрупаната амортизация на разликата между тази първоначална стойност и стойността на падежа, изчислявана по **метода на ефективната лихва**, а за финансови активи — коригирана за всеки **коректив за загуби**.

активи по договор — Тези права, уточнени в МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, се отчитат в съответствие с настоящия стандарт за целите на признаването и оценяването на печалби или загуби от обезценка.

финансов актив с кредитна обезценка — Финансов актив е с кредитна обезценка, когато са настъпили едно или повече събития, оказващи неблагоприятно въздействие върху очакваните бъдещи парични потоци от този финансов актив. Като доказателство за кредитната обезценка на финансов актив могат да послужат наблюдавани данни за следните събития:

а) значително финансово затруднение на емитента/издателя или на длъжника;

б) нарушаване на договор като неизпълнение или просрочие;

в) заемодателят/-те, по икономически или договорни причини, свързани с финансовото затруднение на заемополучателя, прави отстъпка/-и на заемополучателя, каквато/каквито заемодателят/-те не би/биха направил/-и при други обстоятелства;

г) става вероятно, че заемополучателят ще бъде обявен в несъстоятелност или ще подлежи на друго финансово оздравяване;

д) изчезване на активен пазар за този финансов актив заради финансови затруднения; или

е) закупуване или първоначално създаване на финансов актив с голям отбив, който отразява понесени **кредитни загуби**.

Може да не е възможно да се идентифицира единично, самостоятелно събитие; влошаването на кредитния рейтинг на финансовия актив може да е причинено по-скоро от комбинирания ефект на няколко събития.

▼**M53**

кредитна загуба	Разликата между всички договорни парични потоци, дължими на предприятието по договор, и всички парични потоци, които предприятието очаква да получи (т.е. целия паричен недостиг), дисконтирани с първоначалния **ефективен лихвен процент** (или **коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент** за **закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка**). Предприятието оценява паричните потоци, като взема предвид всички договорни условия по финансовия инструмент (например опции за предсрочно погасяване, удължаване, кол-опции и други подобни опции) за очаквания срок на този финансов инструмент. Паричните потоци, които се вземат предвид, включват парични потоци от продажбата на държани обезпечения или други кредитни подобрения, които са неразделна част от договорните условия. Допуска се, че очакваният срок на финансовия инструмент може да бъде оценен приблизително по надежден начин. В редките случаи обаче, когато не е възможно очакваният срок на финансовия инструмент да бъде оценен приблизително по надежден начин, предприятието използва оставащия договорен срок на финансовия инструмент.
коригиран за кредитни загуби ефективен лихвен процент	Процентът, който точно дисконтира приблизително оценените бъдещи парични плащания или постъпления за очаквания срок на финансовия инструмент до **амортизираната стойност на финансовия актив**, който е **закупен или първоначално създаден финансов актив с кредитна обезценка**. При изчисляване на коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент предприятието оценява приблизително очакваните парични потоци, като взема предвид всички договорни условия по финансовия актив (например опции за предсрочно погасяване, удължаване, кол-опции и други подобни опции), както и **очакваните кредитни загуби**. Изчисляването включва всички такси и други възнаграждения, платени или получени от контрагентите по договора, които са неразделна част от ефективния лихвен процент (вж. параграфи Б5.4.1-Б5.4.3), **разходите по сделката** и всички други премии и отбиви. Предполага се, че паричните потоци и очакваният срок на групата от подобни финансови инструменти могат да се оценят приблизително по надежден начин. В редките случаи обаче, когато не е възможно паричните потоци или оставащият срок на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти) да се оценят приблизително по надежден начин, предприятието използва договорните парични потоци през пълния договорен срок на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти).
отписване	Премахването на признат преди това финансов актив или финансов пасив от отчета за финансовото състояние на предприятието.

▼**M53**

дериватив Финансов инструмент или друг договор в обхвата на настоящия стандарт, който притежава всяка една от следните три характеристики:

а) неговата стойност се променя в отговор на промяната в определен лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, валутен курс, индекс на цени или лихвени проценти, кредитен рейтинг или кредитен индекс, или друга променлива, при условие че в случай на нефинансова променлива, променливата не е специфична за дадена страна по договора (наричана понякога „основна“);

б) той не изисква първоначална нетна инвестиция или изисква първоначална нетна инвестиция, която е по-малка от тази, която би се изисквала за други видове договори, за които би могло да се очаква да имат подобен отговор на промените в пазарните фактори;

в) се урежда на бъдеща дата.

дивиденти разпределение на печалбите между притежатели на капиталови инструменти пропорционално на участието им в конкретен клас капитал.

метод на ефективната лихва Методът, използван при изчисляване на **амортизираната стойност на финансов актив или финансов пасив** и при разпределяне и признаване на лихвените приходи или лихвените разходи в печалбата или загубата през съответния период.

ефективен лихвен процент Процентът, който точно дисконтира приблизително оценените бъдещи парични плащания или постъпления за очаквания срок на финансовия актив или финансовия пасив до **брутната балансова стойност на финансов актив или до амортизираната стойност на финансов пасив**. При изчисляване на ефективния лихвен процент предприятието оценява приблизително очакваните парични потоци, като взема предвид всички договорни условия по финансовия инструмент (например опции за предсрочно погасяване, удължаване, кол-опции и други подобни опции), но не взема предвид **очакваните кредитни загуби**. Изчисляването включва всички такси и други възнаграждения, платени или получени от контрагентите по договора, които са неразделна част от ефективния лихвен процент (вж. параграфи Б5.4.1-Б5.4.3), **разходите по сделката** и всички други премии или отбиви. Предполага се, че паричните потоци и очакваният срок на група от подобни финансови инструменти могат да се оценят приблизително по надежден начин. В редките случаи обаче, когато не е възможно паричните потоци или очакваният срок на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти) да се оценят приблизително по надежден начин, предприятието използва договорните парични потоци през пълния договорен срок на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти).

▼**M53**

очаквани кредитни загуби	Среднопретеглената стойност на **кредитните загуби**, като за тегла служат съответните рискове от настъпване на неизпълнение.
договор за финансова гаранция	Договор, който изисква от издателя да направи определени плащания, за да възстанови на притежателя загубата, която е претърпял, тъй като даден длъжник не е направил плащане, когато е било дължимо, в съответствие с първоначалните или променени условия на дългов инструмент.
финансов пасив, оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата	Финансов пасив, който отговаря на някое от следните условия: а) отговаря на дефиницията за **държан за търгуване**; б) при първоначалното му признаване е определен от предприятието като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 4.2.2 или 4.3.5; в) при първоначалното признаване или впоследствие е определен по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 6.7.1;
неотменим ангажимент	Обвързващо споразумение за размяната на определено количество ресурси на определена цена на определена дата или дати в бъдеще.
прогнозна сделка	Недоговорена, но очаквана бъдеща операция.
брутна балансова стойност на финансов актив	**Амортизираната стойност на финансов актив**, преди да бъде преизчислена с **коректив за загуби**.
коефициент на хеджиране	Съотношението между количеството на хеджиращия инструмент и количеството на хеджираната позиция от гледна точка на съответното им относително тегло.
държан за търгуване	Финансов актив или финансов пасив, който: а) е придобит или поет основно с цел продажба или обратно изкупуване в краткосрочна перспектива; б) при първоначалното му признаване е част от портфейл от идентифицирани финансови инструменти, които се управляват заедно и за които има доказателства за скорошен и реален модел на реализиране на краткосрочна печалба; или в) е **деривати**в (с изключение на деривати, който е договор за финансова гаранция или определен и ефективен хеджиращ инструмент).

▼**M53**

печалба или загуба от обезценка	Печалби или загуби, които се признават в печалбата или загубата в съответствие с параграф 5.5.8 и които възникват в резултат на прилагане на изискванията за обезценка в раздел 5.5.
очаквани кредитни загуби за целия срок на инструмента	**Очакваните кредитни загуби**, които произтичат от всички възможни случаи на неизпълнение през очаквания срок на финансов инструмент.
коректив за загуби	Корективът за **очаквани кредитни загуби** по финансови активи, оценявани в съответствие с параграф 4.1.2, лизингови вземания и **активи по договори**, натрупаната обезценка за финансови активи, оценявани в съответствие с параграф 4.1.2A, и провизиите за очаквани кредитни загуби по кредитни ангажименти и **договори за финансова гаранция**.
печалба или загуба от модифициране	Сумата, произтичаща от коригиране на **брутната балансова стойност на финансов актив** с оглед отразяване на предоговорените или модифицираните договорни парични потоци. Предприятието преизчислява брутната балансова стойност на финансовия актив като настоящата стойност на приблизително оценените бъдещи парични плащания или постъпления за очаквания срок на предоговорения или модифицирания финансов актив, които са дисконтирани с първоначалния **ефективен лихвен процент** по финансовия актив (или първоначалния **коригиран за кредитни загуби ефективен лихвен процент** за **закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка**), или, когато е приложимо, с преразгледания **ефективен лихвен процент**, изчислен съгласно параграф 6.5.10. При приблизителното оценяване на очакваните парични потоци по финансов актив предприятието взема предвид всички договорни условия по финансовия инструмент (например опции за предсрочно погасяване, кол-опции и други подобни опции), но не взема предвид **очакваните кредитни загуби**, освен ако финансовият актив е **закупен или първоначално създаден финансов актив с кредитна обезценка**, в който случай предприятието взема предвид и първоначално очакваните кредитни загуби, които са били взети под внимание при изчисляване на първоначалния **коригиран за кредитни загуби ефективен лихвен процент**.
просрочие	Финансов актив се счита за просрочен, когато контрагентът не е извършил плащане, станало изискуемо по договор.
закупен или първоначално създаден финансов актив с кредитна обезценка	Закупен/-и или първоначално създаден/-и финансов/-и актив/-и, който/които е/са с кредитна обезценка при първоначалното признаване.

▼**M53**

дата на прекласификация	Първият ден на първия отчетен период след промяната в бизнес модела, която води до прекласифициране на финансови активи от предприятието.
обичайна покупка или продажба	Покупка или продажба на финансов актив съгласно договор, чиито условия изискват предоставянето на актива в период от време, установен обикновено със законодателство или конвенция, действащи на съответния пазар.
разходи по сделката	Допълнителните разходи, които са пряко свързани с придобиването, издаването или освобождаване от финансови активи или финансови пасиви (вж. параграф Б5.4.8). Допълнителният разход е този, който не би възникнал, ако предприятието не е придобило, издало или освободило финансовия инструмент.

Изброените по-долу термини са дефинирани в параграф 11 от МСС 32, допълнение А към МСФО 7, допълнение А към МСФО 13 или допълнение А към МСФО 15 и се използват в настоящия стандарт със значенията им, определени в МСС 32, МСФО 7, МСФО 13 или МСФО 15:

а) кредитен риск ([1]);

б) инструмент на собствения капитал (капиталов инструмент);

в) справедлива стойност;

г) финансов актив;

д) финансов инструмент;

е) финансов пасив;

ж) цена на сделката.

Допълнение Б

Насоки за приложение

Настоящото допълнение е неразделна част от стандарта.

ОБХВАТ (ГЛАВА 2)

Б2.1 Някои договори изискват плащане на базата на климатични, геологически или други физически променливи. (Тези, които са базирани на климатични променливи, понякога се наричат „климатични деривативи“.) Ако договорите не попадат в обхвата на МСФО 4, те попадат в обхвата на настоящия стандарт.

Б2.2 Настоящият стандарт не променя изискванията, свързани с плановете за доходи на наети лица, които се подчиняват на МСС 26 *Счетоводство и отчитане на планове за пенсионно осигуряване*, и със споразуменията за авторски и лицензионни възнаграждения, свързани с обема на продажбите или приходите от услуги, които се отчитат според МСС 15 *Приходи от договори с клиенти*.

([1]) Този термин (дефиниран в МСФО 7) се използва при изискванията за представяне на ефекта от промените в кредитния риск на пасиви, определени по справедлива стойност през печалбата или загубата (вж. параграф 5.7.7).

▼**M53**

Б2.3 Понякога предприятието прави инвестиция, която възприема като „стратегическа инвестиция“ в капиталови инструменти, емитирани от друго предприятие, като цели да установи и поддържа дългосрочно оперативно взаимоотношение с предприятието, в което е направена инвестицията. Инвестиращото предприятие или стопанската единица, участваща в съвместно предприятие, използва МСС 28, за да определи дали счетоводният метод на собствения капитал трябва да се приложи за такава инвестиция.

Б2.4 Настоящият стандарт се прилага към финансовите активи и финансовите пасиви на застрахователите, с изключение на правата и задълженията, изключени по параграф 2.1, буква д), заради възникването им по договори от обхвата на МСФО 4 *Застрахователни договори*.

Б2.5 Договорите за финансова гаранция могат да приемат различни правни форми, например гаранция, някои видове акредитиви, договор за предпазване от кредитен риск или застрахователен договор. Тяхното счетоводно третиране не зависи от правната им форма. Следват примери за подходящо третиране (вж. параграф 2.1, буква д):

а) въпреки че договорът за финансова гаранция отговаря на определението за застрахователен договор в МСФО 4, ако прехвърленият риск е значителен, издателят прилага настоящия стандарт. Въпреки това, ако издателят изрично е заявил преди това, че счита такива договори за застрахователни договори и е използвал счетоводно отчитане, което е приложимо за застрахователни договори, издателят може да избере да прилага или настоящия стандарт, или МСФО 4 за такива договори за финансова гаранция. Ако се прилага настоящият стандарт, параграф 5.1.1 изисква издателят да признае договора за финансова гаранция първоначално по справедлива стойност. Ако договорът за финансова гаранция е издаден на несвързано лице в самостоятелна честна сделка между несвързани лица, неговата справедлива стойност в началото вероятно е равна на получената премия, освен ако има доказателства за обратното. Впоследствие, освен ако договорът за финансова гаранция при възникването е бил определен за отчитане по справедлива стойност през печалбата или загубата, или освен, когато се прилагат параграфи 3.2.15–3.2.23 и Б3.2.12–Б3.2.17 (когато прехвърлянето на финансов актив не отговаря на изискванията за отписване или се прилага подходът на продължаващо участие), издателят го оценява по по-високата от следните стойности:

i) стойността, определена в съответствие с раздел 5.5; и

ii) първоначално признатата стойност минус, когато е уместно, кумулативната стойност на признатия приход в съответствие с МСФО 15 (вж. параграф 4.2.1, буква в);

б) някои гаранции, свързани с кредити, не изискват като предварително условие за плащане притежателят да е изложен на риск и да е понесъл загуба от невъзможността на длъжника да направи плащанията върху гарантирания актив, когато са дължими. Пример за подобна гаранция е тази, която изисква плащания в отговор на промени в конкретен кредитен рейтинг или кредитен индекс. Такива гаранции не са договори за финансова гаранция, както е определено в настоящия стандарт, и не са застрахователни договори, както е определено в МСФО 4. Такива гаранции са деривативи и издателят прилага към тях настоящия стандарт;

▼M53

в) ако договор за финансова гаранция е издаден във връзка с продажба на стоки, издателят прилага МСФО 15, за да определи кога да признае прихода от гаранцията и от продажбата на стоки.

Б2.6 Твърденията, че издателят разглежда договори като застрахователни договори, обичайно се откриват в комуникациите на издателя с клиентите и регулаторните органи, договорите, бизнес документацията и финансовите отчети. Нещо повече, застрахователните договори често са подчинени на счетоводни изисквания, които са различни от изискванията за други типове сделки, като например, договори, издадени от банки или търговски компании. В такива случаи финансовите отчети на издателя обикновено включват изявление, че издателят е прилагал тези счетоводни изисквания.

ПРИЗНАВАНЕ И ОТПИСВАНЕ (ГЛАВА 3)

Първоначално признаване (раздел 3.1)

Б3.1.1 Като последица от принципа в параграф 3.1.1, предприятието признава всички свои договорни права и задължения по деривативи в своя отчет за финансовото състояние съответно като активи и пасиви, с изключение на деривативите, които не позволяват отчитане на прехвърлянето на финансовите активи като продажба (вж. параграф Б3.2.14). Ако прехвърлянето на финансов актив не отговаря на изискванията за отписване, получателят не признава прехвърления актив като свой актив (вж. параграф Б3.2.15).

Б3.1.2 По-долу са посочени примери за прилагането на принципа в параграф 3.1.1:

а) безусловните вземания и задължения се признават като активи или пасиви, когато предприятието стане страна по договора и, като последица от това, има законовото право да получи или законовото задължение да плати парични средства;

б) активите, които ще бъдат придобити, и пасивите, които ще бъдат поети, в резултат от неотменим ангажимент за покупка или продажба на стоки или услуги по принцип не се признават до момента, в който поне едната от страните не изпълни задълженията си по договора. Например предприятие, което получава неотменима поръчка по принцип не признава актив (а предприятието, което дава поръчката, не признава пасив) в момента на ангажимента, а вместо това отлага признаването до момента, в който поръчаните стоки или услуги бъдат изпратени, доставени или предоставени. Ако неотменим ангажимент за покупка или продажба на нефинансови позиции попада в обхвата на настоящия стандарт съгласно параграфи 2.4—2.7, неговата нетна справедлива стойност се признава като актив или пасив на датата на поемане на ангажимента (вж. параграф Б4.1.30, буква в). В допълнение, ако непризнат преди това неотменим ангажимент бъде определен като хеджирана позиция в хеджиране на справедлива стойност, всяка промяна в нетната справедлива стойност, относима към хеджирания риск, се признава като актив или пасив след началото на хеджирането (вж. параграф 6.5.8, буква б) и параграф 6.5.9);

в) форуърден договор, който е в обхвата на настоящия стандарт (вж. параграф 2.1), се признава като актив или пасив на датата на поемане на ангажимента, а не на датата, на която става уреждането. Когато предприятие стане страна по форуърден договор, справедливите стойности на правото и задължението често са равни, тоест нетната справедлива стойност на форуърда е равна на нула. Ако нетната справедлива стойност на правото и задължението не е равна на нула, договорът се признава като актив или пасив;

▼M53

г) опционен договор, който е в обхвата на настоящия стандарт (вж. параграф 2.1), се признава като актив или пасив, когато притежателят или издателят стане страна по договора;

д) планирани бъдещи сделки, без значение колко вероятни са, не са активи и пасиви, тъй като предприятието не е станало страна по договор.

Обичайни покупки или продажби на финансови активи

Б3.1.3 Обичайна покупка или продажба на финансови активи се признава чрез използването или на счетоводно отчитане на база датата на сделката, или на счетоводно отчитане на база датата на уреждане, както е описано в параграфи Б3.1.5 и Б3.1.6. Предприятието прилага един и същ метод последователно по отношение на всички покупки и продажби на финансови активи, които са класифицирани по един и същ начин в съответствие с настоящия стандарт. За целта, активите, които се оценяват задължително по справедлива стойност през печалбата или загубата, формират отделна класификация от активите, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата. В допълнение, инвестициите в капиталови инструменти, отчетени чрез използване на правото на избор, описано в параграф 5.7.5, формират отделна класификация.

Б3.1.4 Договор, който изисква или допуска нетно уреждане на промяната в стойността на договора, не е обичаен договор. Вместо това този договор се отчита счетоводно като деривати в периода между датата на търгуване и датата на уреждане.

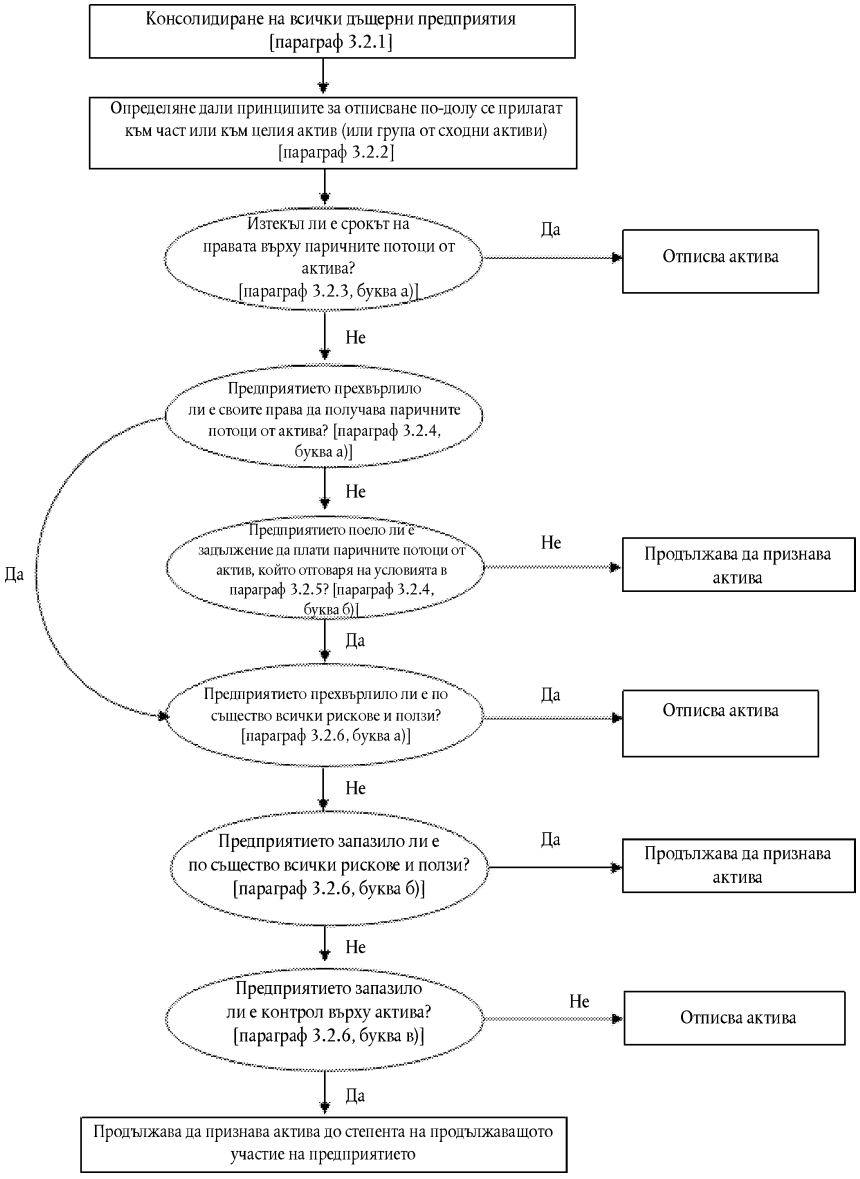
Б3.1.5 Датата на сделка е датата, на която предприятието се ангажира да купи или продаде даден актив. Счетоводното отчитане на база датата на сделката се отнася до а) признаването на актив, който ще бъде получен, и на задължението да се плати за него на датата на сделка, и б) отписването на актив, който е продаден, признаването на всяка печалба или загуба от освобождаването от и признаването на вземане от купувача за плащане на датата на сделка. По принцип, лихва върху актива и съответстващия пасив не започва да се начислява до датата на уреждане, когато се прехвърля собствеността.

Б3.1.6 Датата на уреждане е датата, на която активът се предава на или от предприятието. Счетоводното отчитане на база датата на уреждане се отнася до а) признаването на актив на датата, на която е получен от предприятието, и б) отписването на актив и признаването на всяка печалба или загуба от продажбата на датата, на която той е предаден от предприятието. Когато се прилага счетоводно отчитане на база датата на уреждане предприятието отчита всяка промяна в справедливата стойност на актива, който ще бъде получен през периода между датата на сделка и датата на уреждане, по същия начин, по който отчита придобит актив. С други думи, за активи, оценявани по амортизирана стойност, не се признава промяна в стойността; тя се признава в печалбата или загубата за активи, класифицирани като финансови активи, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата; както и тя се признава в друг всеобхватен доход за финансов актив, оценяван по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2A, и за инвестиции в капиталови инструменти, отчитани в съответствие с параграф 5.7.5.

▼**M53**

Отписване на финансови активи (раздел 3.2)

Б3.2.1 Схемата по-долу илюстрира оценката дали и до каква степен даден финансов актив е отписан.



Споразумения, съгласно които предприятието запазва договорните права за получаване на паричните потоци от финансов актив, но поема договорно задължение да плати паричните потоци на един или повече получатели (параграф 3.2.4, буква б)

Б3.2.2 Ситуацията, описана в параграф 3.2.4, буква б) (когато предприятието запазва договорните си права да получава паричните потоци от финансовия актив, но поема договорно задължение да плати паричните потоци на един или повече получатели), настъпва, например ако предприятието е тръст и издаде на инвеститорите си изгодни участия в основните финансови активи, които притежава, и осигурява обслужване на тези финансови активи. В този случай финансовите активи отговарят на условията за отписване, ако са изпълнени условията в параграфи 3.2.5 и 3.2.6.

▼**M53**

Б3.2.3 При прилагането на параграф 3.2.5 предприятието би могло да бъде например първоначален създател на финансовия актив или група, която включва дъщерно предприятие, което е придобило финансовия актив и прехвърля паричните потоци на несвързани трети лица — инвеститори.

Оценка на прехвърлянето на рисковете и ползите от собствеността (параграф 3.2.6)

Б3.2.4 Примери за това, кога предприятието е прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността, са:

а) безусловна продажба на финансов актив;

б) продажба на финансов актив заедно с опция за обратно изкупуване на финансовия актив по неговата справедлива стойност на датата на обратното изкупуване; и

в) продажба на финансов актив заедно с пут- или кол-опция, която е много „извън пари“ (т.е. опция, която е толкова много „извън пари“, че има много малка вероятност да стане „в пари“ преди изтичане на нейния срок).

Б3.2.5 Примери за това, кога предприятието е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността, са:

а) сделка за продажба и обратно изкупуване, при която цената на обратното изкупуване е фиксирана цена или продажна цена плюс възвръщаемост за заемодателя;

б) споразумение за предоставяне в заем на ценни книжа;

в) продажба на финансов актив заедно със суап за обща доходност който прехвърля експозицията към пазарен риск обратно на предприятието;

г) продажба на финансов актив заедно с пут- или кол-опция, която е много „в пари“ (т. е. до този момент опцията е толкова много „в пари“, че има много малка вероятност да излезе „извън пари“ преди изтичане на нейния срок); и

д) продажба на краткосрочни вземания, с което предприятието гарантира, че ще компенсира получателя за кредитните загуби, които могат да настъпят.

Б3.2.6 Ако предприятие определи, че в резултат от прехвърлянето е прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, то не признава прехвърления актив отново в бъдещ период, освен ако не го придобие обратно в нова сделка.

Оценка на прехвърлянето на контрол

Б3.2.7 Предприятието не е запазило контрол върху даден прехвърлен актив, ако получателят разполага с практическата възможност да продаде прехвърления актив. Предприятието е запазило контрол върху даден прехвърлен актив, ако получателят не разполага с практическата възможност да продаде прехвърления актив. Получателят има практическата възможност да продаде прехвърления актив, ако той се търгува на активен пазар, тъй като би могъл да закупи обратно прехвърления актив на пазара, ако трябва да го върне обратно на предприятието. Например получателят може да има практическата възможност да продаде прехвърлен актив, ако този актив е предмет на опция, която

▼M53

позволява на предприятието да го закупи обратно, но получателят може лесно да придобие прехвърления актив на пазара, ако опцията бъде упражнена. Получателят няма практическата възможност да продаде прехвърления актив, ако предприятието запази такава опция и получателят не може лесно да придобие прехвърления актив на пазара, ако предприятието упражни своята опция.

Б3.2.8 Получателят има практическата възможност да продаде прехвърления актив само ако той може да продаде прехвърления актив в неговата цялост на несвързано трето лице и е в състояние да упражни тази способност едностранно и без да налага допълнителни ограничения върху прехвърлянето. Въпросът от най-важно значение е какво получателят може да направи на практика, а не какви договорни права има относно това какво може да направи с прехвърления актив или какви договорни забрани съществуват. По-конкретно:

а) договорното право да се освободи от прехвърления актив има несъществен практически ефект, ако за прехвърления актив няма пазар; и

б) способността да се освободи от прехвърления актив има несъществен практически ефект, ако не може да бъде упражнена свободно. Поради това:

i) способността на получателя да се освободи от прехвърления актив трябва да бъде независима от действията на други лица (т.е. тя трябва да бъде едностранна способност), и

ii) получателят трябва да бъде в състояние да се освободи от прехвърления актив, без да е необходимо да прилага ограничителни условия или „уговорки“ към прехвърлянето (напр. условия за това как да се обслужва кредитен актив или опция, даваща на получателя правото да закупи актива обратно).

Б3.2.9 Фактът, че получателят е малко вероятно да продаде прехвърления актив, сам по себе си не означава, че прехвърлителят е запазил контрол върху прехвърления актив. Ако обаче пут опция или гаранция ограничава получателя да продаде прехвърления актив, тогава прехвърлителят е запазил контрол върху прехвърления актив. Например, ако пут опция или гаранция е достатъчно ценна, тя ограничава получателя да продаде прехвърления актив, тъй като получателят на практика няма да продаде прехвърления актив на трето лице, без да приложи подобна опция или други ограничителни условия. Вместо това получателят ще държи прехвърления актив, за да получи плащанията по гаранцията или пут опцията. При тези обстоятелства прехвърлителят е запазил контрол върху прехвърления актив.

Прехвърляния, които отговарят на условията за отписване

Б3.2.10 Предприятието може да запази правото върху част от лихвените плащания по прехвърлените активи като възнаграждение за обслужването на тези активи. Частта от лихвените плащания, от които предприятието ще се откаже при прекратяването или прехвърлянето на договора за обслужване, се разпределя към актива по обслужването или пасива от обслужването. Частта от лихвените плащания, от които предприятието няма да се откаже, е вземане по стрип само на лихвата. Например, ако предприятието не се откаже от никаква лихва при прекратяването или прехвърлянето на договора за обслужване, целият лихвен спред е вземане по стрип само на лихвата. За целите на прилагането на параграф 3.2.13 справедливите стойности на актива по обслужването и вземането по стрип само на лихвата се използват за разпределянето на балансовата стойност на вземането между частта от актива, която е отписана, и частта, която продължава да се признава. Ако няма посочена такса за обслужване или ако не се очаква, че таксата, която ще бъде получена, ще компенсира адекватно предприятието за предоставянето на обслужването, пасивът за задължението за обслужване се признава по справедлива стойност.

▼**M53**

Б3.2.11 Когато оценява справедливите стойности на частта, която продължава да се признава, и на частта, която е отписана, за целите на прилагането на параграф 3.2.13, предприятието прилага изискванията за оценяване по справедлива стойност в МСФО 13 в допълнение към параграф 3.2.14.

Прехвърляне, което не отговаря на условията за отписване

Б3.2.12 Посоченото по-долу е приложение на принципа, очертан в параграф 3.2.15. Ако гаранцията, предоставена от предприятието за загуби от неизпълнение по прехвърления актив, не позволява прехвърленият актив да бъде отписан, защото предприятието е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху него, прехвърленият актив продължава да се признава в неговата цялост, а полученото възнаграждение се признава като пасив.

Продължаващо участие в прехвърлените активи

Б3.2.13 По-долу са дадени примери за начина, по който предприятието оценява прехвърления актив и свързания с него пасив съгласно параграф 3.2.16.

Всички активи

а) Ако гаранция, предоставена от предприятието във връзка с плащането на загуби от неизпълнение по прехвърлен актив, възпрепятства отписването на прехвърления актив до степента на продължаващото участие, към датата на прехвърлянето прехвърленият актив се оценява по по-ниската от i) балансовата стойност на актива и ii) максималната сума на полученото възнаграждение при прехвърлянето, което предприятието би могло да бъде задължено да върне („сума на гаранцията“). Свързаният с него пасив се оценява първоначално по сумата на гаранцията плюс справедливата стойност на гаранцията (която обичайно е възнаграждението, получено за гаранцията). Впоследствие, първоначалната справедлива стойност на гаранцията се признава в печалбата или загубата при (или към момента на) удовлетворяване на задължението (в съответствие с принципите от МСС 15), а балансовата стойност на актива се намалява с всякакви корекции за загуби.

Активи, оценявани по амортизирана стойност

б) Ако задължение по пут опция, издадена от предприятието, или кол опция, държана от предприятието, възпрепятстват отписването на прехвърлен актив и предприятието оценява прехвърления актив по амортизирана стойност, свързаният с него пасив се оценява по неговата цена на придобиване (т.е. полученото възнаграждение), коригирана с амортизацията на всяка разлика между тази цена на придобиване и брутната балансова стойност на прехвърления актив на датата, на която срокът на опцията изтича. Например да допуснем, че брутната балансова стойност на актива на датата на прехвърлянето е 98 ВЕ, а полученото възнаграждение е 95 ВЕ. Брутната балансова стойност на актива на датата на упражняване на опцията ще бъде 100 ВЕ. Първоначалната балансова стойност на свързания с него пасив е 95 ВЕ, а разликата между 95 ВЕ и 100 ВЕ се признава в печалбата или загубата с използването на метода на ефективната лихва. Ако опцията бъде упражнена, всяка разлика между балансовата стойност на свързания пасив и цената на упражняване се признава в печалбата или загубата.

▼**M53**

Активи, оценявани по справедлива стойност

в) Ако правото по кол опция, запазено от предприятието, възпрепятства отписването на прехвърления актив и предприятието оценява прехвърления актив по справедлива стойност, активът продължава да бъде оценяван по неговата справедлива стойност. Свързаният с него пасив се оценява по i) цената на упражняване на опцията минус времевата стойност на опцията, ако опцията е „във или на пари“, или ii) справедливата стойност на прехвърления актив минус времевата стойност на опцията, ако опцията е „извън пари“. Корекцията на оценката на свързания пасив гарантира, че нетната балансова стойност на актива и свързания пасив е справедливата стойност на правото по кол опцията. Например, ако справедливата стойност на основния актив е 80 ВЕ, цената на упражняване на опцията е 95 ВЕ, а времевата стойност на опцията е 5 ВЕ, балансовата стойност на свързания пасив е 75 ВЕ (80 ВЕ — 5 ВЕ), а балансовата стойност на прехвърления актив е 80 ВЕ (т.е. неговата справедлива стойност).

г) Ако пут опция, издадена от предприятието, възпрепятства отписването на прехвърления актив и предприятието оценява прехвърления актив по справедлива стойност, свързаният пасив се оценява по цената на упражняване на опцията плюс времевата стойност на опцията. Оценяването на актива по справедлива стойност е ограничено до по-ниската от справедливата стойност и цената на упражняване на опцията, защото предприятието няма право на увеличения в справедливата стойност на прехвърления актив над цената на упражняване на опцията. Това гарантира, че нетната балансова стойност на актива и свързания пасив е справедливата стойност на задължението по пут опцията. Например, ако справедливата стойност на основния актив е 120 ВЕ, цената на упражняване на опцията е 100 ВЕ и времевата стойност на опцията е 5 ВЕ, балансовата стойност на свързания пасив е 105 ВЕ (100 ВЕ + 5 ВЕ), а балансовата стойност на актива е 100 ВЕ (в този случай цената на упражняване на опцията).

д) Ако диапазон (колар) във формата на закупена кол и издадена пут опция възпрепятства отписването на прехвърления актив и предприятието оценява актива по справедлива стойност, то продължава да оценява актива по справедлива стойност. Свързаният пасив се оценява по i) сумата от цената на упражняване на кол опцията и справедливата стойност на пут опцията, минус времевата стойност на кол опцията, ако кол опцията е „във или на пари“, или ii) сумата от справедливата стойност на актива и справедливата стойност на пут опцията, минус времевата стойност на кол опцията, ако кол опцията е „извън пари“. Корекцията на свързания пасив гарантира, че нетната балансова стойност на актива и свързания пасив е справедливата стойност на опциите, притежавани и издадени от предприятието. Например да допуснем, че предприятието прехвърли финансов актив, който се оценява по справедлива стойност, и в същото време закупи кол опция с цена на упражняване от 120 ВЕ и издаде

▼M53

път опция с цена на упражняване от 80 ВЕ. Да допуснем още, че справедливата стойност на актива към датата на прехвърлянето е 100 ВЕ. Времевата стойност на път и на кол опциите е съответно 1 ВЕ и 5 ВЕ. В този случай предприятието признава актив от 100 ВЕ (справедливата стойност на актива) и пасив от 96 ВЕ [(100 ВЕ + 1 ВЕ) – 5 ВЕ]. Това води до нетна стойност на актива от 4 ВЕ, което е справедливата стойност на опциите, притежавани и издадени от предприятието.

Всички прехвърляния

Б3.2.14 До степента, в която прехвърлянето на финансов актив не отговаря на условията за отписване, договорните права или задължения на прехвърлителя, свързани с прехвърлянето, не се отчитат отделно като деривативи, ако признаването както на деривативите, така и на прехвърления актив или на пасива, произтичащ от прехвърлянето, ще доведе до признаването на същите права или задължения два пъти. Например кол-опция, запазена от прехвърлителя, може да не позволи отчитането на прехвърлянето на финансовите активи като продажба. В този случай кол опцията не се признава отделно като деривативен актив.

Б3.2.15 До степента, в която прехвърлянето на финансов актив не отговаря на условията за отписване, получателят не признава прехвърления актив като свой актив. Получателят отписва платените парични средства или друго платено възнаграждение и признава вземане от прехвърлителя. Ако прехвърлителят има право и задължение да придобие отново контрол върху целия прехвърлен актив срещу фиксирана сума (например съгласно споразумение за обратно изкупуване), получателят може да оцени своето вземане по амортизирана стойност, ако то отговаря на критериите в параграф 4.1.2.

Примери

Б3.2.16 Примерите по-долу илюстрират прилагането на принципите за отписване, съдържащи се в настоящия стандарт.

а) *Споразумения за обратно изкупуване и даване в заем на ценни книжа*. Ако финансов актив бъде продаден съгласно споразумение за обратно изкупуване по фиксирана цена или по продажна цена плюс възвръщаемост на заемодателя, или ако бъде даден в заем съгласно споразумение за връщането му на прехвърлителя, той не се отписва, тъй като прехвърлителят запазва по същество всички рискове и ползи от собствеността. Ако получателят получи правото да продаде или заложи актива, прехвърлителят прекласифицира актива в своя отчет за финансовото състояние, например като даден в заем актив или вземане по обратно изкупуване.

б) *Споразумения за обратно изкупуване и даване в заем на ценни книжа — активи, които са по същество едни и същи*. Ако финансов актив бъде продаден съгласно споразумение за обратно изкупуване на същия или по същество същият актив по фиксирана цена или по продажна цена плюс възвръщаемост на заемодателя, или ако финансов актив бъде взет или предоставен в заем съгласно споразумение за връщане на същия или на по същество същия актив на прехвърлителя, той не се отписва, тъй като прехвърлителят запазва по същество всички рискове и ползи от собствеността.

в) *Споразумения за обратно изкупуване и даване в заем на ценни книжа — право на замяна*. Ако споразумение за обратно изкупуване по фиксирана цена на обратното изкупуване или по цена, равна на продажната цена плюс възвръщаемост на заемодателя, или друга подобна сделка за даване в заем на ценни книжа, предостави на получателя правото да замени активите, които са подобни и с равна справедлива стойност на прехвърления актив към датата на обратното изкупуване, продаденият или даденият в заем актив съгласно споразумението за обратно изкупуване или в сделката за даване в заем на ценни книжа не се отписва, тъй като прехвърлителят запазва по същество всички рискове и ползи от собствеността.

▼**M53**

г) *Право на обратно изкупуване с право на първи отказ по справедлива стойност*. Ако предприятието продаде финансов актив и запази само правото на първи отказ от обратното изкупуване на прехвърления актив по справедлива стойност, ако получателят впоследствие го продаде, предприятието отписва актива, тъй като е прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността.

д) *Сделка с привидна продажба*. Обратното изкупуване на финансов актив почти веднага след неговата продажба понякога се нарича привидна продажба. Тази обратна покупка не пречи на отписването, при условие че първоначалната сделка отговаря на изискванията за отписване. Ако обаче споразумението за продажба на финансов актив се сключи едновременно със споразумението за обратно изкупуване на същия актив по фиксирана цена или по продажна цена плюс възвръщаемост за заемодателя, тогава активът не се отписва.

е) *Пут опции и кол опции, които са много „в пари“*. Ако прехвърленият финансов актив може да бъде поискан обратно от прехвърлителя и кол опцията е много „в пари“, прехвърлянето не отговаря на изискванията за отписване, тъй като прехвърлителят е запазил по същество всички рискове и ползи от собствеността. По същия начин, ако финансовият актив може да бъде върнат обратно от получателя и пут опцията е много „в пари“, прехвърлянето не отговаря на изискванията за отписване, тъй като прехвърлителят е запазил по същество всички рискове и ползи от собствеността.

ж) *Пут опции и кол опции, които са много „извън пари“*. Финансов актив, който е прехвърлен, предмет единствено на пут опция много „извън пари“, държана от получателя, или кол опция много „извън пари“, държана от прехвърлителя, се отписва. Това е така, защото прехвърлителят е прехвърлил по същество всички рискове и ползи от собствеността.

з) *Леснодостъпни активи, предмет на кол опция, която не е нито много „в пари“, нито много „извън пари“*. Ако предприятието притежава кол опция за леснодостъпен актив на пазара и опцията не е нито много „в пари“, нито много „извън пари“, активът се отписва. Това е така, защото предприятието i) нито е запазило, нито е прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността, и ii) не е запазило контрола. Ако активът обаче не е леснодостъпен на пазара, отписването се ограничава до размера на стойността на актива, който е предмет на кол опция, тъй като предприятието е запазило контрол върху актива.

и) *Актив, който не е леснодостъпен, предмет на пут опция, издадена от предприятието, която не е много „в пари“, нито много „извън пари“*. Ако предприятието прехвърли финансов актив, който не е леснодостъпен на пазара, и издаде пут опция, която не е много „извън пари“, предприятието нито запазва, нито прехвърля по същество всички рискове и ползи от собствеността поради издадената пут опция. Предприятието запазва контрол върху актива, ако

▼M53

път опцията е достатъчно ценна, за да възпре получателя да продаде актива, в който случай активът продължава да се признава до степента на продължаващото участие на прехвърлителя (вж. параграф Б3.2.9). Предприятието прехвърля контрола върху актива, ако път опцията не е достатъчно ценна, за да възпре получателя да продаде актива, в който случай активът се отписва.

й) *Активи, предмет на път или кол опция по справедлива стойност, или на форуърден договор за обратно изкупуване.* Прехвърлянето на финансов актив, който е предмет само на път или кол опция, или на форуърден договор за обратно изкупуване, който има цена на упражняване или цена на обратно изкупуване, която е равна на справедливата стойност на финансовия актив към момента на обратното изкупуване, води до отписване поради прехвърлянето по същество на всички рискове и ползи от собствеността.

к) *Кол или пут опции, уреждани в парични средства*. Предприятието оценява прехвърлянето на финансов актив, който е предмет на път или кол опция, или на форуърден договор за обратно изкупуване, който ще бъде уреден нетно в парични средства, за да определи дали е запазило или прехвърлило по същество всички рискове и ползи от собствеността. Ако предприятието не е запазило по същество всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, то определя дали е запазило контрол върху прехвърления актив. Това че път или кол опцията, или форуърдният договор за обратно изкупуване се уреждат нетно в парични средства, не означава автоматично, че предприятието е прехвърлило контрола (вж. параграфи Б3.2.9 и букви ж), з) и и) по-горе).

л) *Условие за премахване на сметки*. Условието за премахване на сметки представлява безусловна опция за обратно изкупуване (кол-опция), която дава на предприятието правото да поиска обратно прехвърлените активи, предмет на някои ограничения. Като се има предвид, че тази опция води до това, че предприятието нито запазва, нито прехвърля по същество всички рискове и ползи от собствеността, тя ограничава отписването само до размера на сумата, предмет на обратно изкупуване (при допускането, че получателят не може да продаде активите). Например, ако балансовата стойност и постъпленията от прехвърлянето на кредитните активи са в размер на 100 000 ВЕ и всеки индивидуален заем би могъл да се поиска обратно, но общата стойност на кредитите, които биха могли да бъдат изкупени обратно, не може да превишава 10 000 ВЕ, 90 000 ВЕ от заемите ще отговорят на условията за отписване.

м) *Опции за покупка на остатъчна част от финансови активи*. Предприятието, което може да бъде прехвърлител, което обслужва прехвърлените активи, може да притежава опция за покупка на остатъчната част от прехвърлените активи (закриваща опция), когато стойността на активите в обръщение спадне до определено ниво, при което стойността на обслужване на тези активи става обременителна спрямо ползите от обслужването. При условие че тази закриваща опция води до това, че предприятието нито запазва, нито прехвърля по същество всички рискове и ползи от собствеността и получателят не може да продаде активите, тя ограничава отписването само до размера на стойността на активите, които са предмет на кол опцията.

н) *Субординирани запазени лихви и гаранции по кредити*. Предприятието може да предостави на получателя механизъм за повишаване на качеството на кредита, като субординира част или цялата лихва, запазена в прехвърления актив. Като алтернатива, предприятието може да предостави на получателя механизъм за повишаване на качеството на

▼M53

заема под формата на гаранция по кредит, която би могла да бъде неограничена или ограничена до определена сума. Ако предприятието запази по същество всички рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив, активът продължава да бъде признаван в неговата цялост. Ако предприятието запази някои, но по същество не всички, рискове и ползи от собствеността, и запази контрол, отписването се ограничава до размера на сумата на паричните или други активи, които предприятието би могло да бъде задължено да плати.

о) *Суапове за обща доходност*. Предприятието може да продаде финансов актив на получател и да сключи с получателя суап за обща доходност, при който всички парични потоци от лихвени плащания от основния актив се превеждат на предприятието в замяна на фиксирано плащане или плащане с променлива ставка, а всякакви увеличения или намаления в справедливата стойност на основния актив се поемат от предприятието. В този случай отписването на целия актив е забранено.

п) *Лихвени суапове*. Предприятието може да прехвърли на получател финансов актив с фиксиран лихвен процент и да сключи лихвен суап с получателя за получаването на лихви при фиксиран лихвен процент и плащането на лихви при променлив лихвен процент, базиран върху условна стойност, която е равна на стойността на главницата на прехвърления финансов актив. Лихвеният суап не възпрепятства отписването на прехвърления актив, при условие че плащанията по суапа не зависят от плащанията, направени по прехвърления актив.

р) *Амортизиращи се лихвени суапове*. Предприятието може да прехвърли на получателя финансов актив с фиксиран лихвен процент, който се изплаща с течение на времето, и да сключи амортизиращ се лихвен суап с получателя за получаването на лихви при фиксиран лихвен процент и плащането на лихви при променлив лихвен процент, базиран върху условна стойност. Ако условната стойност на суапа се амортизира, така че да се изравни със сумата на главницата на прехвърления финансов актив, която остава непогасена, във всеки момент от времето, суапът по принцип ще доведе до това предприятието да запази съществен риск от предсрочно погасяване, в който случай предприятието или продължава да признава целия прехвърлен актив, или продължава да признава прехвърления актив до степента на своето продължаващо участие. И обратно, ако амортизацията на условната стойност на суапа не е свързана със стойността на непогасената главница на прехвърления актив, този суап няма да доведе до запазване от страна на предприятието на риска от предсрочно погасяване на актива. Следователно, той няма да спре отписването на прехвърления актив, при условие че плащанията по суапа не зависят от това дали са били направени лихвените плащания по прехвърления актив и суапът не води до запазване от страна на предприятието на някакви други съществени рискове и ползи от собствеността върху прехвърления актив.

с) *Отписване* Предприятието няма разумни очаквания за възстановяване на договорните парични потоци по финансов актив в тяхната цялост или на част от тях.

▼**M53**

Б3.2.17 Настоящият параграф илюстрира прилагането на подхода на продължаващото участие, когато продължаващото участие на предприятието е в част от финансов актив.

Да приемем, че предприятието разполага с портфейл от подлежащи на предсрочно погасяване кредити, чийто купон и ефективен лихвен процент е 10 процента, и чиято главница и амортизирана стойност е 10 000 ВЕ. То сключва сделка, при която в замяна на плащането на 9 115 ВЕ получателят получава правото върху 9 000 ВЕ от всякакви събрани суми по главницата плюс лихвата върху нея в размер на 9,5 процента. Предприятието запазва правото върху 1 000 ВЕ от всякакви събрани суми по главницата плюс лихвата върху нея в размер на 10 процента, плюс допълнителния спред от 0,5 процента върху оставащата стойност от 9 000 ВЕ от главницата. Събраните суми от предсрочните погашения се разпределят между предприятието и получателя пропорционално в съотношение 1:9, но всякакви неустойки се приспадат от лихвата на предприятието от 1 000 ВЕ до момента, в който тя бъде изцяло погасена. Справедливата стойност на кредитите към датата на сделката е 10 100 ВЕ, а справедливата стойност на допълнителния спред от 0,5 процента е 40 ВЕ.

Предприятието определя, че е прехвърлило някои значителни рискове и ползи от собствеността (например значителен риск от предсрочно погасяване), но и че е запазило някои значителни рискове и ползи от собствеността (поради субординирания статут на запазените лихви) и е запазило контрол. Следователно то прилага подхода на продължаващото участие.

За да приложи настоящия стандарт, предприятието анализира сделката като а) запазване на напълно пропорционална запазена лихва от 1 000 ВЕ, плюс б) субординиране на тази запазена лихва за осигуряване на механизъм за повишаване на качеството на заема за получателя за кредитни загуби.

Предприятието изчислява, че сумата от 9 090 ВЕ (90 % × 10 100 ВЕ) от полученото възнаграждение от 9 115 ВЕ представлява възнаграждение за напълно пропорционалния дял от 90 процента. Остатъкът от полученото възнаграждение (25 ВЕ) представлява възнаграждение, получено за субординирането на запазената лихва за осигуряване на механизъм за повишаване на качеството на заема за получателя за кредитни загуби. Освен това допълнителният спред от 0,5 процента представлява възнаграждение, получено за механизма за повишаване на качеството на кредита. Съответно общата сума на полученото възнаграждение за механизма за повишаване на качеството на заема е 65 ВЕ (25 ВЕ + 40 ВЕ).

Предприятието изчислява печалбата или загубата от продажбата на 90 процентния дял от паричните потоци. Ако допуснем, че към датата на прехвърлянето липсват отделни справедливи стойности за прехвърления 90 процентен дял и запазения 10 процентен дял, предприятието разпределя балансовата стойност на актива в съответствие с параграф 3.2.14 от МСФО 9 по следния начин:

	Справедлива стойност	*Процент*	*Разпределена балансова стойност*
Прехвърлена част	9 090	90 %	9 000
Запазена част	1 010	10 %	1 000
Общо	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

Предприятието изчислява своята печалба или загуба от продажбата на 90 процентния дял от паричните потоци, като приспада разпределената балансова стойност на прехвърлената част от полученото възнаграждение, т.е. 90 ВЕ (9 090 ВЕ – 9 000 ВЕ). Балансовата стойност на запазената от предприятието част е 1 000 ВЕ.

Освен това предприятието признава продължаващо участие, което произтича от субординирането на запазената лихва за кредитни загуби. Съответно то признава актив от 1 000 ВЕ (максималната сума на паричните потоци, които то няма да получи при субординацията), и свързания с това пасив от 1 065 ВЕ (което е максималната сума на паричните потоци, които то няма да получи при субординацията, т.е. 1 000 ВЕ плюс справедливата стойност на субординацията от 65 ВЕ).

Предприятието използва цялата описана по-горе информация за отчитане на сделката, както следва:

	Дебит	*Кредит*
Първоначален актив	—	9 000
Актив, признат за субординацията, или остатъчна лихва	1 000	—
Актив за полученото възнаграждение във формата на допълнителен спред	40	—
Печалба или загуба (печалба от прехвърлянето)	—	90
Пасив	—	1 065
Получени парични средства	9 115	—
Общо	**10 155**	**10 155**

Непосредствено след сделката балансовата стойност на актива е 2 040 ВЕ, включваща 1 000 ВЕ, което представлява разпределената стойност на запазената част, и 1 040 ВЕ, което представлява допълнителното продължаващо участие на предприятието от субординацията на запазената лихва за кредитни загуби (което включва допълнителен спред от 40 ВЕ).

В следващи периоди предприятието признава полученото възнаграждение за механизма за повишаване на качеството на заема (65 ВЕ) на пропорционална на времето база, начислява лихва върху признатия актив с използване на метода на ефективната лихва и признава всяка загуба от обезценка по признатите активи. Като пример за последното да допуснем, че през следващата година има загуба от обезценка на основните кредити в размер на 300 ВЕ. Предприятието намалява своя признат актив с 600 ВЕ (300 ВЕ, свързани със запазената лихва, и 300 ВЕ, свързани с допълнителното продължаващо участие, което възниква от субординацията на запазената лихва за загуби от обезценка), и намалява своя признат пасив с 300 ВЕ. Нетният резултат е начисление към печалбата или загубата за загуби от обезценка от 300 ВЕ.

▼M53

Отписване на финансови пасиви (раздел 3.3)

Б3.3.1 Финансов пасив (или част от него) е погасен, когато длъжникът извърши някое от следното:

а) погаси пасива (или част от него) като плати на кредитора, обикновено с парични средства, други финансови активи, стоки или услуги; или

б) е юридически освободен от основната отговорност за пасива (или част от него) или по силата на законова процедура, или от кредитора. (Ако длъжникът е дал гаранция, това условие все още може да бъде изпълнено.)

Б3.3.2 Ако емитент на дългов инструмент изкупи обратно този инструмент, дългът се счита за погасен дори ако емитентът е „маркет-мейкър“ за този инструмент или има намерение да го препродаде в кратък срок.

Б3.3.3 Плащането на трета страна, включително тръст (понякога наричано „отнемане на имот по същество“), само по себе си не освобождава длъжника от неговото основно задължение към кредитора при отсъствието на правно освобождаване.

Б3.3.4 Ако длъжник плати на трета страна да поеме задължение и уведоми своя кредитор, че третата страна е поела неговото задължение по дълга, длъжникът не отписва задължението по дълга, освен ако не е изпълнено условието в параграф Б3.3.1, буква б). Ако длъжникът плати на трета страна да поеме задължение и получи правно освобождаване от своя кредитор, длъжникът е погасил дълга. Ако обаче длъжникът приеме да направи плащанията по дълга към третата страна или директно към първоначалния си кредитор, длъжникът признава ново задължение по дълга към третата страна.

Б3.3.5 Въпреки че правното освобождаване, независимо дали по съдебен ред или от кредитора, води до отписване на пасива, предприятието може да признае нов пасив, ако критериите за отписване в параграфи 3.2.1—3.2.23 не са изпълнени по отношение на прехвърлените финансови активи. Ако тези критерии не са изпълнени, прехвърляните активи не се отписват, а предприятието признава нов пасив, свързан с прехвърлените активи.

Б3.3.6 За целите на параграф 3.3.2 условията са съществено различни, ако дисконтираната настояща стойност на паричните потоци при новите условия, включително всякакви платени такси, нетно от всякакви получени такси, и дисконтирани при използването на първоначалния ефективен лихвен процент, се различава поне с 10 процента от дисконтираната настояща стойност на оставащите парични потоци от първоначалния финансов пасив. Ако размяна на дългови инструменти или промяна на условията бъде отчетена като погасяване, всякакви извършени разходи и такси се признават като част от печалбата или загубата от погасяването. Ако размяната или промяната не са отчетени като погасяване, всякакви извършени разходи и такси коригират балансовата стойност на пасива и се амортизират за оставащия срок на модифицирания пасив.

▼M53

Б3.3.7 В някои случаи, кредиторът освобождава длъжника от неговото настоящо задължение да направи плащания, но длъжникът поема гаранционното задължение да плати, ако страната, поела основното задължение, изпадне в неизпълнение. При тези обстоятелства длъжникът:

а) признава нов финансов пасив на базата на справедливата стойност на своето задължение по гаранцията, и

б) признава печалба или загуба на базата на разликата между i) всякакви платени постъпления и ii) балансовата стойност на първоначалния финансов пасив минус справедливата стойност на новия финансов пасив.

КЛАСИФИКАЦИЯ (ГЛАВА 4)

Класификация на финансови активи (раздел 4.1)

Бизнес модел на предприятието за управление на финансовите активи

Б4.1.1 Параграф 4.4.1, буква а) изисква от предприятието да класифицира финансовите активи на базата на бизнес модела на предприятието за управление на финансовите активи освен когато се прилага параграф 4.1.5. Предприятието оценява дали неговите финансови активи отговарят на условието в параграф 4.1.2, буква а) или на условието в параграф 4.1.2А, буква а) на базата на бизнес модела, определен от ключовия управленски персонал на предприятието (както е дефинирано МСС 24 *Оповестяване на свързани лица*).

Б4.1.2 Бизнес моделът на предприятието се определя на ниво, което отразява по какъв начин групите от финансови активи се управляват съвместно с оглед постигане на конкретна бизнес цел. Бизнес моделът на предприятието не зависи от намеренията на ръководството по отношение на отделен инструмент. Съответно това условие не е подход от типа „инструмент по инструмент“ към класификацията и трябва да бъде определено на по-високо ниво на обобщаване. Едно предприятие обаче може да има повече от един бизнес модел за управление на своите финансови инструменти. Следователно не е необходимо класификацията да бъде определяна на ниво отчитащо се предприятие. Например предприятие може да притежава портфейл от инвестиции, който то управлява, за да събере договорните парични потоци, и друг портфейл от инвестиции, който то управлява, за да търгува с него с цел реализиране на промените в справедливата стойност. Аналогично, при някои обстоятелства може да бъде подходящо портфейлът от финансови активи да бъде разделен на подпортфейли, за да бъде отразено нивото, на което предприятието управлява тези активи. Например такъв може да бъде случаят, при който предприятие създава или купува портфейл от ипотечни кредити, като управлява някои от тези кредити с цел събиране на договорни парични потоци, а останалите — с цел тяхната продажба.

Б4.1.2А Бизнес моделът на предприятието се отнася до начина, по който предприятието управлява своите финансови активи с оглед генериране на парични потоци. Т.е. бизнес моделът на предприятието определя дали паричните потоци ще бъдат генерирани от събиране на договорни парични потоци, продажба на финансови активи, или и от двете. Следователно тази оценка не се извършва въз основа на сценарии, които

▼**M53**

предприятието не очаква по принцип да възникнат, като например т.нар. „най-лош случай“ или „стресови“ сценарии. Например, ако предприятието очаква, че ще продаде даден портфейл от финансови активи само в условия на стресов сценарий, този сценарий не би повлиял на оценката, която предприятието прави на бизнес модела за тези активи, ако предприятието има основания да очаква, че подобен сценарий няма да се осъществи. Ако паричните потоци са реализирани по начин, който се различава от очакванията на предприятието към датата, на която то е оценило бизнес модела (например, ако предприятието продава повече или по-малко финансови активи, отколкото е очаквало, когато е класифицирало активите), това не води до грешка от предходен период във финансовите отчети на предприятието (виж МСС 8), нито да промяна в класификацията на оставащите финансови активи, държани в рамките на този бизнес модел (т.е. онези активи, които предприятието е признало в предходния периоди и все още притежава), при условие че предприятието е взело предвид цялата уместна информация, налична към момента на неговата оценка на бизнес модела. Когато обаче оценява бизнес модела във връзка с новозакупени или новосъздадени финансови активи, предприятието трябва да вземе под внимание информацията за това как са били реализирани в миналото паричните потоци, заедно с цялата друга уместна информация.

Б4.1.2Б Бизнес моделът на предприятието за управление на финансови активи почива на факти, а не само на допускания, като показателни по принцип са дейностите, които предприятието осъществя за постигане на целта на този бизнес модел. Предприятието трябва да използва преценка, когато оценява своя бизнес модел за управление на финансовите активи и тази оценка не се определя само въз основа на един фактор или дейност. Вместо това предприятието трябва да вземе под внимание всички уместни доказателства, налични към датата на оценката. Тези уместни доказателства включват, но не се ограничават до:

а) начина, по който показателите на бизнес модела и финансовите активи, държани в рамките на този бизнес модел, се оценяват и отчитат пред ключовия управленски персонал на предприятието;

б) рисковете, които засягат показателите на бизнес модела (и финансовите активи, държани в рамките на този бизнес модел), и по-специално начина, по който тези рискове се управляват; и

в) как се определя възнаграждението на управителите (например дали то се основава на справедливата стойност на управляваните активи или на събраните договорни парични потоци).

▼**M53**

Бизнес модел, чиято цел е активите да бъдат държани, за да се съберат договорните парични потоци

Б4.1.2B Финансови активи, държани в рамките на бизнес модел, чиято цел е активите да бъдат държани, за да се съберат договорните парични потоци, се управляват с оглед реализиране на парични потоци чрез събиране на договорни плащания през целия срок на инструмента. Това означава, че предприятието управлява активите, държани в портфейла, с оглед събиране на тези договорни парични потоци (вместо да управлява общата възвръщаемост на портфейла чрез държане и продажба на активи). Когато се определя дали паричните потоци ще бъдат реализирани чрез събиране на договорните парични потоци по финансовите активи, е необходимо да се разгледат честотата, стойността и моментът на продажбите в предходни периоди, причините за тези продажби и очакванията за бъдещата дейност по продажба. Сами по себе си продажбите обаче не са определящи за бизнес модела и следователно не могат да бъдат разглеждани отделно от другите фактори. Вместо това информацията относно минали продажби и очакванията относно бъдещите продажби служат като доказателство по отношение на това как бива постигната заявената от предприятието цел за управление на финансовите активи, и по-конкретно как биват реализирани паричните потоци. Предприятието трябва да вземе под внимание информацията относно минали продажби в контекста на причините за тези продажби и условията, които са съществували към съответния момент, на фона на настоящите условия.

Б4.1.3 Въпреки че целта на бизнес модела на предприятието може да бъде да държи финансовите активи за събиране на договорните парични потоци, предприятието не е задължено да държи всички тези активи до техния падеж. Следователно бизнес моделът на предприятието може да бъде да държи финансовите активи за събиране на договорните парични потоци дори когато има продажби на финансови активи или такива се очакват в бъдеще.

Б4.1.3A Бизнес моделът може да представлява държане на активи за събиране на договорни парични потоци дори когато предприятието продава финансови активи, когато е налице увеличаване на кредитния риск на активите. За да определи дали е налице увеличаване на кредитния риск на активите, предприятието взема предвид цялата разумна и аргументирана информация, включително и прогнозната такава. Независимо от тяхната честота и стойност, продажбите, продиктувани от увеличаване на кредитния риск на активите, не са несъвместими с бизнес модел, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, тъй като кредитното качество на финансовите активи е от значение за способността на предприятието да събира договорни парични потоци. Дейностите по управление на кредитния риск, които имат за цел да сведат до минимум потенциалните загуби вследствие влошаване на кредитоспособността, са неразделна част от този бизнес модел. Продажба на финансов актив, тъй като той вече не отговаря на кредитните критерии, посочени в документираната инвестиционна политика на предприятието, е пример за продажба вследствие увеличение на кредитния риск. При липсата на такава политика обаче предприятието може да докаже по друг начин, че продажбата е вследствие увеличение на кредитния риск.

▼**M53**

Б4.1.3Б Продажби, които са вследствие на други причини, като например продажби, извършени с оглед управление на риска от кредитна концентрация (без увеличаване на кредитния риск на актива), също могат да бъдат съвместими с бизнес модел, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци. По-специално такива продажби могат да бъдат съвместими с бизнес модел, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, когато тези продажби са редки (дори ако тяхната стойност е значителна) или тяхната стойност — както поотделно, така и сумарно, е незначителна. Ако бъдат извършени повече от незначителен брой такива продажби от даден портфейл и стойността на тези продажби вече не е незначителна (както поотделно, така и сумарно), предприятието трябва да оцени дали и как тези продажби съответстват на целта за събиране на договорни парични потоци. За целите на тази оценка не е от значение дали дадена трета страна налага изискване за продажба на финансовите активи, или предприятието прави това по собствено усмотрение. Увеличаване на честотата или стойността на продажбите през даден период не е непременно в противоречие с целта финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, ако предприятието може да обясни причините за тези продажби и да докаже защо тези продажби не представляват промяна в неговия бизнес модел. Освен това продажбите може да са съвместими с целта финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, ако датата на продажбите е близо до падежа на финансовите активи и постъпленията от продажби се приближават до размера на договорните парични потоци, които остава да бъдат събрани.

Б4.1.4 По-долу са дадени примери за ситуации, при които целта на бизнес модела на предприятието е да държи финансовите активи за събирането на договорни парични потоци. Списъкът с примери не е изчерпателен. Освен това с примерите не се цели да бъдат разгледани всички фактори, които могат да бъдат от значение за оценката на бизнес модела на предприятието, нито да се посочи относителната значимост на тези фактори.

Пример	Анализ
Пример 1 Предприятието държи инвестиции за събиране на договорните парични потоци по тях. Нуждите от финансиране на предприятието могат да бъдат предвидени и падежът на финансовите активи съответства на прогнозните му нужди от финансиране. Предприятието извършва дейности по управление на кредитния риск с цел свеждане до минимум на кредитните загуби. В миналото продажбите обикновено са били осъществявани, когато кредитният риск на финансовите активи е нараствал дотолкова, че активите вече не отговарят на кредитните критерии, посочени в документираната инвестиционна политика на предприятието. В допълнение е имало случайни продажби в резултат на непредвидени нужди от финансиране.	Въпреки че предприятието може да взема предвид, наред с останалата информация, справедливата стойност на финансовите активи от гледна точка на ликвидността (т.е. паричната сума, която би била реализирана, ако предприятието трябва да продаде активите), целта на предприятието е да държи финансовите активи, за да събира договорните парични потоци. Продажбите не биха били в противоречие с тази цел, ако те са в отговор на увеличаване на кредитния риск на активите, например ако активите вече не отговарят на кредитните критерии, посочени в документираната инвестиционна политика на предприятието. Случайните продажби в резултат на непредвидени нужди от финансиране (например при стресов сценарий) също не биха били в противоречие с тази цел, дори ако тяхната стойност е значителна.

▼M53

Пример	Анализ
Акцентът в отчетите до ключовия управленски персонал е върху кредитното качество на финансовите активи и договорената възвръщаемост. Наред с останалата информация предприятието също така следи справедливите стойности на финансовите активи.	
Пример 2 Бизнес моделът на предприятието е да купува портфейли от финансови активи, като например кредити. Тези портфейли могат да включват или не финансови активи, които са с кредитна обезценка. Ако плащането по кредитите не стане в срок, предприятието се опитва да реализира договорните парични потоци посредством различни средства — например като осъществи контакт с длъжника по пощата, телефона или с други методи. Целта на предприятието е да събере договорните парични потоци, като предприятието не управлява никой от заемите в този портфейл с цел реализиране на парични потоци от тяхната продажба. В някои случаи, предприятието сключва лихвени суапове, за да промени лихвения процент по определени финансови активи в даден портфейл от плаващ лихвен процент на фиксиран лихвен процент.	Целта на бизнес модела на предприятието е да държи финансовите активи, за да събира договорните парични потоци Същият анализ е валиден дори ако предприятието не очаква да получи всички договорни парични потоци (например някои от финансовите активи са с кредитна обезценка при първоначалното признаване). Нещо повече, фактът, че предприятието е сключило деривативи, за да промени паричните потоци по портфейла, сам по себе си не променя бизнес модела на предприятието.
Пример 3 Предприятието използва бизнес модел, целящ създаване на кредити за клиенти и впоследствие продажба на тези кредити на предприятие за секюритизация. Предприятието за секюритизация издава инструменти на инвеститорите. Първоначалният създател на заема контролира предприятието за секюритизация и следователно го консолидира. Предприятието за секюритизация събира договорните парични потоци от кредитите и ги предава на своите инвеститори. За целите на този пример се допуска, че кредитите продължават да се признават в консолидирания отчет за финансовото състояние, защото не са били отписани от предприятието за секюритизация.	Консолидираната група създава кредитите с цел да ги държи за събиране на договорните парични потоци. Първоначалният създател обаче има за цел реализирането на парични потоци от кредитния портфейл посредством продажбата на кредитите на предприятието за секюритизация, тоест за целите на неговия индивидуален финансов отчет това няма да се разглежда като управление на този портфейл с цел събирането на договорни парични потоци.
Пример 4 Финансова институция държи финансови активи за покриване на нуждите си от ликвидност при стресов сценарий (например масово изтегляне на банкови депозити). Предприятието не очаква продажба на тези активи освен при подобни сценарии. Предприятието следи кредитното качество на финансовите активи и неговата цел при управлението на финансовите активи е да събира договорните парични потоци. Предприятието оценява резултатите на активите въз основа на получените приходи от лихви и реализираните кредитни загуби.	Целта на бизнес модела на предприятието е да държи финансовите активи, за да събира договорните парични потоци Анализът не би се променил дори ако при предишни стресови сценарии предприятието е извършило продажби със значителна стойност, за да задоволи нуждите си от ликвидни средства. Аналогично, повтарящи се дейности по продажба, чиято стойност е незначителна, не са несъвместими с държането на финансови активи за събиране на договорни парични потоци.

▼**M53**

Пример	Анализ
То обаче също така следи справедливата стойност на финансовите активи от гледна точка на ликвидността, за да гарантира, че паричната сума, която би била реализирана, ако предприятието трябва да продаде активите при стресов сценарий, ще бъдат достатъчна, за да се задоволят нуждите от ликвидни средства на предприятието. Периодично предприятието извършва продажби с незначителна стойност, за да демонстрира ликвидност.	И обратното, ако предприятието държи финансови активи за покриване на ежедневните си нужди от ликвидност и постигането на тази цел предполага чести продажби, чиято стойност е значителна, целта на бизнес модела на предприятието не е да държи финансовия актив за събиране на договорни парични потоци. Аналогично, ако регулаторният орган по отношение на предприятието му е наложил да продава редовно финансови активи с оглед демонстриране на тяхната ликвидност и стойността на продадените активи е значителна, целта на бизнес модела на предприятието не е да държи финансовия актив за събиране на договорни парични потоци. За целите на този анализ не е от значение дали дадена трета страна налага изискване за продажба на финансовите активи, или предприятието прави това по собствено усмотрение.

Бизнес модел, чиято цел е както събиране на договорни парични потоци, така и продажби на финансови активи

Б4.1.4А Предприятието може да държи финансови активи в рамките на бизнес модел, чиято цел е както събиране на договорни парични потоци, така и продажби на финансови активи. При този тип бизнес модел висшето ръководство на предприятието е взело решение, че както събирането на договорни парични потоци, така и продажбата на финансови активи представляват основен фактор за постигането на целта на този бизнес модел. Съществуват различни цели, които могат да бъдат съвместими с този тип бизнес модел. Например, целта на бизнес модела може да бъде да управлява ежедневните нужди от ликвидност, да поддържа определен профил на доходност от лихви или да съгласува продължителността на финансовите активи с тази на пасивите, финансирани от тези активи. За да постигне подобна цел, предприятието едновременно събира договорни парични потоци и продава финансови активи.

Б4.1.4Б В сравнение с бизнес модела, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, при настоящия бизнес модел обикновено ще се наблюдава по-голяма честота и по-висока стойност на продажбите. Това е така, защото продажбите на финансови активи не са спорадични, а представляват основен фактор за постигане на целта на бизнес модела. Не съществува обаче праг по отношение на честотата или стойността на продажбите, които трябва да бъдат извършени в рамките на този бизнес модел, защото както събирането на договорни парични потоци, така и продажбите на финансови активи са основен фактор за постигане на целта на модела.

Б4.1.4В По-долу са дадени примери за ситуации, при които целта на бизнес модела на предприятието се постига едновременно чрез събиране на договорни парични потоци и продажби на финансови активи. Списъкът с примери не е изчерпателен. Освен това с примерите не се цели да бъдат разгледани всички фактори, които могат да бъдат от значение за оценката на бизнес модела на предприятието, нито да се посочи относителната значимост на тези фактори.

▼M53

Пример	Анализ
Пример 5 Предприятие очаква капиталови разходи след няколко години. Предприятието инвестира своите излишни парични средства в краткосрочни и дългосрочни финансови активи, за да може да финансира разходите, когато възникне необходимост от това. Продължителността по договор на повечето финансови активи надхвърля очаквания инвестиционен период. Предприятието ще държи финансовите активи за събиране на договорни парични потоци и, когато възникне удобна възможност, ще продава финансови активи, за да реинвестира получените парични средства във финансови активи с по-висока възвръщаемост. Лицата, отговорни за управлението на портфейла, получават възнаграждение въз основа на общата възвръщаемост, генерирана от портфейла.	Целта на бизнес модела е както събиране на договорни парични потоци, така и продажби на финансови активи. Предприятието ще взема текущи решения как да максимизира възвръщаемостта на портфейла — чрез събиране на договорни парични потоци или продажби на финансови активи, докато възникне необходимост от изтегляне на паричните средства от инвестицията. И обратния случай — предприятие, което очаква изходящ паричен поток след пет години, за да финансира капиталови разходи, и инвестира излишните налични средства в краткосрочни финансови активи. На падежа на инвестицията предприятието реинвестира паричните средства в нови краткосрочни финансови активи. Предприятието поддържа тази стратегия, докато средствата станат необходими. Тогава предприятието ще използва постъпленията от падежиралите финансови активи за финансиране на капиталовите разходи. Преди падежа се осъществяват единствено продажби, които са с незначителна стойност (освен ако има увеличение на кредитния риск). Целта на този алтернативен бизнес модел е държане на финансовите активи с оглед събиране на договорни парични потоци
Пример 6 Финансова институция държи финансови активи за покриване на ежедневните си нужди от ликвидност. Предприятието се стреми да сведе до минимум разходите по управлението на тези нужди от ликвидност и поради това активно управлява възвръщаемостта на портфейла. Тази възвръщаемостта се формира въз основа на събиране на договорни плащания, както и на печалбите и загубите от продажбата на финансови активи. В резултат на това предприятието държи финансови активи за събиране на договорни парични потоци и продава финансови активи с оглед реинвестиране в по-доходоносни финансови активи или постигане на по-добро съответствие с продължителността на своите пасиви. В миналото тази стратегия е водела до чести продажба, чиято стойност е била значителна. Тази практика се очаква да продължи и в бъдеще.	Целта на бизнес модела е да се максимизира възвръщаемостта на портфейла и да се покрият ежедневните нужди от ликвидност, а предприятието постига тази цел, като едновременно събира договорни парични потоци и продава финансови активи. С други думи, както събирането на договорни парични потоци, така и продажбата на финансови активи представляват основен фактор за постигането на целта на бизнес модела.
Пример 7 Застраховател държи финансови активи с цел финансиране на задължения по застрахователни договори. Застрахователят използва приходите по договорните парични потоци от финансовите активи, за да уреди задълженията по застрахователни договори, когато станат дължими. За да гарантира, че договорните парични потоци от финансовите активи са достатъчни за уреждането на тези задължения, застрахователят извършва значителна по обем и редовна дейност по покупко-продажба, за да поддържа баланса в своя портфейл от активи и да покрива нуждите си (от парични потоци) при тяхното възникване.	Целта на бизнес модела е финансиране на задълженията по застрахователни договори. За да се постигне тази цел, предприятието събира договорни парични потоци, когато станат дължими, и продава финансови активи, за да поддържа желания профил на портфейла от активи. Т.е., както събирането на договорни парични потоци, така и продажбата на финансови активи представляват основен фактор за постигането на целта на бизнес модела.

▼**M53**

Други бизнес модели

Б4.1.5 Финансовите активи са оценяват по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако не са държани в рамките на бизнес модел, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, или в рамките на бизнес модел, чиято цел се постига, като се събират договорни парични потоци и се продават финансови активи (вж. също параграф 5.7.5). При бизнес модел, в рамките на който се извършва оценка по справедлива стойност през печалбата или загубата, предприятието управлява финансовите активи с цел реализиране на парични потоци посредством продажбата на активите. Предприятието взема решения на база справедливите стойности на активите и управлява активите, за да реализира тези справедливи стойности. В този случай целта на предприятието обикновено се състои в извършване на активна дейност по покупко-продажба. Въпреки че предприятието ще събира договорни парични потоци, докато държи финансовите активи, целта на този бизнес модел не се постига, като се събират договорни парични потоци и се продават финансови активи. Това е така, тъй като събирането на договорни парични не представлява основен фактор за постигането на целта на бизнес модела; напротив, то е от случайно естество.

Б4.1.6 Портфейл от финансови активи, който е управляван и чиито резултати се оценяват на база справедлива стойност (както е описано в параграф 4.2.2, буква б), не се държи нито за събиране на договорни парични потоци, нито за събиране на договорни парични потоци и продажба на финансови активи. Предприятието поставя основно акцента върху информацията относно справедливата стойност и използва тази информация, за да оцени резултатите на активите и да взема решения. В допълнение, портфейл от финансови активи, който отговаря на дефиницията за държан за търгуване, не се държи нито за събиране на договорни парични потоци, нито за събиране на договорни парични потоци и продажба на финансови активи. За такива портфейли събирането на договорни парични е само от случайно естество за постигането на целта на бизнес модела. Следователно тези портфейли от финансови инструменти трябва да бъдат оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата.

Договорни парични потоци, които са единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница

Б4.1.7 Параграф 4.1.1, буква б) изисква от предприятието да класифицира финансов актив въз основа на характеристиките на неговите договорни парични потоци, ако финансовият актив е държан в рамките на бизнес модел, чиято цел е финансовите активи да бъдат държани за събиране на договорните парични потоци, или в рамките на бизнес модел, чиято цел се постига, като се събират договорни парични потоци и се продават финансови активи освен когато се прилага параграф 4.1.5. За да се постигне това, параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2A, буква б) изискват от предприятието да определи дали договорните парични потоци на актива представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница.

▼**M53**

Б4.1.7А Договорните парични потоци, които представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница, съответстват на основното споразумение за кредитиране. При основното споразумение за кредитиране най-важните елементи, които определят лихвата, са по-принцип възнаграждението за стойността на парите във времето (вж. параграфи Б4.1.9А—Б4.1.9Д) и кредитният риск. При подобни споразумения обаче лихвата може също така да включва възнаграждение за поемане на други основни рискове (например ликвиден риск) и разходи (например административни разходи) по кредитирането, свързани с държането на финансовия актив за определен период от време. Освен това лихвата може да включва марж на печалба, който да е в съответствие с основното споразумение за кредитиране. При изключителни икономически обстоятелства лихвата може да бъде отрицателна, когато например притежателят на финансов актив пряко или косвено плаща за депозирането на средствата си за определен период от време (и таксата надвишава възнаграждението, което притежателят получава за стойността на парите във времето, кредитния риск и други основни рискове и разходи по кредитирането). Въпреки това договорните клаузи, с които договорните парични потоци биват изложени на риск или променливост, несвързани с основното споразумение за кредитиране, като например експозицията към риск от промени в цените на капиталови инструменти или цените на стоките, не пораждат договорни парични потоци, които представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница. Закупен или първоначално създаден финансов актив може да представлява основно споразумение за кредитиране независимо от това дали представлява кредит според правната си форма.

Б4.1.7Б В съответствие с параграф 4.1.3, буква а) главница е справедливата стойност на финансовия актив при първоначалното признаване. Независимо от това сумата на главницата може да се променя в рамките на срока на финансовия актив (например при погасявания на главницата).

Б4.1.8 Предприятието оценява дали договорните парични потоци представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница за валутата, в която е деноминиран финансовият актив.

Б4.1.9 Ливъридж е характеристика на договорните парични потоци на някои финансови активи. Ливъриджът повишава променливостта на договорните парични потоци с резултат, че те нямат икономическите характеристики на лихва. Договорът за самостоятелна невнедрена опция, форуърдните и суаповите договори са примери за финансови активи, които включват подобен ливъридж. Следователно тези договори не отговарят на условието в параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б) и не могат да бъдат оценявани впоследствие по амортизирана стойност или по справедлива стойност през друг всеобхватен доход.

Възнаграждение за стойността на парите във времето

Б4.1.9А Стойността на парите във времето е елементът на лихвата, осигуряващ възнаграждение единствено за изминалото време. Това означава, че чрез елемента стойност на парите във времето не се осигурява възнаграждение за други рискове и разходи, свързани с държане на финансовия актив. Когато оценява дали елементът осигурява възнаграждение единствено за изминалото време, предприятието прави внимателна преценка и отчита уместните фактори като валутата, в която е деноминиран финансовият актив, и периода, за който е определен лихвеният процент.

▼**M53**

Б4.1.9Б В някои случаи обаче елементът „стойност на парите във времето“ може да бъде променен (т.е. е несъвършен). Такъв би бил случаят например, когато лихвеният процент по даден финансов актив периодично се преизчислява, но честотата на това преизчисляване не съответства на остатъчния срок до падежа (например лихвеният процент се преизчислява всеки месец спрямо едногодишния лихвен процент) или ако лихвеният процент по финансов актив периодично се преизчислява спрямо усреднената стойност на средно- и дългосрочните лихвени проценти. При подобни случаи предприятието трябва да оцени промяната, за да определи дали договорните парични потоци представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница. При някои обстоятелства предприятието може да е в състояние да определи това чрез качествена оценка на елемента „стойност на парите във времето“, но в други — може да се окаже необходимо да се извърши количествена оценка.

Б4.1.9В Когато се оценява промяната на елемента „стойност на парите във времето“, се цели да се определи как различните договорни (недисконтирани) парични потоци могат да бъдат отделени от (недисконтираните) парични потоци, които биха възникнали, ако няма промяна на елемента „стойност на парите във времето“ („базови парични потоци“). Например, ако оценяваният финансов актив съдържа променлив лихвен процент, който се преизчислява всеки месец спрямо едногодишния лихвен процент, предприятието би могло да сравни този финансов актив с финансов инструмент с идентични договорни клаузи и идентичен кредитен риск, лихвеният процент по който не се преизчислява всеки месец спрямо едногодишния лихвен процент. Ако променениият елемент „стойност на парите във времето“ може да доведе до договорни (недисконтирани) парични потоци, които се различават значително от (недисконтираните) базови парични потоци, финансовият актив не отговаря на условието в параграф 4.1.2, буква б) и в параграф 4.1.2А, буква б). За да направи това разграничение, предприятието трябва да отчете ефекта на променения елемент „стойност на парите във времето“ през всеки един отчетен период и кумулативно за целия срок на финансовия инструмент. За анализа не е от значение причината, поради която лихвеният процент се определя по този начин. Ако може да се определи — чрез ограничен или дори без анализ, че договорните (недисконтирани) парични потоци на оценявания финансов актив биха могли (или не) да се отличават съществено от (недисконтираните) базови парични потоци, предприятието трябва да извърши подробна оценка.

Б4.1.9Г Когато оценява променения елемент „стойност на парите във времето“, предприятието трябва да вземе предвид факторите, които биха могли да повлияят на бъдещите договорни парични потоци. Например, ако предприятието оценява облигация с петгодишен срок, а променливият лихвен процент се преизчислява на всеки шест месеца спрямо петгодишния лихвен процент, предприятието не може да направи заключение, че договорните парични потоци представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница, единствено въз основа на факта, че кривата на лихвения процент към момента на оценката е такава, че разликата между петгодишния и шестмесечния лихвен процент е незначителна. Вместо това предприятието трябва да вземе предвид дали връзката между петгодишния и шестмесечния лихвен процент може да се промени в рамките на целия срок на инструмента, така че договорните (недисконтирани) парични потоци в рамките на целия срок на инструмента да се различават значително от (недисконтираните) базови парични потоци. Предприятието обаче трябва да вземе предвид единствено разумно възможните

▼M53

сценарии, а на всеки възможен сценарий. Ако предприятието достигне до заключение, че договорните (недисконтирани) парични потоци може да се различават значително от (недисконтираните) базови парични потоци, финансовият актив не отговаря на условието в параграф 4.1.2, буква б) и в параграф 4.1.2А, буква б) и следователно не може да бъде оценяван по амортизирана стойност или по справедлива стойност през друг всеобхватен доход.

Б4.1.9Д В някои юрисдикции лихвените проценти се определят от правителството или регулаторен орган. Подобно държавно регулиране на лихвените проценти може например да бъде част от цялостна макроикономическа политика или може да бъде въведено, за да насърчи предприятията да инвестират в определен сектор на икономиката. В някои от тези случаи целта на елемента „стойност на парите във времето“ не се ограничава единствено до осигуряване на възнаграждение за изминалото време. Независимо от параграфи Б4.1.9А—Б4.1.9Г обаче регулираният лихвен процент се счита за показател за елемента „стойност на парите във времето“ за целите на прилагането на условието по параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б), ако с този регулиран лихвен процент се предвижда възнаграждение, което до голяма степен е съгласувано с изминалото време и не води до излагане на договорните парични потоци на риск или променливост, несъвместими с основното споразумение за кредитиране.

Договорни условия, с които се променя времето или стойността на договорните парични потоци

Б4.1.10 Ако финансов актив съдържа договорно условие, с което би могло да се промени времето или стойността на договорните парични потоци (например ако активът може да бъде предсрочно погасен преди падеж или срокът му — удължен), предприятието трябва да определи дали договорните парични потоци, които биха могли да възникнат в рамките на целия срок на инструмента вследствие на това договорно условие, представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница. За да определи това, предприятието трябва да оцени договорните парични потоци, които биха могли да възникнат както преди, така и след промяната на договорните парични потоци. На предприятието може също така да се наложи да оцени естеството на всяко непредвидимо събитие (т.е. задействащо събитие), което да доведе до промяна на времето или стойността на договорните парични потоци. Въпреки че естеството на непредвидимото събитие не е само по себе си определящ фактор, за да се прецени дали договорните парични потоци представляват единствено плащания по главница и лихва, то може да бъде индикатор за това. Например, сравнение между финансов инструмент с лихвен процент, равнището на който се увеличава, ако длъжникът не извърши определен брой плащания, и финансов инструмент с лихвен процент, равнището на който се увеличава, ако даден капиталов индекс достигне определено ниво. В горния случай е по-вероятно договорните парични потоци в рамките на целия срок на инструмента да представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница, тъй като пропуснатите плащания водят до увеличение на кредитния риск. (вж. също параграф Б4.1.18.)

Б4.1.11 Примерите по-долу илюстрират договорни условия, водещи до договорни парични потоци, които представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница.

а) променлив лихвен процент, обхващащ възнаграждение за стойността на парите във времето, за кредитния риск, свързан със сумата на непогасената главница през определен период от време (възнаграждението може да бъде определен само при първоначалното признаване, тоест може да бъде фиксирано), и за други основни рискове и разходи по кредитирането, както и марж на печалба.

▼M53

б) договорно условие, което позволява на издателя (т.е. длъжника) да погаси предсрочно дългов инструмент или на притежателя (т.е. кредитора) да върне дългов инструмент обратно на издателя преди неговия падеж и предсрочно погасената сума по същество представлява неплатени суми на главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница, която може да включва разумна допълнителна компенсация за предсрочното прекратяване на договора; и

в) договорно условие, което позволява на издателя или на притежателя да удължи договорния срок на дългов инструмент (т.е. опция за удължаване), и условията на опцията за удължаване водят до договорни парични потоци през срока на удължаване, които представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница, която може да включва разумна допълнителна компенсация за удължаването на договора.

Б4.1.12 Независимо от параграф Б4.1.10, финансов актив, който по принцип би отговарял на условието в параграф 4.1.2, буква б) и в параграф 4.1.2А, буква б), но единствено поради договорно условие, което позволява на (или изисква от) издателя да погаси предсрочно дългов инструмент или на притежателя да върне дългов инструмент обратно на издателя преди неговия падеж, не отговаря на това условие, може да бъде оценяван по амортизирана стойност или по справедлива стойност през друг всеобхватен доход (ако е спазено условието, посочено в параграф 4.1.2, буква а), или условието, посочено в параграф 4.1.2А, буква а), ако:

а) предприятието придобива или създава финансовия актив с премия или отбив спрямо договорната номинална сума;

б) предсрочно погасената сума по същество представлява договорната номинална сума и начислената (но неплатена) договорна лихва, която може да включва разумна допълнителна компенсация за предсрочното прекратяване на договора; и

в) когато предприятието първоначално признава финансовия актив, справедливата стойност на характеристика за предсрочно погасяване е била незначителна.

Б4.1.13 Примерите по-долу илюстрират договорни парични потоци, които представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница. Списъкът с примери не е изчерпателен.

Инструмент	Анализ
Инструмент А Инструмент А е облигация с определена дата на падеж. Плащанията по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница са свързани с инфлационен индекс на валутата, в която е бил емитиран инструментът. Инфлационната връзка не е предмет на ливъридж и главницата е защитена.	Договорните парични потоци представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница. Чрез свързването на плащанията по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница с инфлационен индекс, който не използва ливъридж, се преизчислява стойността на парите във времето към настоящото ниво. С други думи, лихвеният процент по инструмента отразява „реалната“ лихва. Следователно сумите на лихвата представляват възнаграждение за стойността на парите във времето върху сумата на непогасената главница. Ако обаче лихвените плащания бяха индексирани към друга променлива, като например резултатите от дейността на длъжника (например нетните приходи на длъжника) или капиталов индекс, договорните парични потоци няма да представляват плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница (освен ако индексирането към резултатите от дейността на длъжника не води до корекции, компенсиращи притежателя единствено за промени в кредитния риск на инструмента, т.е. договорните парични потоци представляват единствено плащания по главница и лихва). Това е така, защото договорните парични потоци отразяват доходност, която не е съгласувана с основното споразумение за кредитиране (вж. параграф Б4.1.7А).

▼M53

Инструмент	Анализ
Инструмент Б Инструмент Б е инструмент с променлив лихвен процент и определена дата на падеж, който дава право на заемополучателя да избира текущо пазарния лихвен процент. Например на всяка дата на промяна на лихвения процент заемополучателят може да избере да плати тримесечен LIBOR за тримесечен срок или едномесечен LIBOR за едномесечен срок.	Договорните парични потоци представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница, доколкото лихвата, платена в рамките на целия срок на инструмента, отразява възнаграждението за стойността на парите във времето, за кредитния риск, свързан с инструмента, и за други основни рискове и разходи по кредитирането, както и марж на печалба (вж. параграф Б4.1.7А). Фактът, че лихвеният процент LIBOR се променя в течение на срока на инструмента сам по себе си не дисквалифицира инструмента. Ако обаче заемополучателят може да избира да плаща едномесечен лихвен процент, който се променя на всеки три месеца, честотата на преизчисляването на лихвения процент не съответства на остатъчния срок по лихвата. Следователно елементът „стойност на парите във времето“ е променен. Аналогично, ако инструмент има договорен лихвен процент, който се базира върху срок, превишаващ оставащия срок на инструмента (например инструмент с падеж от пет години, при който се изплащат лихви при променлив процент, променян периодично, но винаги отразяващ петгодишен падеж), елементът „стойност на парите във времето“ е променен. Това е така, защото размерът на лихвата, дължима за всеки период, не е обвързана със срока на лихвата. В такива случаи предприятието трябва да оцени в количествено или качествено отношение договорните парични потоци спрямо тези по инструмент, който е идентичен във всяко отношение, освен че остатъчният срок по лихвата съответства на срока на лихвата, за да определи, дали паричните потоци представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница. (вж. също параграф Б4.1.9Д за насоки относно регулираните лихвени проценти.) Например, когато оценява облигация с петгодишен срок, при която се изплащат лихви при променлив процент, променян на всеки шест месеца, но винаги отразяващ петгодишен падеж, предприятието взема предвид договорните парични потоци по инструмент, който се преизчислява на всеки шест месец спрямо шестмесечния лихвен процент, но във всяко друго отношение е идентичен. Същият анализ важи и ако заемополучателят може да избира между публикуваните променливи лихвени проценти на заемодателя (т.е. заемополучателят може да избира между публикувания едномесечен променлив лихвен процент на заемодателя и публикувания тримесечен променлив лихвен процент на заемодателя).
Инструмент В Инструмент В е облигация с определена дата на падеж, по която се изплащат лихви при променлив лихвен процент. Този променлив лихвен процент е ограничен с таван.	Договорните парични потоци по: а) инструмент, който има фиксиран лихвен процент; и б) инструмент, който има променлив лихвен процент,

▼M53

Инструмент	Анализ
	представляват плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница, доколкото лихвата отразява възнаграждението за стойността на парите във времето, за кредитния риск, свързан с инструмента за срока на инструмента, и за други основни рискове и разходи по кредитирането, както и марж на печалба. (вж. параграф Б4.1.7А) Следователно инструмент, който представлява комбинация от буква а) и буква б) (напр. облигация с таван на лихвения процент), може да има парични потоци, които представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница. Подобно договорно условие може да намали променливостта на паричните потоци, като се наложи лимит върху променливия лихвен процент (напр. таван или под на лихвения процент), или да увеличи променливостта на паричните потоци, тъй като фиксираният процент става променлив.
Инструмент Г Инструмент Г е заем с право на пълен регресен иск, гарантиран с обезпечение.	Фактът, че заемът с право на пълен регресен иск е обезпечен изцяло, сам по себе си не засяга анализа дали договорните парични потоци представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница.
Инструмент Д Инструмент Д се емитира от регулирана банка и е с определена дата на падеж. По инструмента се изплащат лихви при фиксиран лихвен процент и всички договорни парични потоци са недискреционни. Емитентът обаче е обект на законодателство, което позволява или изисква от националния преструктуриращ орган при определени обстоятелства да налага загуби на притежателите на определени инструменти, в т.ч. инструмент Д. Например, националният преструктуриращ орган разполага с правомощия да обезценява номиналната стойност на инструмент Д или да го конвертира в определен брой обикновени акции на емитента, ако националният преструктуриращ орган установи, че емитентът е изправен пред сериозни финансови затруднения, нуждае се от допълнителен регулаторен капитал или е „проблемен“.	Притежателят ще анализира **договорните условия** на финансовия инструмент, за да определи дали те водят до парични потоци, които представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница и следователно са в съответствие с основното споразумение за кредитиране. При този анализ няма да се вземат предвид плащанията, които възникват единствено в резултат от правомощията на национален преструктуриращ орган да налага загуби на притежателите на инструмент Д. Това е така, защото тези правомощия и произтичащите плащания не представляват **договорни условия** на финансовия инструмент. И обратното, договорните парични потоци няма да представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница, ако **договорните условия** на финансовия инструмент разрешават или изискват от емитента или друг субект да налага загуби върху притежателя (като например обезценява номиналната стойност на инструмента или го конвертира в определен брой обикновени акции на емитента), стига тези договорни условия да са истински, дори ако вероятността от налагане на подобни загуби да е малка.

▼**M53**

Б4.1.14 Примерите по-долу илюстрират договорни парични потоци, които не представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница. Списъкът с примери не е изчерпателен.

Инструмент	Анализ
Инструмент Е Инструмент Е е облигация, която е конвертируема в определен брой капиталови инструменти на емитента.	Притежателят анализира конвертируемата облигация в нейната цялост. Договорните парични потоци не представляват плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница, защото те отразяват доходност, която не е в съответствие с основното споразумение за кредитиране (вж. параграф Б4.1.7А); т.е. възвръщаемостта е свързана със стойността на акциите на емитента.
Инструмент Ж Инструмент Ж е кредит, по който се изплаща „обратен“ плаващ лихвен процент (т.е. лихвеният процент има противоположна връзка с пазарните лихвени проценти).	Договорните парични потоци не представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница. Сумите на лихвата не представляват възнаграждение за стойността на парите във времето върху сумата на непогасената главница.
Инструмент З Инструмент З е безсрочен инструмент, но емитентът може във всеки един момент да изиска инструмента и да плати на притежателя номиналната му стойност плюс начислената дължима лихва. По инструмент З се изплащат лихви при пазарен лихвен процент, но плащането на лихвата не може да бъде направено, ако непосредствено след това емитентът няма да е в състояние да запази своята платежоспособност. Отсрочената лихва не се олихвява с допълнителна лихва.	Договорните парични потоци не представляват плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница. Това е така, защото емитентът може да бъде задължен да отсрочи лихвените плащания, а върху тези отсрочени лихви не се начислява допълнителна лихва. В резултат на това сумите на лихвата не представляват възнаграждение за стойността на парите във времето върху сумата на непогасената главница. Ако върху отсрочените суми се начисляваше лихва, договорните парични потоци биха могли да представляват плащания по главницата и лихва върху сумата на непогасената главница. Фактът, че инструмент З е безсрочен, сам по себе си не означава, че договорните парични потоци не представляват плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница. На практика безсрочният инструмент има непрекъснати (множество) опции за удължаване. Тези опции могат да доведат до договорни парични потоци, които представляват плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница, ако лихвените плащания са задължителни и трябва да бъдат плащани безсрочно. Също така фактът, че инструмент З е изискуем, не означава, че договорните парични потоци не представляват плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница, освен ако е изискуем на стойност, която не отразява по същество плащане за непогасената главница и лихва върху сумата на непогасената главница. Дори ако изискуемата стойност включва сума, която компенсира в подходящ размер притежателя за предсрочното погасяване на инструмента, договорните парични потоци биха могли да представляват плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница. (вж. също параграф Б4.1.12.)

▼**M53**

Б4.1.15 В някои случаи финансов актив може да има договорни парични потоци, които се описват като главница и лихва, но тези парични потоци не представляват плащане на главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница, както е описано в параграф 4.1.2, буква б), параграф 4.1.2А, буква б) и параграф 4.1.3 от настоящия стандарт.

Б4.1.16 Такъв може да бъде случаят, ако финансовият актив представлява инвестиция в конкретни активи или парични потоци и следователно договорните парични потоци не представляват единствено плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница. Например, ако договорните условия предвиждат, че паричните потоци на финансовия актив се увеличават с нарастване на броя на автомобилите, използващи определен пътен участък срещу заплащане, тези договорни парични потоци са несъвместими с основното споразумение за кредитиране. В резултат от това инструментът не би изпълнил условието в параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б). Такъв би могъл да бъде случаят, когато искът на кредитор е ограничен до определени активи на длъжника или парични потоци от определени активи (например финансов актив „без право на регресен иск“).

В4.1.17 Фактът обаче, че финансов актив е без право на регресен иск, сам по себе си не пречи непременно на финансовия актив да изпълни условието в параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б). В тези ситуации кредиторът е задължен да оцени („да прегледа щателно“) конкретните основни активи или парични потоци, за да определи дали договорните парични потоци на финансовия актив да бъдат класифицирани като плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница. Ако условията на финансовия актив водят до някакви други парични потоци или ограничават паричните потоци по начин, който не съответства на плащанията, представляващи главница и лихва, финансовият актив не отговаря на условието в параграф 4.1.2, буква б) и параграф 4.1.2А, буква б). Дали основните активи са финансови или нефинансови активи само по себе си не се отразява върху тази оценка.

Б4.1.18 Характеристика на договорните парични потоци не засяга класификацията на финансовия актив, ако тя може да окаже единствено минимално въздействие върху договорните парични потоци на финансовия актив. За да направи това разграничение, предприятието трябва да отчете евентуалния ефект на характеристиката на договорните парични потоци през всеки един отчетен период и кумулативно за целия срок на финансовия инструмент. Освен това, ако въздействието на подобна характеристика върху договорните парични потоци е повече от минимално (в един отчетен период или кумулативно), но тази характеристика на договорните парични потоци не е естествена, тя не засяга класификацията на финансовия актив. Дадена характеристика на паричен поток не е естествена, ако засяга договорните парични потоци по инструмента само при настъпването на събитие, което е изключително рядко, до голяма степен необичайно и много малко вероятно да възникне.

Б4.1.19 В почти всяка сделка за кредитиране инструментът на кредитора се класира спрямо инструментите на останалите кредитори на длъжника. Инструмент, който е субординиран на други инструменти, може да има договорни парични потоци, които представляват плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница, ако неплащането на длъжника представлява нарушение на договора и притежателят има договорното право върху неизплатените суми на главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница, дори в случай на фалит на длъжника. Например търговско вземане, което дава на

▼M53

кредитора по него ранг на общ кредитор, ще отговори на изискването за инструмент с плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница. Това е така дори ако длъжникът издаде кредити, които са обезпечени, които в случай на фалит биха дали на притежателя на този заем приоритет спрямо исковете на общите кредитори по отношение на обезпечението, но не засягат договорните права на общия кредитор върху непогасената главница и другите дължими суми.

Договорно свързани инструменти

Б4.1.20 При някои видове сделки емитентът може да даде приоритет на плащанията към притежателите на финансови активи, използващи множество договорно свързани инструменти, които създават концентрации на кредитен риск (траншове). Всеки транш има субординиран ранг, който посочва реда, по който всякакви парични потоци, генерирани от емитента, ще бъдат разпределяни към транша. В тези ситуации притежателите на транша имат право на плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница само ако емитентът генерира достатъчно парични потоци, за да изпълни траншовете от по-висок ранг.

Б4.1.21 При тези сделки траншът има характеристики на парични потоци, които представляват плащания по главницата и лихвата върху сумата на непогасената главница, само ако:

а) договорните условия на транша, който се оценява за целите на класификацията (без да се преглежда щателно основният пул (група) от финансови инструменти), водят до парични потоци, които представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница (напр. лихвеният процент върху транша не е обвързан със стоков индекс);

б) основният пул от финансови инструменти притежава характеристиките на паричните потоци, описани в параграфи Б4.1.23 и Б4.1.24; и

в) експозицията на кредитен риск в основния пул от финансови инструменти, присъщ на транша, е равна или по-ниска от експозицията на кредитен риск на основния пул от финансови инструменти (например кредитният рейтинг на транша, който се оценява за целите на класификацията, е равен или по-висок от кредитния рейтинг, приложим по отношение на отделния транш, с който се финансира основният пул от финансови инструменти).

Б4.1.22 Предприятието трябва да извърши щателен преглед, докато успее да идентифицира основния пул от инструменти, който създава (а не предава) паричните потоци. Това е основният пул от финансови инструменти.

Б4.1.23 Основният пул трябва да съдържа един или повече инструменти, които имат договорни парични потоци, представляващи единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница.

Б4.1.24 Основният пул от инструменти може да включва и инструменти, които:

а) намаляват променливостта на паричните потоци от инструментите в параграф Б4.1.23 и, когато бъдат комбинирани с инструментите в параграф Б4.1.23, водят до парични потоци, които представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница (напр. таван или под на лихвения процент, или договор, който намалява кредитния риск на някои или на всички инструменти в параграф Б4.1.23); или

▼M53

б) свързва паричните потоци по траншовете с паричните потоци по пула от основни инструменти в параграф Б4.1.23, за да обхване разликите във и само във:

i) това, дали лихвеният процент е фиксиран или плаващ;

ii) валутата, в която са деноминирани паричните потоци, включително инфлацията в тази валута; или

iii) времето на възникване на паричните потоци.

Б4.1.25 Ако някакъв инструмент в пула не отговаря на условията в параграф Б4.1.23 или в параграф Б4.1.24, условието в параграф Б4.1.21, буква б) не е изпълнено. При извършването на тази оценка може да не е необходим подробен анализ поотделно за всеки инструмент от пула. При все това предприятието трябва да използва внимателна преценка и да извърши подходящ анализ, за да определи дали инструментите от пула отговарят на условията в параграфи Б4.1.23—Б4.1.24. (вж. също параграф Б4.1.18 за насоки относно характеристиките на договорните парични потоци, оказващи единствено минимално въздействие)

Б4.1.26 Ако притежателят не може да оцени условията в параграф Б4.1.21 при първоначалното признаване, траншът трябва да се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата. Ако основният пул от инструменти може да се промени след първоначалното признаване по такъв начин, че пулът може и да не отговори на условията в параграфи Б4.1.23—Б4.1.24, траншът не отговаря на условията в параграф Б4.1.21 и трябва да се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата. Ако обаче основният пул от инструменти включва инструменти, които са обезпечени с активи, които не отговарят на условията, предвидени в параграфи Б4.1.23— Б4.1.24, способността да се притежават такива активи може да се пренебрегне за целите на прилагането на настоящия параграф освен ако предприятието е придобило транш с намерението да контролира обезпечението.

Право на избор за определяне на финансов актив или финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата (раздели 4.1 и 4.2)

Б4.1.27 Предмет на условията в параграфи 4.1.5 и 4.2.2, настоящият стандарт позволява на предприятието да определи финансов актив, финансов пасив или група от финансови инструменти (финансови активи, финансови пасиви или и двете), като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това ще доведе до по-уместна информация.

Б4.1.28 Решението на предприятието да определи финансов актив или финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата е подобно на избора на счетоводна политика (въпреки че за разлика от избора на счетоводна политика, не е задължително този избор да бъде прилаган последователно към всички подобни сделки). Когато предприятието разполага с такъв избор, параграф 14, буква б) от МСС 8 изисква избраната политика да доведе до финансови отчети, които предоставят надеждна и по-уместна информация за ефекта от сделките, другите събития и условия върху финансовото състояние, финансовите резултати от дейността или паричните потоци на предприятието. Например в случай на определяне на финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, параграф 4.2.2 посочва две ситуации, при които изискването за по-уместна информация ще бъде изпълнено. Съответно, за да избере такова определяне в съответствие с параграф 4.2.2, предприятието трябва да докаже, че попада в една от тези две ситуации (или и в двете).

▼M53

Определянето елиминира или значително намалява счетоводно несъответствие

Б4.1.29 Оценяването на финансов актив или финансов пасив и класификацията на признатите промени в неговата стойност се определят от класификацията на позицията и дали тази позиция е част от определено хеджиращо взаимоотношение. Тези изисквания могат да доведат до несъответствие в оценяването или признаването (наричано понякога „счетоводно несъответствие“), когато например при отсъствието на определяне на оценяване по справедлива стойност през печалбата или загубата даден финансов актив би бил класифициран като оценяван впоследствие по справедлива стойност през печалбата или загубата, а даден пасив, който предприятието счита за свързан с него, впоследствие бъде оценяван по амортизирана стойност (без да се признават промените в справедливата стойност). При тези обстоятелства предприятието може да заключи, че неговият финансов отчет ще предоставя по-уместна информация, ако активът и пасивът се оценяват по справедлива стойност през печалбата или загубата.

Б4.1.30 Примерите по-долу посочват кога това условие би било изпълнено. При всички случаи предприятието може да използва това условие, за да определи финансови активи или финансови пасиви като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата само ако това отговаря на принципа в параграф 4.1.5 или параграф 4.2.2, буква а).

а) предприятието има пасиви по застрахователни договори, чието оценяване включва текуща информация (както е позволено съгласно параграф 24 от МСФО 4), и финансови активи, които то счита за свързани и които иначе биха били оценявани или по справедлива стойност през друг всеобхватен доход, или по амортизирана стойност;

б) предприятието има финансови активи, финансови пасиви или и двете, които споделят риск, като например лихвен риск, който поражда противоположни промени в справедливата стойност, които имат тенденция да се компенсират. Въпреки това само някои от инструментите биха били оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата (например тези, които са деривативи или са класифицирани като държани за търгуване). Такъв може да бъде също и случаят, при който изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането не са спазени, тъй като например изискванията за ефективност на хеджирането в параграф 6.4.1 не са удовлетворени;

в) предприятието има финансови активи, финансови пасиви или и двете, които споделят риск, като например лихвен риск, който поражда противоположни промени в справедливата стойност, които имат тенденция да се компенсират, и никой от финансовите активи или финансовите пасиви не отговаря на изискванията за определяне като хеджиращ инструмент, тъй като те не са оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата Освен това при липса на счетоводно отчитане на хеджиране е налице съществено несъответствие при признаването на печалбите и загубите. Например предприятието е финансирало конкретна група кредити, като е издало облигации за търгуване, чиито изменения в справедливата стойност имат тенденция да се компенсират взаимно. Ако в допълнение към това предприятието регулярно купува и продава облигациите, но рядко, ако изобщо го прави, купува и продава кредитите, оценяването както на кредитите, така и на облигациите по справедлива стойност през печалбата или загубата елиминира несъответствието във времето на признаването на печалбите и загубите, което иначе би възникнало от оценяването и на двете по амортизирана стойност и от признаването на печалба или загуба всеки път, когато дадена облигация се изкупува обратно.

▼**M53**

Б4.1.31 В случаите като тези, описани в предходния параграф, чрез определянето при първоначалното признаване на финансовите активи и финансовите пасиви, които в противен случай не се оценяват по справедлива стойност през печалбата или загубата, може да се елиминира или значително да се намали несъответствието в оценяването или признаването и да се даде по-уместна информация. От практическа гледна точка предприятието не е длъжно да създава в един и същ момент всички активи и пасиви, които предизвикват несъответствието в оценяването или признаването. Позволено е закъснение в разумен срок, при условие че всяка сделка се определя за оценяване по справедлива стойност през печалбата или загубата при нейното първоначално признаване, като в това време се очаква да се осъществят всички останали сделки.

Б4.1.32 Не би било приемливо само някои от финансовите активи и финансовите пасиви, които пораждат несъответствието, да бъдат определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако това не би елиминирало или значително намалило несъответствието и следователно не би довело до по-уместна информация. Би било приемливо обаче да се определят само някои от определен брой сходни финансови активи или сходни финансови пасиви, ако с това ще се постигне съществено намаляване (и вероятно по-голямо намаляване спрямо останалите допустими определяния) на несъответствието. Например да предположим, че едно предприятие има определен брой сходни финансови пасиви на стойност 100 ВЕ и определен брой сходни финансови активи, които са на стойност 50 ВЕ, но се оценяват на различна база. Предприятието може значително да намали несъответствието в оценяването, като определи при първоначалното признаване всички активи, но само някои от пасивите (например отделни пасиви на обща стойност от 45 ВЕ) за оценяване по справедлива стойност през печалбата или загубата. Въпреки това, тъй като определянето за оценяване по справедлива стойност през печалбата или загубата може да бъде приложено само към целия финансов инструмент, в този случай предприятието трябва да определи един или повече пасиви в тяхната цялост. То не би могло да определи нито компонент от пасив (например изменения в стойността, които се отнасят само до един риск, като например изменения в базовия лихвен процент), нито част (т.е. процент) от даден пасив.

Група от финансови пасиви или финансови активи и финансови пасиви се управлява и нейните резултати се оценяват на база справедлива стойност

Б4.1.33 Предприятието може да управлява и оценява резултатите на група финансови пасиви или финансови активи и финансови пасиви по такъв начин, че оценяването на тази група по справедлива стойност през печалбата или загубата да доведе до по-уместна информация. Акцентът в този случай е върху начина, по който предприятието управлява и оценява резултатите, а не върху естеството на финансовите му инструменти.

Б4.1.34 Например предприятието може да използва това условие, за да определи финансови пасиви като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, ако отговаря на принципа в параграф 4.2.2, буква б) и предприятието има финансови активи и финансови пасиви, които споделят един или повече рискове и тези рискове се управляват и оценяват на база справедлива стойност в съответствие с документирана политика за управление на активите и пасивите. Като пример за това може да послужи предприятие, което е издало „структурирани продукти“, съдържащи множество внедрени деривативи, и управлява рисковете на база справедлива стойност, като използва комбинация от деривативни и недеривативни финансови инструменти.

▼M53

Б4.1.35 Както е посочено по-горе, това условие разчита на начина, по който предприятието управлява и оценява резултатите на разглежданата група от финансови инструменти. Съответно (предмет на изискването за определяне при първоначалното признаване) предприятие, което определи финансови пасиви като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата на базата на това условие, определя по същия начин и всички допустими финансови пасиви, които се управляват и оценяват заедно.

Б4.1.36 Документацията за стратегията на предприятието не е задължително да бъде всеобхватна, но трябва да бъде достатъчна, за да се докаже съответствие с параграф 4.2.2, буква б). Такава документация не се изисква за всяка отделна позиция, а може да бъде на база портфейл. Например, ако системата за управление на резултатите от дейността за един отдел — както е одобрена от ключовия управленски персонал на предприятието — ясно доказва, че неговите резултати от дейността се оценяват на тази база, не се изисква допълнителна информация, която да доказва съответствие с параграф 4.2.2, буква б).

Внедрени деривативи (раздел 4.3)

Б4.3.1 Когато предприятието стане страна по хибриден договор с основен договор, който не е актив в обхвата на настоящия стандарт, параграф 4.3.3 изисква от предприятието да идентифицира всеки внедрен деривати, да оцени дали е необходимо той да бъде отделен от основния договор и за тези, които трябва да бъдат отделени, да оцени деривативите по справедлива стойност при първоначалното им признаване и впоследствие по справедлива стойност през печалбата или загубата.

Б4.3.2 Ако основният договор няма посочен или предварително определен падеж и представлява остатъчно участие в нетните активи на предприятието, неговите икономически характеристики и рискове са тези на капиталов инструмент и внедреният деривати трябва да притежава капиталови характеристики, свързани със същото предприятие, за да бъдат смятани за тясно свързани. Ако основният договор не е капиталов инструмент и отговаря на дефиницията за финансов инструмент, неговите икономически характеристики и рискове са тези на дългов инструмент.

Б4.3.3 Внедрен неопционен деривати (например внедрен форуърд или суап) се отделя от основния договор на базата на заявени или подразбиращи се съществени условия, вследствие на което при първоначалното признаване справедливата стойност на деривативa да бъде равна на нула. Внедрен деривати от опционен тип (например внедрена пут опция, кол опция, таван, под или суопция) се отделя от основния договор на базата на посочените условия на опционната характеристика. Първоначалната балансова стойност на основния инструмент е остатъчната сума след отделянето на внедрения деривати.

Б4.3.4 Като цяло множеството внедрени деривативи в самостоятелен хибриден договор се третират като самостоятелен съставен внедрен деривати. Въпреки това внедрени деривативи, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал (вж. МСС 32), се отчитат отделно от тези, класифицирани като активи или пасиви. Освен това ако хибриден договор има повече от един внедрен деривати и тези деривативи са свързани с различни рискови експозиции и могат да се отделят лесно и са независими един от друг, те се отчитат отделно един от друг.

▼**M53**

Б4.3.5 В примерите по-долу икономическите характеристики и рискове на внедрения дериватив не са тясно свързани с основния договор (параграф 4.3.3, буква а). В тези примери, ако се допусне, че условията по параграф 4.3.3, буква б) и в) са изпълнени, предприятието отчита внедрения дериватив отделно от основния договор.

а) пут опция, внедрена в инструмент, която дава възможност на притежателя да изисква от емитента да придобие отново инструмента за сума в парични средства или други активи, която варира на база на промяна в цената на капиталов инструмент или на цена на стока или индекс, не е тясно свързана с основния дългов инструмент;

б) опция или автоматична клауза за удължаване на оставащия срок до падежа на дългов инструмент не е тясно свързана с основния дългов инструмент, освен ако има паралелна корекция в приблизителните текущи пазарни лихвени проценти по време на удължаването. Ако предприятието издаде дългов инструмент и притежателят на този дългов инструмент издаде кол опция върху дълговия инструмент на трета страна, емитентът счита кол опцията като удължаване на срока до падежа на дълговия инструмент, при условие че може да се изисква от емитента да участва или да подпомогне повторната продажба на дълговия инструмент вследствие упражняването на кол опцията;

в) капиталово индексирани плащания на лихва или главница, внедрени в основен дългов инструмент или застрахователен договор — с които сумата на лихвата или главницата се индексира към стойността на капиталови инструменти— не са тясно свързани с основния инструмент, защото рисковете на основния инструмент и тези на внедрения дериватив не са подобни;

г) стоково индексирани плащания на лихва или главница, внедрени в основен дългов инструмент или застрахователен договор — с които сумата на лихвата или главницата се индексира към цената на стока (например злато) — не са тясно свързани с основния инструмент, защото рисковете на основния инструмент и тези на внедрения дериватив не са подобни;

д) кол опция, пут опция или опция за предсрочно погасяване, внедрена в основен дългов договор или основен застрахователен договор, не е тясно свързана с основния договор, освен ако:

i) цената на упражняване на опцията е приблизително равна на всяка дата на упражняване на амортизираната стойност на основния дългов инструмент или на балансовата стойност на основния застрахователен договор; или

ii) цената на упражняване на опцията за предсрочно погасяване възстановява на заемодателя сума в размер до приблизителната настояща стойност на пропуснатата лихва за оставащия срок на основния договор. Пропуснатата лихва е произведението от размера на предсрочно погасената главница, умножен по лихвения диференциал. Лихвеният диференциал е размерът, с който ефективният лихвен процент на основния договор надвишава ефективния лихвен процент, който предприятието би получило на датата на предсрочното погасяване, ако беше инвестирало предсрочно погасената главница в сходен договор за оставащия срок на основния договор.

Оценката на това дали кол или пут опцията е тясно свързана с основния дългов договор се извършва преди отделянето на даден компонент на собствения капитал от конвертируем дългов инструмент в съответствие с МСС 32;

▼**M53**

е) кредитните деривативи, които са внедрени в основен дългов инструмент и позволяват на една страна („бенефициент“) да прехвърли кредитния риск по конкретен базов актив, който може да не притежава, на друг участник („гарант“), не са тясно свързани с основния дългов инструмент. Такива кредитни деривативи позволяват на гаранта да поеме кредитният риск, свързан с базовия актив, без да го притежава директно.

Б4.3.6 Пример за хибриден договор е финансов инструмент, който дава право на притежателя да предложи финансовия инструмент обратно на емитента срещу сума в парични средства или други финансови активи, която варира в зависимост от промяната във възходяща или низходяща посока на капиталов или стоков индекс („инструмент с право на връщане“). Освен ако емитентът при първоначалното признаване не е определил инструмента с право на връщане като финансов пасив, оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, той трябва да отдели внедрения дериватив (т.е. индексираното плащане по главницата) по параграф 4.3.3, защото основният договор е дългов инструмент по параграф Б4.3.2 и индексираното плащане по главницата не е тясно свързано с основния дългов инструмент по параграф Б4.3.5, буква а). Тъй като плащането по главницата може да се увеличи или да намалее, внедреният дериватив е неопционен дериватив, чиято стойност е индексирана към основната променлива.

Б4.3.7 В случай на инструмент с право на връщане, който може да бъде предложен обратно по всяко време срещу парични средства, равни на пропорционална част от нетната стойност на активите на предприятието (например единици от взаимен фонд от отворен тип или някои инвестиционни продукти, свързани с инвестиционен фонд), ефектът от отделянето на внедрения дериватив и отчитането на всеки компонент служи за оценка на хибридния договор по сумата на обратното изкупуване, която се дължи в края на отчетния период, ако притежателят упражни своето право да предложи обратно инструмента на емитента.

Б4.3.8 В примерите по-долу икономическите характеристики и рискове на внедрения дериватив са тясно свързани с икономическите характеристики и рискове на основния договор. В тези примери предприятието не отчита внедрения дериватив отделно от основния договор.

а) внедрен дериватив, в който основната променлива е лихвен процент или лихвен индекс, който може да промени сумата на лихвата, която при други обстоятелства би била платена или получена по лихвоносен основен дългов договор или застрахователен договор, е тясно свързан с основния договор, освен ако хибридният договор може да бъде уреден по начин, при който притежателят няма да може да възстанови по същество всички от своите признати инвестиции или внедреният дериватив може най-малкото да удвои първоначалната норма на възвръщаемост на притежателя по основния договор и може да доведе до норма на възвръщаемост, която е поне два пъти по-голяма от пазарната възвръщаемост по договор със същите условия като основния договор.

б) внедрен „под“ или „таван“ върху лихвения процент на дългов договор или застрахователен договор е тясно свързан с основния договор, при условие че „таванът“ е равен или превишава пазарния лихвен процент, а „подът“ е равен или по-малък от пазарния лихвен процент, когато договорът е издаден, и „таванът“ и „подът“ не са предмет на ливъридж във връзка с основния договор. По подобен начин клаузите, включени в договор за покупка или продажба на актив (например стока), които установяват „таван“ и „под“ на цената, която трябва да се плати или получи за актива, са тясно свързани с основния договор, ако и „таванът“, и „подът“ са „извън пари“ в началото и не са предмет на ливъридж;

▼**M53**

в) внедрен валутен деривати, който осигурява поток от плащания по главницата или лихвата, деноминирани в чуждестранна валута, и е внедрен в основен дългов инструмент (например облигация в две валути), е тясно свързан с основния дългов инструмент. Такъв деривати не се отделя от основния инструмент, защото МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* изисква валутните печалби и загуби от парични позиции да се признават в печалбата или загубата;

г) Внедрен валутен деривати в основен договор, който е застрахователен договор или не е финансов инструмент (например договор за покупка или продажба на нефинансова позиция, при който цената е деноминирана в чуждестранна валута), е тясно свързан с основния договор, при условие че не е обект на ливъридж, не съдържа опционна характеристика и изисква плащания, деноминирани в една или повече валути:

i) функционалната валута на всяка значима страна по този договор;

ii) валутата, в която цената на свързаната стока или услуга, която е била придобита или доставена, се деноминира рутинно при търговските сделки по света (например щатски долари за сделки със суров петрол); или

iii) валутата, която се използва често при договори за покупка или продажба на нефинансови обекти в икономическата среда, в която се осъществява сделката (например относително стабилна и ликвидна валута, която се използва често в местни стопански операции или във външната търговия);

д) внедрена опция за предсрочно погасяване в стрип само на лихвата или стрип само на главницата е тясно свързана с основния договор, при условие че основният договор: i) първоначално е произтекъл от отделяне на правото на получаване на договорни парични потоци от финансов инструмент, който по своята същност не съдържа внедрен деривати, и ii) не съдържа условия, които не са част от първоначалния основен дългов договор;

е) внедрен деривати в основен лизингов договор е тясно свързан с основния договор, ако внедреният деривати е: i) инфлационно обвързан индекс, например индекс на лизинговите плащания към индекса на потребителските цени (при положение че лизингът не е предмет на ливъридж, а индексът е свързан с инфлацията в собствената икономическа среда на предприятието), ii) условни наеми, базирани на свързани продажби, или iii) условни наеми, базирани на променливи лихвени проценти;

ж) обвързана с единици на инвестиционен фонд характеристика, внедрена в основен финансов инструмент или основен застрахователен договор, е тясно свързана с основния инструмент или основния договор, ако плащанията, деноминирани в единици, се оценяват по текущата стойност на единиците, която отразява справедливите стойности на активите на фонда. Характеристиката на обвързване с единиците на инвестиционния фонд е договорно условие, което изисква плащания, деноминирани в единици на вътрешен или външен инвестиционен фонд;

▼M53

з) дериватив, внедрен в застрахователен договор, е тясно свързан с основния застрахователен договор, ако внедреният дериватив и основният застрахователен договор са толкова взаимно зависими, че предприятието не може да оцени внедрения дериватив отделно (т.е. без да вземе предвид основният договор).

Инструменти, съдържащи внедрени деривативи

Б4.3.9 Както е отбелязано в параграф Б4.3.1, когато предприятието става страна по хибриден договор, който съдържа основен договор, който не е актив в обхвата на настоящия стандарт, и един или повече внедрени деривативи, параграф 4.3.3 изисква от предприятието да идентифицира всеки такъв внедрен дериватив, да прецени дали е необходимо той да бъде отделен от основния договор, а за тези, които е необходимо да бъдат отделени, да оцени деривативите по справедлива стойност при първоначалното признаване и впоследствие. Тези изисквания може да бъдат по-сложни или да доведат до по-малко надеждни оценки, отколкото оценяването на целия инструмент по справедлива стойност през печалбата или загубата. Поради тази причина настоящият стандарт позволява целият хибриден договор да бъде определен като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата.

Б4.3.10 Такова определяне може да бъде използвано независимо дали параграф 4.3.3 изисква внедрените деривативи да бъдат отделени от основния договор или забранява такова отделяне. Параграф 4.3.5 обаче не би оправдал определянето на хибриден договор като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата в случаите, изложени в параграф 4.3.5, букви а) и б), тъй като това не би намалило сложността или не би повишило надеждността.

Преоценка на внедрените деривативи

Б4.3.11 В съответствие с параграф 4.3.3, предприятието оценява дали внедрен дериватив трябва да бъде отделен от основния договор и отчетен като дериватив, едва когато предприятието стане страна по договора. Не се допуска последващо повторно оценяване, освен ако няма промяна в условията на договора, променящи съществено паричните потоци, които в противен случай биха били необходими съгласно договора, в който случай се изисква повторно оценяване. Предприятието определя дали промяната на паричните потоци е съществена, като вземе под внимание степента, в която очакваните бъдещи парични потоци, свързани с внедрения дериватив, основния договор, или и двата, са се променили, и дали промяната е съществена спрямо очакваните преди това парични потоци по договора.

Б4.3.12 Параграф Б4.3.11 не се прилага по отношение на внедрените деривативи в договори, придобити при:

а) бизнес комбинация (както е дефинирана в МСФО 3 *Бизнес комбинации*);

б) комбинация от предприятия или бизнеси под общ контрол, както е описано в параграфи Б1—Б4 от МСФО 3; или

в) създаването на съвместно предприятие, както е дефинирано в МСФО 11 *Съвместни предприятия*,

или техните възможни преоценки към датата на придобиване. ([1])

([1]) МСФО 3 разглежда придобиването на договори с внедрени деривативи в бизнес комбинация.

▼M53

Прекласификация на финансови активи (раздел 4.4)

Прекласификация на финансови активи

Б4.4.1 Параграф 4.4.1 изисква от предприятието да прекласифицира финансови активи, ако предприятието промени бизнес модела си за управлението на тези финансови активи. Такива промени се очаква да бъдат много редки. Те се определят от висшето ръководство на предприятието в резултат от външни или вътрешни промени и трябва да бъдат съществени за дейностите на предприятието и очевидни за външните страни. Съответно промяна на бизнес модел ще настъпва само когато предприятието или започва, или преустановява извършването на съществена за неговите операции дейност; например, когато предприятието е придобило, се е освободило или е прекратило вид дейност. Някои примери за промяна в бизнес модела:

а) предприятие разполага с портфейл от търговски кредити, който държи с цел продажба в краткосрочна перспектива. Предприятието придобива компания, която управлява търговски кредити и прилага бизнес модел, при който държи кредитите с цел събиране на договорните парични потоци. Портфейлът от търговски кредити вече не е за продажба и понастоящем се управлява заедно с придобитите търговки кредити, и всички те се държат за събирането на договорните парични потоци;

б) фирма за финансови услуги решава да закрие своята ипотечна дейност на дребно. Тази дейност вече не предприема нови операции и фирмата за финансови услуги активно предлага своя портфейл от ипотечни кредити за продажба.

Б4.4.2 Промяната в целта на бизнес модела на предприятието трябва да се извърши преди датата на прекласификацията. Например, ако фирмата за финансови услуги реши на 15 февруари да закрие своята ипотечна дейност на дребно и следователно ще трябва да прекласифицира всички засегнати финансови активи на 1 април (т.е. първият ден от следващия отчетен период на предприятието), след 15 февруари предприятието не трябва да предприема нови операции по ипотечен бизнес на дребно или по друг начин да се ангажира в дейности, съответстващи на неговия предишен бизнес модел.

Б4.4.3 Посочените по-долу случаи не представляват промени в бизнес модела:

а) промяна в намерението, свързано с конкретни финансови активи (дори в ситуация на значителни промени в пазарните условия);

б) временното изчезване на конкретен пазар за финансовите активи;

в) прехвърляне на финансови активи между части на предприятието с различни бизнес модели.

ОЦЕНЯВАНЕ (ГЛАВА 5)

Първоначално оценяване (раздел 5.1)

Б5.1.1 Справедливата стойност на финансов инструмент при първоначалното признаване е обикновено цената на сделката (т.е. справедливата стойност на даденото или получено възнаграждение, вж. също параграф Б5.1.2A и МСФО 13). Въпреки това, ако част от даденото или получено възнаграждение е за нещо, различно от финансовия инструмент, предприятието

▼M53

оценява справедливата стойност на финансовия инструмент. Например справедливата стойност на дългосрочен заем или вземане, което не носи лихва, може да се оцени като настоящата стойност на всички бъдещи парични постъпления, дисконтирани с преобладаващия(те) пазарен(и) лихвен(и) процент(и) по подобни инструменти (подобни от гледна точка на валута, срок, вид на лихвения процент и други фактори) с подобен кредитен рейтинг. Всяка допълнително заета сума е разход или намаление на прихода, освен ако не отговаря на условията за признаване като някакъв друг вид актив.

Б5.1.2 Ако предприятието отпуска заем с непазарен лихвен процент (например 5 процента, когато пазарният лихвен процент за подобни кредити е 8 процента) и получава предварителна такса като компенсация, то признава заема по справедлива стойност, т.е. нетно от получената такса.

Б5.1.2А Най-доброто доказателство за справедливата стойност на финансов инструмент при първоначалното му признаване обикновено е цената на сделката (т.е. справедливата стойност на даденото или получено възнаграждение, вж. също МСФО 13). Ако предприятието определи, че справедливата стойност при първоначалното признаване се различава от цената на сделката, както е посочено в параграф 5.1.1А, предприятието отчита счетоводно този инструмент към тази дата по следния начин:

а) по оценката, изисквана от параграф 5.1.1, ако тази справедлива стойност се доказва от котирана цена на активен пазар за идентичен актив или пасив (т.е. входяща информация на ниво 1), или на базата на техника за оценяване, която използва само данни от наблюдаеми пазари. Предприятието признава разликата между справедливата стойност при първоначалното признаване и цената на сделката като печалба или загуба;

б) във всички останали случаи — по оценката, изисквана от параграф 5.1.1, коригирана, за да се отсрочи разликата между справедливата стойност при първоначалното признаване и цената на сделката. След първоначалното признаване предприятието признава тази отсрочена разлика като печалба или загуба само до степента, в която тя произтича от промяната в даден фактор (включително времето), който пазарните участници биха взели под внимание при определянето на цената на актива или пасива.

Последващо оценяване (раздели 5.2 и 5.3)

Б5.2.1 Ако финансов инструмент, който е бил признат преди това като финансов актив, се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата и справедливата му стойност спадне под нула, той става финансов пасив, който се оценява в съответствие с параграф 4.2.1. Хибридните договори обаче с основни договори, които са активи в обхвата на настоящия стандарт, винаги се оценяват в съответствие с параграф 4.3.2.

Б5.2.2 Следващият пример показва счетоводното отчитане на разходите по сделката при първоначалното и последващото оценяване на финансов актив, оценяван по справедлива стойност, с промени през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 или параграф 4.1.2А. Предприятие придобива финансов актив за 100 ВЕ плюс комисиона за покупката в размер на 2 ВЕ. Първоначално активът се признава за 102 ВЕ. Отчетният период приключва след един ден, когато котираната пазарна цена на актива е 100 ВЕ. Ако активът се продаде, се плаща комисиона в размер на 3 ВЕ. На тази дата предприятието оценява актива на 100 ВЕ (без да се взема предвид евентуалната комисиона от продажбата) и се признава загуба в размер на 2 ВЕ в друг всеобхватен доход. Ако финансовият актив се оценява по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, разходите по сделката се амортизират в печалбата или загубата, като се използва методът на ефективната лихва.

▼**M53**

Б5.2.2A Последващото оценяване на финансов актив или финансов пасив и последващото признаване на печалбите и загубите, описани в параграф Б5.1.2A, трябва да съответстват на изискванията на настоящия стандарт.

Инвестиции в капиталови инструменти и договори за такива инвестиции

Б5.2.3 Всички инвестиции в капиталови инструменти и договори за такива инструменти трябва да се оценяват по справедлива стойност. В ограничени случаи обаче цената на придобиване би могла да се окаже подходяща приблизителна оценка на справедливата стойност. Такъв може да бъде случаят, ако информацията за оценяването на справедлива стойност е недостатъчно актуална или ако е налице широк обхват от възможни оценки на справедливата стойност и цената на придобиване представлява най-добрата приблизителна оценка на справедливата стойност в рамките на този обхват.

Б5.2.4 Изброените по-долу са индикации, че цената на придобиване може да не бъде представителна за справедливата стойност:

а) съществена промяна в резултатите от дейността на предприятието, в което е инвестирано, спрямо бюджетите, плановете или основните етапи;

б) промени в очакванията, че ще бъдат постигнати основните етапи на техническия продукт на предприятието, в което е инвестирано;

в) съществена промяна в пазара за собствения капитал на предприятието, в което е инвестирано, или неговите продукти или бъдещи продукти;

г) съществена промяна в световната икономика или в икономическата среда, в която предприятието, в което е инвестирано, осъществява своята дейност.

д) съществена промяна в резултатите от дейността на съпоставими предприятия или в оценките, получавани от целия пазар;

е) вътрешни проблеми на предприятието, в което е инвестирано, като например измами, търговски спорове, съдебни спорове, промени в ръководството или стратегията;

ж) доказателства от външни сделки със собствен капитал на предприятието, в което е инвестирано, или от предприятието, в което е инвестирано (като например нова емисия на собствен капитал), или прехвърляне на капиталови инструменти между трети лица.

Б5.2.5 Списъкът в параграф Б5.2.4 не е изчерпателен. Предприятието използва цялата информация за резултатите от дейността и работата на предприятието, в което е инвестирано, която е на негово разположение след датата на първоначалното признаване. До степента, в която съществуват някакви такива уместни фактори, те могат да сочат, че цената на придобиване може и да не е представителна за справедливата стойност. В тези случаи предприятието трябва да оцени справедливата стойност.

Б5.2.6 Цената на придобиване никога не е най-добрата приблизителна оценка на справедливата стойност за инвестиции в котирани капиталови инструменти (или договори за котирани капиталови инструменти).

▼**M53**

Оценяване по амортизирана стойност (раздел 5.4)

Метод на ефективната лихва

Б5.4.1 При прилагането на метода на ефективната лихва предприятието определя таксите, които са неразделна част от ефективния лихвен процент по финансовия инструмент. Описанието на таксите за финансовите услуги може да не бъде показателно за естеството и същността на предоставяните услуги. Таксите, които са неразделна част от ефективния лихвен процент по финансовия инструмент, се третират като корекция на ефективния лихвен процент освен ако финансовият инструмент се оценява по справедлива стойност, като промяната в справедливата стойност се признава в печалбата или загубата. В тези случаи таксите се признават като приход или разход при първоначалното признаване на инструмента.

Б5.4.2 Таксите, които са неразделна част от ефективния лихвен процент по финансовия инструмент, включват:

а) първоначалните такси, получавани от предприятието във връзка със създаването или придобиването на финансов актив. Такива такси могат да включват компенсация за дейности като оценяване на финансовото състояние на заемополучателя, оценяване и удостоверяване на гаранции, обезпечения и други механизми за обезпечаване, договаряне на условията по инструмента, подготовка и обработка на документите и приключване на операцията. Тези такси са неразделна част от участието, което се формира със съответния финансов инструмент;

б) такси за ангажимент, получени от предприятието за създаване на кредит, когато кредитният ангажимент не се измерва в съответствие с параграф 4.2.1, буква а) и има вероятност предприятието да сключи специално споразумение за кредитиране. Тези такси се считат за компенсация за текущо участие във връзка с придобиването на финансов инструмент. Ако ангажиментът изтече без предприятието да е предоставило заема, при изтичането на срока таксата се признава като приход;

в) първоначалните такси, платени при издаването на финансови пасиви, оценени по амортизирана стойност. Тези такси са неразделна част от участието, което се формира с финансовия пасив. Предприятието разграничава таксите и разходите, които са неразделна част от ефективния лихвен процент за финансовия пасив, от първоначалните такси и разходите по сделката във връзка с правото за предоставяне на услуги, като например услуги по управление на инвестициите.

Б5.4.3 Таксите, които не са неразделна част от ефективния лихвен процент на финансовия инструмент и се отчитат счетоводно в съответствие с МСФО 15, включват:

а) такси, начислявани за обслужване на заем;

б) такси за ангажимент по създаване на кредит, когато кредитният ангажимент не се измерва в съответствие с параграф 4.2.1, буква а) и е малко вероятно да бъде сключено специално споразумение за кредитиране; и

в) таксите за синдикирането на заем, получени от предприятие, което осигурява заема и не задържа никаква част от пакета от заеми за себе си (или запазва част при същия ефективен лихвен процент за съпоставим риск както другите участници).

▼M53

Б5.4.4 Когато се прилага методът на ефективния лихвен процент, предприятието обикновено амортизира платените или получени такси и други възнаграждения, разходите по сделката и другите премии или отбиви, които са включени в изчисляването на ефективния лихвен процент за очаквания срок на инструмента. Въпреки това се използва по-кратък период, ако това е периодът, за който се отнасят платените или получени такси и други възнаграждения, разходите по сделката и другите премии или отбиви. Такъв е случаят, когато променливата, с която са свързани платените или получените такси и други възнаграждения, разходите по сделката и другите премии или отбиви, се преоценява според пазарните проценти преди очаквания падеж на финансовия инструмент. В този случай подходящият амортизационен срок е периодът до следващата дата на преоценка. Например, ако премия или отбив по финансов инструмент с плаващ лихвен процент отразява лихвата, която е натрупана по финансовия инструмент от датата на последното лихвено плащане, или промените в пазарните проценти от датата на преизчисляване на плаващия лихвен процент според пазарните проценти, тя(той) се амортизира до следващата дата, когато плаващият лихвен процент се коригира съобразно пазарните проценти. Това е така, защото премията или отбивът се отнася за периода до следващата дата на промяна на лихвата, тъй като на тази дата променливата, с която са свързани премията или отбивът (т.е. лихвените проценти), се коригира съобразно пазарните проценти. Ако обаче премията или отбивът произтичат от промяна в кредитния спред на плаващия лихвен процент, посочен в инструмента, или от други променливи, които не се коригират спрямо пазарните проценти, тя(той) се амортизира за очаквания живот на финансовия инструмент.

Б5.4.5 За финансови активи с плаващ лихвен процент и финансови пасиви с плаващ лихвен процент периодичното повторно приблизително оценяване на паричните потоци, за да се отрази движението на пазарните лихвени проценти, променя ефективния лихвен процент. Ако финансов актив с плаващ лихвен процент или финансов пасив с плаващ лихвен процент е признат първоначално на стойност, равна на подлежащата на получаване или плащане главница на падежа, повторното приблизително оценяване на бъдещите лихвени плащания обикновено няма значителен ефект върху балансовата стойност на актива или пасива.

Б5.4.6 Ако предприятието преразгледа приблизителните си оценки за плащания или постъпления (без измененията в съответствие с параграф 5.4.3 и промените в приблизителните оценки на очакваните кредитни загуби), то коригира брутната балансова стойност на финансовия актив или амортизираната стойност на финансов пасив (или на групата от финансови инструменти), за да отрази действителните и преразгледаните приблизително оценени договорни парични потоци. Предприятието преизчислява брутната балансова стойност на финансовия актив или амортизираната стойност на финансов пасив като настоящата стойност на приблизително оценените бъдещи договорни парични потоци, които са дисконтирани с първоначалния ефективен лихвен процент по финансовия инструмент (или коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент за закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка), или, когато е приложимо, с преразгледания ефективен лихвен процент, изчислен съгласно параграф 6.5.10. Корекцията се признава в печалбата или загубата като приход или разход.

Б5.4.7 В някои случаи финансовият актив се счита за актив с кредитна обезценка при първоначално признаване, тъй като кредитният риск е много висок и при покупка се придобива с голям отбив. Предприятието е задължено да включи първоначално очакваните кредитни загуби в приблизително оценените парични потоци при изчисляване на коригирания за кредитни загуби ефективен лихвен процент за финансови активи, които се считат за закупени или създадени активи с кредитна обезценка при първоначално признаване. Това обаче не означава, че коригираният за кредитни загуби ефективен лихвен процент следва да се прилага единствено поради факта че финансовият актив е с висок кредитен риск при първоначалното признаване.

▼M53

Разходи по сделката

Б5.4.8 Разходите по сделката включват такси и комисиони, платени на посредници (включително на служители, които действат като посредници по продажбите), консултанти, брокери и дилъри, такси, които са наложени от регулаторни агенции и борси за търговия на ценни книжа, както и данъци върху прехвърлянията и мита. Разходите по сделката не включват премии или отбиви по дългови инструменти, разходи за финансирането или вътрешни административни разходи или разходи по държането.

Отписване

Б5.4.9 Отписванията може да се отнасят до финансов актив в неговата цялост или до част от него. Например предприятието решава да реализира обезпечението по финансов актив, като очаква по този начин да възстанови не повече от 30 процента от финансовия актив. При липса на други реални перспективи за възстановяване на други допълнителни парични потоци от финансовия актив, предприятието следва да отпише останалите 70 процента от финансовия актив.

Обезценка (раздел 5.5)

Оценка на колективна и индивидуална основа

Б5.5.1 За да се постигне целта да бъдат признати очакваните кредитни загуби за целия срок на финансовите инструменти, чийто кредитен риск се е увеличил значително след първоначалното признаване, може да бъде необходимо да се извърши оценка на значителното увеличаване на кредитния риск на колективна основа, като се вземе предвид информацията, която удостоверява значителното увеличение на кредитния риск например на група или подгрупа от финансови инструменти. По този начин се гарантира, че предприятието постига целта за признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на финансовите инструменти, чийто кредитен риск се е увеличил значително, дори когато на ниво отделен инструмент липсват доказателства за такова значително увеличаване на кредитния риск на отделните инструмент.

Б5.5.2 Очакваните кредитни загуби за целия срок на финансов инструмент се очаква по принцип да бъдат признати преди по него да настъпи просрочие. Обикновено кредитният риск нараства значително преди по финансовия инструмент да бъде наблюдавано просрочие или друг фактор, свързан със забавяне от страна на заемополучателя (например промяна или преструктуриране). Следователно при наличието на разумна и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която касае по-скоро бъдещи събития, а не просрочия, тя трябва да се използва за оценка на промените в кредитния риск.

Б5.5.3 Все пак, в зависимост от естеството на финансовите инструменти и информацията относно кредитния риск, налична за определени групи финансови инструменти, предприятието може да не е в състояние да установи значителните промени в кредитния риск на отделните финансови инструменти преди по тях да настъпи просрочие. Такъв може да бъде случаят при финансови инструменти, например заеми за физически лица, по които редовно получаваната и контролирана информация за кредитния риск на отделния инструмент е ограничена или се актуализира едва когато клиентът наруши договорните условия. Ако промените в кредитния риск на отделните финансови инструменти не биват отразявани преди по тях да настъпи просрочие, корекциите за загуби, основаващи се единствено на кредитна информация на ниво отделен финансов инструмент, не биха отразявали достоверно промените в кредитния риск, настъпили след първоначалното признаване.

▼**M53**

Б5.5.4 При определени обстоятелства предприятието не разполага с разумна и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, за оценяване на очакваните кредитни загуби за целия срок на отделен инструмент. В този случай се признават очакваните кредитни загуби за целия срок на финансовите инструменти на колективна основа, при която се взема предвид всеобхватната информация за кредитния риск. Тази всеобхватна информация за кредитния риск трябва да включва не само информация за просрочия, но и цялата уместна кредитна информация, в т.ч. макроикономическа информация за бъдещи периоди, с цел да се получат приблизителни резултати за признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на финансовите инструменти, когато на ниво отделен инструмент е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване.

Б5.5.5 Когато определя дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск и признава корекции за загуби на колективна основа, предприятието може да групира финансовите инструменти на базата на общи характеристики на кредитния риск с цел провеждане на анализ, целящ своевременното установяване на значително увеличение на кредитния риск. Предприятието не трябва да влошава качеството на тази информация чрез групиране на финансови инструменти с различни рискови характеристики. Общите характеристики на кредитния риск включват например, но не се ограничават до:

а) вид инструмент;

б) рейтинг за кредитния риск;

в) вид обезпечение;

г) дата на първоначално признаване;

д) остатъчен срок до падежа;

е) отрасъл;

ж) географско местоположение на заемополучателя; и

з) относителната стойност на обезпечението спрямо финансовия актив, ако тя оказва въздействие върху вероятността от настъпване на неизпълнение (например заеми без право на регресен иск в някои юрисдикции или съотношения заем/обезпечение).

Б5.5.6 Параграф 5.5.4 изисква очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента да бъдат признати за всички финансови инструменти, за които е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване. Ако във връзка с постигането на тази цел предприятието не е в състояние да групира финансовите инструменти, за които се счита, че кредитният им риск е нараснал значително след първоначалното признаване, въз основа на общи характеристики на кредитния риск, предприятието следва да признае очакваните кредитни загуби за целия срок на част от финансовите активи, за които се смята, че кредитният им риск е нараснал значително. Обобщаването на финансови инструменти с оглед оценка на промените в кредитния им риск на колективна основа може да се променя с времето, когато е налице нова информация за групи от или отделни финансови инструменти.

▼M53

Време на признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента

Б5.5.7 Оценката дали да бъдат признати очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента следва да се основава на значително повишаване на вероятността или риска от настъпване на неизпълнение след първоначалното признаване (независимо от това дали финансовият инструмент е преоценен, за да се отрази увеличението на кредитния риск), а не на доказателства за кредитната обезценка на финансовия актив към отчетната дата или действително настъпило неизпълнение. По принцип кредитният риск ще нарасне значително преди кредитното качество на финансовия актив да се влоши значително или да настъпи действително неизпълнение.

Б5.5.8 По отношение на кредитни ангажименти предприятието взема предвид промените в риска от настъпване на неизпълнение по заема, за който се отнася кредитният ангажимент. По отношение на договори за финансова гаранция предприятието взема предвид промените в риска от неизпълнение на съответния длъжник по договора.

Б5.5.9 Доколко значителна е промяната в кредитния риск след първоначалното признаване, зависи от риска от настъпване на неизпълнение към първоначалното признаване. Следователно изменението на риска от настъпване на неизпълнение в абсолютно изражение ще бъде по-значително за финансов инструмент с по-нисък първоначален риск от настъпване на неизпълнение отколкото за финансов инструмент с по-висок първоначален риск от настъпване на неизпълнение.

Б5.5.10 Рискът от настъпване на неизпълнение по финансови инструменти със сходен кредитен риск нараства с увеличаването на очаквания срок на инструмента; например, рискът от настъпване на неизпълнение по облигация с рейтинг ААА и очакван срок от десет години е по-висок от този на облигация с рейтинг ААА и очакван срок от пет години.

Б5.5.11 Поради връзката между очаквания срок на инструмента и риска от настъпване на неизпълнение промяната в кредитния риск не може да бъде оценявана единствено чрез сравняване на промяната в абсолютния риск от настъпване на неизпълнение с течение на времето. Например, ако при първоначално признаване рискът от настъпване на неизпълнение по финансов инструмент с очакван срок от десет години е идентичен с риска от настъпване на неизпълнение по този финансов инструмент, когато към последващ период неговият очакван срок е само пет години, това може да означава, че кредитният риск е нараснал. Това се дължи на факта, че рискът от настъпване на неизпълнение през очаквания срок на инструмента обикновено намалява с течение на времето, когато кредитният риск не се променя и падежът на финансовия инструмент наближава. Не е задължително обаче рискът от настъпване на неизпълнение по финансови инструменти, при които с приближаването на падежа настъпват значителни задължения за плащане, да намалява с течение на времето. В подобни случаи предприятието следва да вземе предвид също и други качествени фактори, които биха могли да покажат дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначалното признаване.

Б5.5.12 Предприятието може да прилага различни подходи, когато оценява дали кредитният риск по финансов инструмент се е увеличил значително след първоначалното признаване или оценява очакваните кредитни загуби. Предприятието може да прилага различни подходи спрямо различните финансови инструменти. Подход, при който входящите данни сами по себе си не включват изрично вероятност от неизпълнение (например подхода на процента на кредитната загуба), може да бъде в съответствие с изискванията на настоящия стандарт, при условие че предприятието е в състояние да разграничи промените в риска от настъпване на неизпълнение от промените в други фактори за очакваните кредитни загуби (например обезпечение), и при извършването на оценката взема предвид следното:

▼M53

а) промяната в риска от настъпване на неизпълнение след първоначалното признаване;

б) очаквания срок на финансовия инструмент; и

в) разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която може да повлияе върху кредитния риск.

Б5.5.13 При методите, използвани, за да се определи дали кредитният риск по финансов инструмент се е увеличил значително след първоначалното признаване, следва да бъдат взети предвид характеристиките на финансовия инструмент (или групата от финансови инструменти), както и наблюдаваните в миналото модели на неизпълнение при сравними финансови инструменти. Независимо от изискването в параграф 5.5.9, по отношение на финансови инструменти, чиито модели на неизпълнение не са съсредоточени в определен момент от очаквания срок на финансовия инструмент, промените в риска от настъпване на неизпълнение през следващите 12 месеца може да представляват разумно обоснована приблизителна величина на промените в риска от настъпване на неизпълнение. В тези случаи предприятието може да използва промените в риска от настъпване на неизпълнение през следващите 12 месеца, за да се определи дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначалното признаване, освен ако обстоятелствата не показват, че е необходимо оценката да се направи за целия срок на инструмента.

Б5.5.14 По отношение на някои финансови инструменти или при определени обстоятелства обаче може да не е целесъобразно промените в риска от настъпване на неизпълнение през следващите 12 месеца да се използват, за да се определи дали да бъдат признати очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента. Например промяна в риска от настъпване на неизпълнение през следващите 12 месеца може да не представлява подходяща основа за определяне на това дали кредитният риск по даден финансов инструмент с падеж над 12 месеца се е увеличил, когато:

а) значителните задължения за плащане по финансовия инструмент настъпват извън рамките на следващите 12 месеца;

б) настъпват промени в съответните макроикономически или други кредитни фактори, които не са адекватно отразени в риска от настъпване на неизпълнение през следващите 12 месеца; или

в) промените в кредитните факторите оказват влияние единствено върху кредитния риск на финансовия инструмент (или имат по-сериозно въздействие) извън рамките на следващите 12 месеца.

Определяне на това дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначалното признаване

Б5.5.15 Когато определя дали е необходимо признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, предприятието взема предвид разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която може да повлияе върху кредитния риск по финансовия инструмент в съответствие с параграф 5.5.17, буква в). Предприятието не е длъжно да предприеме изчерпателно търсене на информация, когато определя дали кредитният риск се е увеличил значително след първоначалното признаване.

▼**M53**

Б5.5.16 Анализът на кредитния риск представлява цялостен анализ, обхващащ множество фактори; дали конкретен фактор е от значение, както и неговата важност в сравнение с другите фактори ще зависи от вида на продукта, характеристиките на финансовите инструменти и заемополучателя, както и от географския регион. Предприятието взема предвид разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която е уместна за конкретния финансов инструмент, който се оценява. Някои фактори или показатели обаче не могат да бъдат разграничени на ниво отделен финансов инструмент. В такъв случай факторите или показателите трябва да бъдат оценени за подходящи портфейли, групи от портфейли или части от портфейл от финансови инструменти, за да се определи дали изискването по параграф 5.5.3 за признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента е изпълнено.

Б5.5.17 Следният неизчерпателен списък с данни може да бъде използван при оценяване на промените в кредитния риск:

а) значителни промени във вътрешните ценови показатели за кредитен риск в резултат на промяна в кредитния риск след началото, в т.ч., но не само, кредитния спред, който би възникнал, ако конкретен финансов инструмент или подобен финансов инструмент със същите условия и същия контрагент е бил новосъздаден или емитиран към отчетната дата;

б) други промени в ставките или условията по съществуващ финансов инструмент, които биха се различавали съществено, ако инструментът беше новосъздаден или емитиран към отчетната дата (като по-строги клаузи, по-големи размери на обезпеченията или гаранциите или по-голямо покритие на дохода) поради промени в кредитния риск на финансовия инструмент след първоначалното признаване;

в) значителни промени във външните пазарни показатели за кредитен риск по конкретен финансов инструмент или подобни финансови инструменти със същата очаквана продължителност. Промените в пазарните показатели за кредитен риск включват, но не се ограничават до:

i) кредитния спред;

ii) цените на суаповете за предпазване от кредитен риск на заемополучателя;

iii) периода от време или степента, до която справедливата стойност на финансов актив е била по-ниска от неговата амортизирана стойност; и

iv) други пазарни данни, свързани със заемополучателя, като промени в цената на дълговите и капиталовите инструменти на заемополучателя;

г) действителни или очаквани значителни промени във външния кредитен рейтинг на финансовия инструмент;

д) действително или очаквано понижаване на вътрешния кредитен рейтинг на заемополучателя или влошаване на поведенческите резултати, използвани за вътрешна оценка на кредитния риск. Вътрешните кредитни рейтинги и вътрешните поведенчески резултати са по-надеждни, когато са обвързани с външни рейтинги или подкрепени от проучвания в областта на неизпълнението;

▼**M53**

е) съществуващи или прогнозни неблагоприятни промени в стопанските, финансовите или икономическите условия, които се очаква да доведат до значителна промяна в способността на заемополучателя да изпълнява своите задължения по дълга, като действително или очаквано увеличение на лихвените проценти или действително или очаквано значително увеличение на равнището на безработица;

ж) действителна или очаквана значителна промяна в оперативните резултати на заемополучателя. Например действително или очаквано намаляване на приходите или маржовете, увеличаване на оперативните рискове, недостиг на оборотен капитал, влошаващо се качество на активите, повишени показатели на финансовия ливъридж в счетоводния баланс, промени по отношение на ликвидността и управлението или промени в обхвата на стопанската или организационната структура (в т.ч. закриване на дял от бизнеса), водещи до значителна промяна в способността на заемополучателя да изпълнява своите задължения по дълга;

з) значително повишаване на кредитния риск по други финансови инструменти на същия заемополучател;

и) действителна или очаквана значителна неблагоприятна промяна в регулаторната, икономическата или технологичната среда на заемополучателя, водеща до значителна промяна в способността на заемополучателя да изпълнява своите задължения по дълга, като например спад в търсенето на продуктите, продавани от заемополучателя, поради промяна в технологията;

й) значителни промени в стойността на обезпечението по задължението или в качеството на предоставените от трети страни гаранции или кредитни подобрения, които се очаква да намалят икономическия стимул на заемополучателя да извършва планираните по договора плащания или по друг начин да въздействат върху вероятността от настъпване на неизпълнение. Например, ако стойността на обезпечението се намали поради спад на цените на жилища, заемополучателите в някои юрисдикции имат по-голям стимул да не обслужват ипотечните си заеми;

к) значителна промяна в качеството на гаранцията, предоставена от акционер (или от родителите на физическо лице), ако акционерите (или родителите) имат стимул и финансовата възможност да предотвратят настъпване на неизпълнение чрез вливане на капитал или парични средства;

л) значителни промени, като например намаляване на финансовото подпомагане от предприятие майка или друго свързано предприятие, или действителна или очаквана значителна промяна в качеството на кредитно подобрение, които се очаква да намалят икономическия стимул на заемополучателя да извършва планираните по договора плащания. При механизми за повишаване или поддържане на кредитното качество се взема предвид финансовото състояние на гаранта и/или, за дялови участия, издадени в секюритизации, дали се очаква подчинените дялови участия да могат да покрият очакваните кредитни загуби (например по заеми, които са базов актив по ценните книжа);

м) очаквани промени в кредитната документация, включително очаквано нарушение на договора, което може да доведе до дерогации или изменения, отсрочки при изплащането на лихва, увеличения на лихвения процент, изискващи допълнителни обезпечения или гаранции, или други промени на договорната рамка на инструмента;

▼**M53**

н) значителни промени в очакваните резултати и поведение на заемополучателя, включително промени в платежния статут на заемополучателите в групата (например увеличение на очаквания брой или обхват на забавените плащания по договори или значително увеличение на очаквания брой на длъжници по заеми с кредитни карти, които се очаква да достигнат или да надвишат техния кредитен лимит или които се очаква да плащат минималните месечни вноски);

о) промени в подхода за управление на кредити, прилаган от предприятието във връзка с финансовия инструмент; например въз основа на нови показатели за промени в кредитния риск по финансовия инструмент се очаква активизиране на дейностите на предприятието по управление на кредитния риск и съсредоточаване върху управлението на инструмента, в това число по-строг мониторинг или контрол върху инструмента или конкретни действия от страна на предприятието по отношение на заемополучателя;

п) информация за просрочие, включително оборими презумпции, както е посочено в параграф 5.5.11.

Б5.5.18 В някои случаи наличната качествена и нестатистическа количествена информация може да бъде достатъчна, за да се установи дали даден финансов инструмент изпълнява критерия за признаване на коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента. Това означава, че не е необходимо информацията да преминава през статистически модел или процес за определяне на кредитни рейтинги, за да се установи дали е налице значително увеличение в кредитния риск по финансовия инструмент. В други случаи може да е необходимо предприятието да вземе предвид друга информация, включително информацията от своите статистически модели или процеси за определяне на кредитни рейтинги. Като алтернатива, предприятието може да обоснове оценката си с двата вида информация, т.е. с качествени фактори, които не са отразени в процеса за вътрешно определяне на кредитни рейтинги, и със съответната вътрешна рейтингова категория към отчетната дата, отчитаща характеристиките на кредитния риск при първоначалното признаване, ако е уместно да бъдат използвани и двата вида информация.

Оборима презумпция за просрочие от повече от 30 дни

Б5.5.19 Оборимата презумпция по параграф 5.5.11 не е абсолютен критерий за признаването на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, но се счита за крайния момент, към който кредитните загуби за целия срок на инструмента следва да бъдат признати дори когато се използва информация за бъдещи периоди (включително макроикономически фактори на равнище портфейл).

Б5.5.20 Предприятието може да обори тази презумпция. То може да стори това само ако разполага с разумна и аргументирана информация, която удостоверява, че просрочието, което надхвърля 30 дни по договорните плащания, не представлява значително увеличение на кредитния риск по финансовия инструмент. Например, когато неплащането е вследствие на административен пропуск, а не на финансови затруднения на заемополучателя, или когато предприятието разполага с данни за минали периоди, които показват, че не съществува корелация между значителното повишаване на риска от настъпване на неизпълнение и финансовите активи, по които плащанията са просрочени с повече от 30 дни, но данните удостоверяват такава корелация, когато плащанията са просрочени с повече от 60 дни.

▼**M53**

Б5.5.21 Предприятието не може да свърже момента на значително увеличаване на кредитния риск и признаването на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмент с момента, когато даден финансов актив бъде счетен за актив с кредитна обезценка или когато е изпълнена вътрешната дефиниция на предприятието за неизпълнение.

Финансови инструменти с нисък кредитен риск към отчетната дата

Б5.5.22 Кредитният риск по финансов инструмент се счита за нисък за целите на параграф 5.5.10, ако рискът от неизпълнение по финансовия инструмент е нисък, способността на заемополучателя да изпълнява задълженията си във връзка с договорните парични потоци е стабилна в краткосрочен план, а евентуалните неблагоприятни промени на икономическите и стопанските условия в дългосрочен план биха могли, но не е задължително да намалят способността на заемополучателя да изпълнява задълженията си във връзка с договорните парични потоци. Не се счита, че финансовите инструменти са с нисък кредитен риск, когато те се разглеждат като имащи нисък риск от загуба единствено поради стойността на обезпечението, като без него кредитният риск по финансовия инструмент нямаше да бъде считан за нисък. Също така не се счита, че финансовите инструменти са с нисък кредитен риск единствено защото рискът от неизпълнение по тях е по-нисък от риска от неизпълнение по другите финансови инструменти на предприятието или по-нисък от кредитния риск на юрисдикцията, в която предприятието осъществява дейност.

Б5.5.23 За да определи дали финансов инструмент е с нисък кредитен риск, предприятието може да използва вътрешните си рейтинги за кредитен риск или други методологии, които са съвместими с утвърдената в световен мащаб дефиниция за нисък кредитен риск и които вземат предвид рисковете и вида на финансовите инструменти, които се оценяват. Например се счита, че финансовите инструменти с външен „инвестиционен кредитен рейтинг“ са с нисък кредитен риск. Не е задължително обаче финансовите инструменти да са с присъдена външна кредитна оценка, за да се счита, че са с нисък кредитен риск. Определянето на това дали техният кредитен риск е нисък става от гледна точка на пазарните участници, като се вземат под внимание всички срокове и условия на финансовия инструмент.

Б5.5.24 Очакваните кредитни загуби за целия срок на даден финансов инструмент не се признават единствено защото през предходния отчетен период се е считало, че кредитният му риск е бил нисък, а към отчетната дата вече не се счита, че той има нисък кредитен риск. В такъв случай предприятието определя дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване и следователно дали очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента трябва да бъдат признати в съответствие с параграф 5.5.3.

Модифициране

Б5.5.25 При определени обстоятелства предоговарянето или модифицирането на договорните парични потоци на финансов актив може да доведе до отписване на съществуващия финансов актив в съответствие с настоящия стандарт. Когато модифицирането на финансов актив води до отписване на съществуващия финансов актив и последващо признаване на модифицирания финансов актив, модифицираният актив се счита за „нов“ финансов актив за целите на настоящия стандарт.

▼M53

Б5.5.26 Съответно датата на модифициране се счита за датата на първоначално признаване на финансовия актив, когато по отношение на модифицирания финансов актив се прилагат изискванията за обезценка. Това обикновено означава да се определи коректив за загуби в размер, равен на очакваните кредитни загуби за 12 месеца, докато не бъдат изпълнени изискванията по параграф 5.5.3 за признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента. При някои необичайни обстоятелства обаче е възможно след модифициране, водещо до отписването на първоначалния финансов актив, да съществува доказателство, че модифицираният финансов актив е бил с кредитна обезценка при първоначалното признаване и следователно финансовият актив следва да бъде признат като първоначално създаден финансов актив с кредитна обезценка. Това би могло да се случи например в ситуация, при която е налице съществено модифициране на необслужвани активи, довело до отписване на първоначалния финансов актив. В такъв случай е възможно вследствие на модифицирането да възникне нов финансов актив с кредитна обезценка при първоначалното признаване.

Б5.5.27 Ако договорните парични потоци по финансов актив бъдат предоговорени или по друг начин модифицирани, но финансовият актив не е отписан, не може автоматично да се смята, че този финансов актив е с по-нисък кредитен риск. Предприятието преценява дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване въз основа на разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия. Това включва както информация за отминали и бъдещи периоди, така и оценка на кредитния риск за очаквания срок на финансовия актив, в т.ч. информация относно обстоятелствата, довели до модифицирането. Към доказателствата, че критериите за признаване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента вече не са изпълнени, може да спадат актуални и своевременни данни за изпълнението на задължението за плащане по модифицираните договорни условия. Обикновено клиентът трябва да демонстрира трайно добро изпълнение на задълженията си за плащане за определен период, преди да се смята, че кредитният риск е намалял. Например данните за пропуснати или непълни плащания обикновено няма да бъдат изтрити вследствие на само едно навременно плащане след модифициране на договорните условия.

Оценяване на очаквани кредитни загуби

Очаквани кредитни загуби

Б5.5.28 Очакваните кредитни загуби са претеглената на базата на вероятността оценка на кредитните загуби (т.е. настоящата стойност на целия паричен недостиг) през очаквания срок на финансовия инструмент. Паричният недостиг е разликата между паричните потоци, дължими на предприятието по договор, и паричните потоци, които предприятието очаква да получи. Тъй като при очаквани кредитни загуби се вземат също предвид размерът и сроковете на плащанията, кредитна загуба възниква дори ако предприятието очаква да му бъде платено в пълен размер, но по-късно от изискуемото по договор.

Б5.5.29 По отношение на финансовите активи кредитната загуба е настоящата стойност на разликата между:

а) договорните парични потоци, дължими на предприятието по договор; и

б) паричните потоци, които предприятието очаква да получи.

▼**M53**

Б5.5.30 По отношение на неусвоените кредитни ангажименти кредитната загуба е настоящата стойност на разликата между:

а) договорните парични потоци, дължими на предприятието, ако притежателят на кредитния ангажимент усвои заема; и

б) паричните потоци, които предприятието очаква да получи, ако заемът е усвоен.

Б5.5.31 Приблизителната оценка на предприятието на очакваните кредитни загуби по кредитни ангажименти са съгласувани с неговите очаквания за усвоените суми по този кредитен ангажимент, т.е. то трябва да вземе предвид очакваната част от кредитния ангажимент, която ще бъде усвоена в срок от 12 месеца от отчетната дата при оценяване на очакваните кредитни загуби за 12 месеца, както и очакваната част от кредитния ангажимент, която ще бъде усвоена в рамките на очаквания срок на кредитния ангажимент при оценяване на очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента.

Б5.5.32 По отношение на договори за финансова гаранция предприятието е задължено да извършва плащания единствено в случай на неизпълнение от страна на длъжника в съответствие с условията по гарантирания инструмент. Следователно паричен недостиг са очакваните плащания, с които притежателят се компенсира за претърпяна кредитна загуба, като се приспаднат сумите, които предприятието очаква да получи от притежателя, длъжника или всяка друга страна. Ако активът е изцяло гарантиран, приблизителната оценка на паричния недостиг по договор за финансова гаранция би съответствала на приблизителната оценка на паричния недостиг по актива, предмет на гаранцията.

Б5.5.33 По отношение на финансов актив, който е с кредитна обезценка към отчетната дата, но не е закупен или първоначално създаден финансов актив с кредитна обезценка, предприятието оценява очакваните кредитни загуби като разликата между брутната балансова стойност на актива и настоящата стойност на приблизително оценените бъдещи парични потоци, дисконтирани с първоначалния ефективен лихвен процент за финансовия актив. Корекцията се признава в печалбата или загубата като печалба или загуба от обезценка.

Б5.5.34 При оценяването на коректива за загуби по лизингови вземания паричните потоци, използвани за определяне на очаквани кредитни загуби, следва да съответстват на паричните потоци, използвани при измерване на лизинговите вземания в съответствие с МСС 17 *Лизинг*.

Б5.5.35 Предприятието може да използва практически целесъобразни мерки при оценяването на очакваните кредитни загуби, ако те са съвместими с принципите в параграф 5.5.17. Пример за практически целесъобразна мярка е изчисляването на очакваните кредитни загуби по търговски вземания, като се използва матрица на провизиите. Предприятието може да използва натрупания си опит в областта на кредитните загуби (коригирани според случая в съответствие с параграфи Б5.5.51—Б5.5.52) по търговски вземания, за да оцени приблизително очакваните кредитни загуби за 12 месеца или за целия срок на финансовите активи, както е приложимо. При матрица на провизиите може например да се установят фиксирани проценти на провизиране в зависимост от броя на дните на просрочие по търговските вземания (например ако няма просрочие — 1 процент, просрочие до 30 дни — 2 процента, просрочие от 30 до 90 дни — 3 процента, просрочие от 90 до 180 дни — 20 процента, и т.н.).

▼M53

В зависимост от разнообразието на клиентската си база предприятието използва подходящи групи, ако натрупаният опит в областта на кредитните загуби показва, че моделите на кредитни загуби се отличават различно при различните клиентски сегменти. Критериите, които биха могли да бъдат използвани за групиране на активи, включват например географски регион, вид на продукта, рейтинг на клиента, застраховане на обезпечения или на търговски кредити и вид на клиента (например търговец на едро или на дребно).

Дефиниция на неизпълнение

Б5.5.36 Параграф 5.5.9 изисква от предприятията да вземат предвид промяната в риска от настъпване на неизпълнение след първоначалното признаване, когато установяват дали кредитният риск по финансов инструмент се е увеличил значително.

Б5.5.37 Когато дефинира неизпълнението за целите на установяване на риска от настъпване на неизпълнение, предприятието прилага дефиниция за неизпълнение, която е съгласувана с дефиницията, използвана за целите на вътрешното управление на риска за съответния финансов инструмент, и взема предвид приложимите качествени показатели (например финансови клаузи). Съществува обаче оборима презумпция, че неизпълнението не настъпва покъсно от момента, в който просрочието по финансовия актив е достигнало 90 дни, освен ако предприятието не разполага с разумна и аргументирана информация, която удостоверява, че е по-подходящо да се използва критерий за неизпълнението към по-задна дата. Използваната за тези цели дефиниция на неизпълнение се прилага последователно по отношение на всички финансови инструменти, освен ако не е налице информация, която удостоверява, че за конкретния финансов инструмент е по-подходящо да се използва друга дефиниция за неизпълнението.

Период, в рамките на който се извършва приблизителна оценка на очакваните кредитни загуби

Б5.5.38 В съответствие с параграф 5.5.19 максималният период, в рамките на който се оценяват очакваните кредитни загуби, е максималният договорен период, през който предприятието е изложено на кредитен риск. По отношение на кредитни ангажименти и договори за финансова гаранция това е максималният договорен период, през който предприятието има действащо договорно задължение за предоставяне на заем.

Б5.5.39 В съответствие с параграф 5.5.20 обаче някои финансови инструменти включват както кредит, така и ангажимент по неусвоен кредит, а договорните права на предприятието да изиска погасяване и отмяна на ангажимента по неусвоен заем не ограничават експозицията на предприятието към кредитни загуби за договорния срок на предизвестие. Например сумите по револвиращи кредитни продукти, например кредитни карти и овърдрафт, могат да бъдат изтеглени от заемодателя с предизвестие от едва един ден. На практика обаче заемодателите продължават да предоставят заеми за по-дълъг период и могат да прекратят продукта, след като кредитният риск на заемополучателя се е увеличил, когато може да бъде твърде късно, за да се предотвратят някои или всички очаквани кредитни загуби. Според естеството на финансовия инструмент, начина, по който финансовите инструменти се управляват, и естеството на наличната информация за значителни увеличения на кредитния риск тези финансови инструменти обикновено имат следните характеристики:

а) финансовите инструменти нямат фиксиран срок или структура на погасяване и обикновено договорният им срок за прекратяване е кратък (например един ден);

б) договорните права за прекратяване на договора не биват упражнени при нормалното текущо управление на финансовия инструмент, а договорът може да бъде прекратен единствено ако предприятието узнае за увеличаване на кредитния риск на равнище продукт; и

в) финансовите инструменти се управляват на колективна основа.

▼**M53**

Б5.5.40 При определянето на периода, през който предприятието очаква да бъде изложено на кредитен риск, но за който очакваните кредитни загуби няма да бъдат намалени чрез нормални действия за управление на кредитния риск, предприятието трябва да отчете фактори като например информацията за отминали периоди и опита по отношение на:

а) периода, през който предприятието е било изложено на кредитен риск по подобни финансови инструменти;

б) продължителността на свързани неизпълнения по подобни финансови инструменти след значително увеличение на кредитния риск; и

в) действията за управление на кредитния риск, които предприятието очаква да предприеме, след като кредитният риск по финансовия инструмент се е увеличил, като например намаляване или премахване на неусвоените разполагаеми суми.

Резултати, претеглени на базата на вероятността

Б5.5.41 С приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби не се цели да се направи оценка при най-неблагоприятния или при най-благоприятния сценарий. Вместо това приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби трябва винаги да отразява възможността от възникване на кредитна загуба, както и възможността такава загуба да не възникне, дори когато най-вероятно няма да настъпи кредитна загуба.

Б5.5.42 Параграф 5.5.17, буква а) изисква приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби да отразява сумата, определена безпристрастно и претеглена на базата на вероятността чрез оценяване на обхвата на възможните резултати. На практика това може да не представлява комплексен анализ. В някои случаи може да е достатъчно относително просто моделиране, без да е необходимо мащабно и подробно симулиране на различни сценарии. Например средните кредитни загуби по голяма група финансови инструменти с общи характеристики на риска може да представляват приемливата приблизителна оценка на претеглената на базата на вероятността сума. В други ситуации може да се налага да се установят сценариите, които определят сумата и момента на паричните потоци за конкретни резултати и прогнозната вероятност за тези резултати. В тези ситуации обаче очакваните кредитни загуби трябва да отразяват най-малко два резултата в съответствие с параграф 5.5.18.

Б5.5.43 За очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента предприятието оценява приблизително риска от настъпване на неизпълнение по финансовия инструмент в рамките на очаквания му срок. Очакваните кредитни загуби за 12 месеца са част от очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента и представляват паричният недостиг за целия срок, който ще възникне, в случай че настъпи неизпълнение в рамките на 12 месеца след отчетната дата (или по-кратък период, ако очакваният срок на финансовия инструмент е по-малко от 12 месеца), претеглен на базата на вероятността от настъпване на неизпълнение. Следователно очакваните кредитни загуби за 12 месеца не са нито очакваните кредитни загуби за целия срок на инструмента, които предприятието ще понесе по финансови инструменти, по отношение на които то прогнозира, че ще настъпи неизпълнение през следващите 12 месеца, нито паричният недостиг, прогнозиран през следващите 12 месеца.

Стойност на парите във времето

Б5.5.44 Очакваните кредитни загуби биват дисконтирани към отчетната дата, а не към очакваната дата на неизпълнение или друга дата, като се прилага ефективният лихвен процент, определен при първоначалното признаване, или негова приблизителна стойност. Ако финансовият инструмент е с променлив лихвен процент, очакваните кредитни загуби се дисконтират с текущия ефективен лихвен процент, определен в съответствие с параграф 5.4.5.

▼**M53**

Б5.5.45 По отношение на закупени или първоначално създадени финансови активи с кредитна обезценка, очакваните кредитни загуби се дисконтират с коригирания спрямо кредита ефективен лихвен процент, определен при първоначалното признаване.

Б5.5.46 Очакваните кредитни загуби по лизингови вземания се дисконтират със същия дисконтов процент, използван при оценяване на лизинговите вземания в съответствие с МСС 17.

Б5.5.47 Очакваните кредитни загуби по кредитен ангажимент се дисконтират с ефективния лихвен процент или неговата приблизителна стойност, които ще се прилагат при признаване на финансовия актив, възникващ в резултат от кредитния ангажимент. Това е така, защото за целите на прилагането на изискванията за обезценка, финансов актив, който се признава след усвояване на суми по кредитен ангажимент, се третира като продължение на този ангажимент, а не като нов финансов инструмент. Поради това очакваните кредитни загуби по финансов актив се измерват, като се взема предвид първоначалният кредитен риск на кредитния ангажимент към датата, на която предприятието е станало страна по неотменяем ангажимент.

Б5.5.48 Очакваните кредитни загуби по договори за финансова гаранция или кредитни ангажименти, за които не може да се установи ефективният лихвен процент, се дисконтират с дисконтов процент, който отразява текущата пазарна оценка на стойността на парите във времето и специфичните за паричните потоци рискове, но само ако и до степента, до която рисковете биват отчетени чрез коригиране на дисконтовия процент, а не на неизпълнените касови приходи, които се дисконтират.

Разумна и аргументирана информация

Б5.5.49 За целите на настоящия стандарт разумна и аргументирана информация е тази, която е достъпна без извършване на излишни разходи или усилия към отчетната дата, включително информация за минали събития, текущи услови и прогнозирани бъдещи икономически условия. Информацията, която е достъпна за целите на финансовото отчитане, се счита за достъпна без извършване на излишни разходи или усилия.

Б5.5.50 От предприятието не се изисква да включва прогнози относно бъдещите условия за целия очакван срок на финансовия инструмент. Степента на преценка, необходима за приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби, зависи от наличието на подробна информация. С удължаването на прогнозния хоризонт се ограничава достъпната подробна информация, както и степента на преценка, необходима за приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби. Приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби не изисква изготвянето на подробна приблизителна оценка за отдалечени в бъдещето периоди, по отношение на които предприятието може да екстраполира прогнози, изготвени въз основа на достъпната подробна информация.

Б5.5.51 Предприятието не е длъжно да предприеме изчерпателно търсене на информация, но следва да вземе предвид разумната и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, която е уместна за приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби, включително въздействието на очакваните предсрочни погашения. Използваната информация

▼M53

включва фактори, които са специфични за заемополучателя, общи икономически условия и оценка както на настоящата, така и на прогнозната тенденция по отношение на условията към отчетната дата. Предприятието може да използва различни източници на данни, които могат да бъдат както вътрешни (специфични за предприятието), така и външни. Към възможните източници на данни спадат натрупаният опит в областта на кредитните загуби, вътрешни рейтинги, опитът, натрупан от други предприятия в областта на кредитните загуби, както и външни рейтинги, доклади и статистически данни. Предприятията, които не разполагат с никакви или разполагат с недостатъчни източници на специфични за предприятието данни, могат да използват опита на сходни групи за сравними финансови инструменти (или групи от финансови инструменти).

Б5.5.52 Информацията за отминали периоди е важна отправна точка или база за измерване на очакваните кредитни загуби. Предприятието обаче трябва да коригира данните за отминали периоди, например опита в областта на кредитните загуби, на базата на текущите налични данни, за да отрази ефекта на текущите условия и своите прогнози относно бъдещите условия, които не са оказали влияние върху периода, на който се базират данните за отминали периоди, и за да премахне ефектът от условията в отминалия период, които нямат отношение към бъдещите договорни парични потоци. В някои случаи най-добрата разумна и аргументирана информация би могла да бъде некоригираната информация за отминали периоди в зависимост от нейното естество и момента, в който тя е генерирана, в сравнение с обстоятелствата към отчетната дата и характеристиките на разглеждания финансов инструмент. Приблизителните оценки на очакваните кредитни загуби следва да отразяват и пряко да съответстват на промените в свързаните наблюдавани данни през отделните периоди (например промени в нивото на безработица, цените на имотите, цените на стоките, платежен статут или други фактори, които са показателни за кредитните загуби по финансов инструмент или група от финансови инструменти и размера, на тези промени). Предприятието прави редовен преглед на методологията и предположенията, използвани за приблизителна оценка на очакваните кредитни загуби, за да се намалят разликите между приблизителните оценки и фактическите кредитни загуби.

Б5.5.53 Когато за приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби се използва натрупаният опит в областта на кредитните загуби, е важно процентите на историческа кредитна загуба да се прилагат за групи, които се определят по начин, който съответства на групите, за които се наблюдават историческите проценти на кредитна загуба. Следователно използваният метод трябва да позволи всяка група от финансови активи да се свързва с информация за натрупания до момента опит в областта на кредитните загуби за групи от финансови активи с подобни рискови характеристики и съответстващи наблюдавани данни, които отразяват текущите условия.

Б5.5.54 Очакваните кредитни загуби отразяват очакванията на самото предприятие по отношение на кредитните загуби. Когато взема предвид цялата разумна и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия, във връзка с приблизителната оценка на очакваните кредитни загуби, предприятието следва също така да вземе предвид наблюдаваната пазарна информация за кредитния риск на определен финансов инструмент или други подобни финансови инструменти.

▼M53

Обезпечение

Б5.5.55 За целите на оценяването на очакваните кредитни загуби, приблизителната оценка на очаквания паричен недостиг отразява паричните потоци, очаквани от обезпечението и други кредитни подобрения, които са част от договорните условия и не са признати отделно от предприятието. Приблизителната оценка на очаквания паричен недостиг по обезпечен финансов инструмент отразява сумата и момента на паричните потоци, които се очакват от реализиране на обезпечението, минус разходите за получаване и продажба на обезпечението, независимо дали има вероятност за реализиране на обезпечението (т.е. при приблизителната оценка на очакваните парични потоци се взема предвид вероятността от реализиране и паричните потоци, които биха възникнали от него). Следователно в този анализ следва да бъдат включени всички парични потоци, които се очакват от реализиране на обезпечението след изтичането на договорения падеж на договора. Всяко обезпечение, придобито в резултат на реализиране, не се признава като актив, който е отделен от обезпечения финансов инструмент, освен ако отговаря на критериите за признаване на актив по настоящия или друг стандарт.

Прекласификация на финансови активи (раздел 5.6)

Б5.6.1 Ако предприятието прекласифицира финансови активи в съответствие с параграф 4.4.1, параграф 5.6.1 изисква прекласификацията да се прилага за бъдещи периоди от датата на прекласификация. Както при категория „оценявани по амортизирана стойност“, така и при категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“ е необходимо ефективният лихвен процент да се определя при първоначалното признаване. И при двете категории на оценяване е необходимо изискванията за обезценка да се прилагат по един и същи начин. Следователно, когато предприятието прекласифицира финансов актив между категория „оценявани по амортизирана стойност“ и категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“:

а) признаването на лихвените приходи не се променя и поради това предприятието продължава да използва същия ефективен лихвен процент;

б) оценяването на очакваните кредитни загуби не се променя, тъй като и при двете категории на оценяване се прилага един и същи подход на обезценка. Ако финансов актив бъде обаче прекласифициран от категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“ в категория „оценявани по амортизирана стойност“, корективът за загуби ще бъде признат като корекция на брутната балансова стойност на финансовия актив от датата на прекласификация. Ако финансов актив бъде обаче прекласифициран от категория „оценявани по амортизирана стойност“ в категория „оценявани по справедлива стойност през друг всеобхватен доход“, корективът за загуби ще бъде отписан (т.е. няма да бъде повече признат като корекция на брутната балансова стойност), а вместо това ще бъде признат като натрупана обезценка (в същия размер) в друг всеобхватен доход и ще бъде оповестен от датата на прекласификация.

Б5.6.2 От предприятието обаче не се изисква да признава отделно лихвените приходи или печалбите или загубите от обезценка за финансови активи, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата. Следователно, когато предприятието прекласифицира финансов актив от категория „оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата“, ефективният лихвен процент се определя на базата на справедливата стойност на актива към датата на прекласификация. В допълнение, за целите на прилагането на раздел 5.5 спрямо финансов актив от датата на прекласификация, за дата на прекласификация се счита датата на първоначалното признаване.

▼M53

Печалби и загуби (раздел 5.7)

Б5.7.1 Параграф 5.7.5 разрешава на предприятието да направи неотменим избор да представя в друг всеобхватен доход промените в справедливата стойност на инвестиция в капиталов инструмент, която не е държана за търгуване. Този избор се прави на база отделен инструмент (т.е. отделна акция). Сумите, представени в друг всеобхватен доход, не трябва да бъдат прехвърляни впоследствие в печалбата или загубата. Предприятието обаче може да прехвърли натрупаната печалба или загуба в рамките на собствения капитал. Дивидентите върху тези инвестиции се признават в печалбата или загубата в съответствие с параграф 5.7.6, освен ако дивидентът не представлява очевидно възстановяване на част от цената на придобиване на инвестицията.

Б5.7.1А Освен ако не се прилага параграф 4.1.5, параграф 4.1.2А изисква финансовият актив да се оценява по справедлива стойност през друг всеобхватен доход, ако договорните условия по финансовия актив водят до парични потоци, които представляват единствено плащания по главница и лихва върху сумата на непогасената главница, и активът е държан в рамките на бизнес модел, чиято цел е както събиране на договорни парични потоци, така и продажби на финансови активи. При тази категория оценяване информацията се признава в печалбата или загубата, все едно че финансовият актив се оценява по амортизирана стойност, докато в отчета за финансовото състояние финансовият актив се оценява по справедлива стойност. Печалби или загуби, различни от признатите в печалбата или загубата в съответствие с параграфи 5.7.10—5.7.11, се признават в друг всеобхватен доход. Когато тези финансови активи се отписват, кумулативните печалби или загуби, признати преди това в друг всеобхватен доход, се прекласифицират в печалбата или загубата. Това отразява печалбата или загубата, която е трябвало да бъде призната в печалбата или загубата при отписването, ако финансовият актив беше оценен по амортизирана стойност.

Б5.7.2 Предприятието прилага МСС 21 по отношение на финансовите активи и финансовите пасиви, които са монетарни позиции съгласно МСС 21 и са деноминирани в чуждестранна валута. МСС 21 изисква всякакви валутни печалби и загуби от монетарните активи и монетарните пасиви да бъдат признати в печалбата или загубата. Изключение е монетарна позиция, която е определена като хеджиращ инструмент при хеджиране на паричен поток (вж. параграф 6.5.11), при хеджиране на нетна инвестиция (вж. параграф 6.5.13) или при хеджиране на справедлива стойност на капиталов инструмент на собствения капитал, за който предприятието е избрало да представя промените в справедливата стойност в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5 (вж. параграф 6.5.8).

Б5.7.2А С цел признаване на валутните печалби и загуби според МСС 21 финансов актив, оценяван по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 4.1.2А, се третира като монетарна позиция. Следователно такъв финансов актив се третира като актив, оценяван по амортизирана стойност в чуждестранната валута. Валутните разлики в амортизираната стойност се признават в печалбата или загубата, а другите промени в балансовата стойност се признават в съответствие с параграф 5.7.10.

Б5.7.3 Параграф 5.7.5 разрешава на предприятието да направи неотменим избор да представя в друг всеобхватен доход последващите промени в справедливата стойност на определени инвестиции в капиталови инструменти. Такава инвестиция не е монетарна позиция. Съответно печалбата или загубата, която е представена в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.5, включва всякакви свързани валутни компоненти.

▼**M53**

Б5.7.4 Ако е налице хеджиращо взаимоотношение между недеривативен паричен актив и недеривативен паричен пасив, промените във валутния компонент на тези финансови инструменти се представят в печалбата или загубата.

Пасиви, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата

Б5.7.5 Когато предприятието определи финансов пасив като оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата, то трябва да определи дали представянето на ефекта от промените в кредитния риск на пасива в друг всеобхватен доход би създало или увеличило счетоводното несъответствие в печалбата или загубата. Счетоводно несъответствие би се създало или увеличило, ако представянето на ефекта от промените в кредитния риск на пасива в друг всеобхватен доход би довело до по-голямо несъответствие в печалбата или загубата, отколкото би се получило, ако тези суми бяха представени в печалбата или загубата.

Б5.7.6 За да определи това, предприятието трябва да оцени дали очаква ефектът от промените в кредитния риск на пасива да бъде компенсиран в печалбата или загубата с промяната в справедливата стойност на друг финансов инструмент, оценяван по справедлива стойност през печалбата или загубата. Това очакване трябва да се базира върху икономическото взаимоотношение между характеристиките на пасива и характеристиките на другия финансов инструмент.

Б5.7.7 Това определяне се прави при първоначалното признаване и не подлежи на повторна оценка. От практическа гледна точка предприятието не е длъжно да създава всички активи и пасиви, които предизвикват счетоводно несъответствие, в един и същ момент. Позволено е разумно закъснение, при условие че всяка оставаща сделка се очаква да настъпи. Предприятието трябва да прилага последователно своята методология за определяне дали представянето на ефекта от промените в кредитния риск на пасива в друг всеобхватен доход би създало или увеличило счетоводно несъответствие в печалбата или загубата. Предприятието обаче може да използва различни методологии, когато има различни икономически взаимоотношения между характеристиките на пасивите, определени като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата, и характеристиките на другите финансови инструменти. МСФО 7 изисква от предприятието да направи количествени оповестявания в пояснителните приложения към финансовия отчет относно своята методология, приложена при това определяне.

Б5.7.8 Ако ще бъде създадено или увеличено такова несъответствие, предприятието е задължено да представи всички промени в справедливата стойност (включително ефекта от промените в кредитния риск на пасива) в печалбата или загубата. Ако такова съответствие няма да бъде създадено или увеличено, предприятието е задължено да представи ефекта от промените в кредитния риск на пасива в друг всеобхватен доход.

Б5.7.9 Сумите, представени в друг всеобхватен доход, не трябва да бъдат прехвърляни впоследствие в печалбата или загубата. Предприятието обаче може да прехвърли натрупаната печалба или загуба в рамките на собствения капитал.

Б5.7.10 Следващият пример описва ситуация, при която би се създало счетоводно несъответствие в печалбата или загубата, ако ефектът от промените в кредитния риск на пасива се представи в друг всеобхватен доход. Ипотечна банка отпуска заеми на клиенти и финансира тези заеми, като продава облигации със съвпадащи характеристики (например непогасени суми, профил на погасяването, срок и валута) на пазара. Договорните условия на заема позволяват на ипотечния клиент да изплати предсрочно

▼M53

своя заем (т.е. да изпълни задължението си към банката), като закупи съответстващата облигация по справедливата ѝ стойност на пазара и предостави тази облигация на ипотечната банка. В резултат от това договорно право за предсрочно погасяване, ако кредитното качество на облигацията се влоши (а оттам и справедливата стойност на пасива на ипотечната банка намалее), справедливата стойност на кредитния актив на ипотечната банка също намалява. Промяната в справедливата стойност на актива отразява договорното право на ипотечния клиент да погаси предсрочно ипотечния заем, като закупи базовата облигация по справедлива стойност (която в този пример е намаляла) и я предостави на ипотечната банка. Следователно, ефектът от промените в кредитния риск на пасива (облигацията) ще бъде компенсиран в печалбата или загубата от съответстващата промяна в справедливата стойност на финансовия актив (заема). Ако ефектът от промените в кредитния риск на пасива беше представен в друг всеобхватен доход, щеше да възникне счетоводно несъответствие в печалбата или загубата. Следователно, ипотечната банка трябва да представи всички промени в справедливата стойност на пасива (включително ефекта от промените в кредитния риск на пасива) в печалбата или загубата.

Б5.7.11 В примера в параграф Б5.7.10 има договорна връзка между ефекта от промените в кредитния риск на пасива и промените в справедливата стойност на финансовия актив (т.е. в резултат от договорното право на ипотечния клиент да погаси предсрочно заема, като закупи облигацията по справедлива стойност и я предостави на ипотечната банка). Счетоводно несъответствие може да възникне обаче и при отсъствието на такава договорна връзка.

Б5.7.12 За целите на прилагането на изискванията в параграфи 5.7.7 и 5.7.8 счетоводното несъответствие не се дължи единствено на метода на оценяване, който предприятието използва, за да определи ефекта от промените в кредитния риск на пасива. Счетоводно несъответствие в печалбата или загубата би възникнало единствено, когато ефектът от промените в кредитния риск на пасива (както е дефинирано в МСФО 7) се очаква да бъде компенсиран от промените в справедливата стойност на друг финансов инструмент. Несъответствие, което възниква единствено в резултат от метода на оценяване (т.е. защото предприятието не изолира промените в кредитния риск на пасива от някои други промени в неговата справедлива стойност), не засяга определянето, изисквано от параграфи 5.7.7 и 5.7.8. Например предприятието може да не изолира промените в кредитния риск на пасива от промените в ликвидния риск. Ако предприятието представи комбинирания ефект на двата фактора в друг всеобхватен доход, може да възникне несъответствие, тъй като промените в ликвидния риск могат да бъдат включени при оценяването по справедлива стойност на финансовите активи на предприятието, а цялата промяна в справедливата стойност на тези активи се представя в печалбата или загубата. Това несъответствие обаче се дължи на неточността на оценяването, а не на отношението на компенсиране, описано в параграф Б5.7.6, поради което и не засяга определянето, изисквано от параграфи 5.7.7 и 5.7.8.

Значението на „кредитен риск“ (параграфи 5.7.7 и 5.7.8)

Б5.7.13 МСФО 7 дефинира кредитния риск като „рискът, че едната страна по финансов инструмент ще причини финансова загуба на другата страна, ако не успее да изплати задължението“. Изискването в параграф 5.7.7, буква а) е свързано с риска, че издателят няма да изпълни конкретното си задължение. Не е задължително това да бъде свързано с кредитоспособността на емитента. Например, ако предприятието издаде обезпечен пасив и необезпечен пасив, които в други отношения са идентични, кредитният риск на тези два пасива ще бъде различен, въпреки че са били издадени от едно и също предприятие. Кредитният риск по обезпечения пасив ще бъде по-малък от кредитния риск по необезпечения пасив. Кредитният риск по обезпечения пасив може да бъде близък до нула.

▼**M53**

Б5.7.14 За целите на прилагането на изискването в параграф 5.7.7, буква а) кредитният риск е различен от риска от резултатността на конкретен актив. Рискът от резултатността на конкретен актив не е свързан с риска, при който предприятието може да не изпълни определено задължение, а е свързан по-скоро с риска, че резултатите по отделен актив или група от активи ще бъдат незадоволителни (или изобщо няма да има резултати).

Б5.7.15 Следват примери за риска от резултатността на конкретен актив:

а) пасив с характеристика, свързана с единици на инвестиционен фонд, при който сумата, дължима на инвеститорите, е договорно определена на базата на резултатността на определени активи. Ефектът от тази характеристика, свързана с единици на инвестиционен фонд, върху справедливата стойност на пасива представлява риск от резултатността на конкретен актив, а не кредитен риск;

б) пасив, издаден от структурирано предприятие със следните характеристики. Предприятието е правно изолирано, тоест активите в предприятието са обособени единствено в полза на неговите инвеститори, дори в случай на фалит. Предприятието не сключва други сделки и активите в предприятието не могат да бъдат ипотекирани. На инвеститорите на предприятието се дължат суми само ако обособените активи генерират парични потоци. Следователно промените в справедливата стойност на пасива отразява основно промените в справедливата стойност на активите. Ефектът от резултатността на активите върху справедливата стойност на пасива представлява риск от резултатността на конкретен актив, а не кредитен риск.

Определяне на ефекта от промените в кредитния риск

Б5.7.16 За целите на прилагането на изискването в параграф 5.7.7, буква а) предприятието определя сумата на промяната в справедливата стойност на финансовия пасив, която се дължи на промените в кредитния риск на този пасив, или:

а) като сума на промяната в неговата справедлива стойност, която не се дължи на промени в пазарните условия, които водят до пазарен риск (вж. параграфи Б5.7.17 и Б5.7.18); или

б) като използва алтернативен метод, за който предприятието счита, че представя по-достоверно сумата на промяната в справедливата стойност на пасива, която се дължи на промени в неговия кредитен риск.

Б5.7.17 Промените в пазарните условия, които водят до пазарен риск, включват промени в базов лихвен процент, цената на друг финансов инструмент на предприятието, цена на стока, валутен курс или индекс на цени или лихвени проценти.

Б5.7.18 Ако единствените съществени и съответстващи промени в пазарните условия за даден пасив са промените в наблюдаем (базов) лихвен процент, сумата в параграф Б5.7.16, буква а) може да бъде приблизително оценена по следния начин:

а) на първо място, предприятието изчислява вътрешната норма на възвръщаемост на пасива в началото на периода, като използва справедливата стойност на пасива и договорните парични потоци на пасива в началото на периода. То изважда от тази норма на възвръщаемост наблюдавания (базов) лихвен процент в началото на периода, за да достигне до един специфичен за инструмента компонент на вътрешната норма на възвръщаемост;

▼M53

б) след това предприятието изчислява настоящата стойност на паричните потоци, свързани с пасива, като използва договорните парични потоци на пасива в края на периода и дисконтов процент, равен на сумата от: i) наблюдавания (базов) лихвен процент в края на периода и ii) специфичния за инструмента компонент на вътрешната норма на възвръщаемост, както е определен в буква а);

в) разликата между справедливата стойност на пасива в края на периода и стойността, определена в буква б), е промяната в справедливата стойност, която не се дължи на промените в наблюдавания (базов) лихвен процент. Това е сумата, която трябва да бъде представена в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.7, буква а).

Б5.7.19 В примера в параграф Б5.7.18 се приема, че промените в справедливата стойност, произтичащи от фактори, различни от промени в кредитния риск на инструмента или промени в наблюдавания (базов) лихвен процент, са несъществени. Този метод не би бил подходящ, ако промените в справедливата стойност, произтичащи от други фактори, са съществени. В тези случаи предприятието е задължено да използва алтернативен метод, който оценява по-достоверно ефекта от промените в кредитния риск на пасива (вж. параграф Б5.7.16, буква б). Например, ако инструментът в примера съдържа внедрен деривати, промяната в справедливата стойност на внедрения деривати се изключва при определянето на сумата, която трябва да бъде представена в друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 5.7.7, буква а).

Б5.7.20 Както и при всички оценявания по справедлива стойност, методът за оценка на предприятието за целите на определянето на частта от промяната в справедливата стойност на пасива, която се дължи на промени в неговия кредитен риск, трябва да използва максимално значима наблюдаема входяща информация и минимално ненаблюдаема входяща информация.

ОТЧИТАНЕ НА ХЕДЖИРАНЕТО (ГЛАВА 6)

Хеджиращи инструменти (раздел 6.2)

Инструменти, отговарящи на условията

Б6.2.1 Деривативи, които са внедрени в хибридни договори, но не са отделно отчитани, не могат да бъдат определени като отделни хеджиращи инструменти.

Б6.2.2 Собствените капиталови инструменти на предприятието не са финансови активи или финансови пасиви на предприятието и следователно не могат да бъдат определени като хеджиращи инструменти.

Б6.2.3 При хеджиране на валутен риск валутният компонент на недеривативен финансов инструмент се определя в съответствие с МСС 21.

Издадени опции

Б6.2.4 Настоящият стандарт не ограничава обстоятелствата, при които деривати, който се оценява по справедлива стойност през печалбата или загубата, може да бъде определен като хеджиращ инструмент освен по отношение на някои издадени опции. Издадена опция не отговаря на условията за хеджиращ инструмент, освен ако не е определена като компенсираща за закупена опция, включително такава, която е внедрена в друг финансов инструмент (например издадена кол-опция, използвана за хеджиране на платим при поискване пасив).

▼M53

Определяне на хеджиращи инструменти

Б6.2.5 При хеджиране, различно от хеджирането на валутен риск, когато предприятието определя недеривативен финансов актив или недеривативен финансов пасив, оценен по справедлива стойност през печалбата или загубата, като хеджиращ инструмент, предприятието може да определя единствено недеривативния финансов инструмент в неговата цялост или част от него.

Б6.2.6 Самостоятелен хеджиращ инструмент може да се определи за хеджиране на повече от един вид риск, при условие че съществува специфично определяне на хеджиращия инструмент и на различните хеджирани позиции. Тези хеджирани позиции могат да бъдат в различни хеджиращи взаимоотношения.

Хеджирани позиции (раздел 6.3)

Позиции, отговарящи на критериите

Б6.3.1 Неотменим ангажимент за придобиване на бизнес в бизнес комбинация не може да бъде хеджирана позиция, с изключение на валутен риск, защото другите рискове, които се хеджират, не могат да бъдат точно идентифицирани и измерени. Тези други рискове са общи стопански рискове.

Б6.3.2 Инвестиция, отчитана по метода на собствения капитал, не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност. Това е така, защото методът на собствения капитал признава в печалбата или загубата дела на инвеститора в печалбата или загубата на предприятието, в което е инвестирано, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. По подобни причини инвестиция в консолидирано дъщерно предприятие не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност. Това е така, защото консолидацията признава в печалбата или загубата печалбата или загубата от дъщерното предприятие, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. Хеджирането на нетна инвестиция в чуждестранна дейност е различно, защото е хеджиране на валутна експозиция, а не хеджиране на справедливата стойност на промяната в стойността на инвестицията.

Б6.3.3 Параграф 6.3.4 позволява на предприятието да определи като хеджирана позиция съвкупните експозиции, които са комбинация от експозиция и дериватив. При определянето на такава хеджирана позиция предприятието оценява дали съвкупната експозиция комбинира експозиция и дериватив, създавайки различна съвкупна експозиция, която се управлява като една експозиция за конкретен риск (или рискове). В този случай предприятието може да определи хеджираната позиция въз основа на съвкупната експозиция. Например:

а) предприятието може да хеджира определено количество много вероятни покупки на кафе след 15 месеца срещу ценови риск (на базата на щатски долари), като използва 15-месечен фючърсен договор за кафе. Комбинацията от много вероятните покупки на кафе и фючърсния договор за кафе може да се разглежда като 15-месечна експозиция с фиксиран размер към валутен риск в щатски долари за целите на управлението на риска (т.е. като всеки изходящ паричен поток с фиксиран размер в щатски долар след 15 месеца).

▼M53

б) предприятието може да хеджира валутния риск за целия 10-годишен срок на дълг с фиксиран лихвен процент, деноминиран в чуждестранна валута. Предприятието обаче се нуждае от експозиция с фиксиран лихвен процент в своята функционална валута само в краткосрочен до средносрочен план (например 2 години) и от експозиция с плаващ лихвен процент в своята функционална валута за оставащия срок до падежа. В края на всеки от двугодишните периоди от време (т.е. периодично на всеки две години) предприятието определя следващата двугодишна лихвена експозиция (ако лихвеното равнище е такова, че предприятието желае да фиксира лихвените проценти). В такава ситуация предприятието може да сключи 10-годишен валутно лихвен суап с размяна на фиксирана срещу плаваща лихва, при който дългът с фиксиран лихвен процент в чуждестранна валута се заменя с дълг с плаващ лихвен процент във функционална валута. Той се покрива с 2-годишен лихвен суап, който на базата на функционалната валута заменя дълга с плаващ лихвен процент с дълг с фиксиран лихвен процент. В резултат на това комбинацията от дълга с фиксиран лихвен процент в чуждестранна валута и 10-годишния валутно лихвен суап с размяна на фиксирана срещу плаваща лихва се разглежда като 10-годишна експозиция с променлив лихвен процент във функционална валута за целите на управлението на риска.

Б6.3.4 Когато определя хеджираната позиция въз основа на съвкупната експозиция, предприятието взема предвид комбинирания ефект на позициите, съставляващи съвкупната експозиция, за оценяване на ефективността на хеджирането и измерване на неефективността на хеджирането. Позициите, съставляващи съвкупната експозиция, продължават обаче да се отчитат поотделно. Това означава, че например:

а) деривативи, които са част от съвкупна експозиция, се признават като отделни активи или пасиви, оценявани по справедлива стойност; и

б) ако определено хеджиращо взаимоотношение е определено между позициите, съставляващи съвкупната експозиция, начинът, по който даден дериватив е включен като част от съвкупната експозиция, трябва да е съгласуван с определянето на този дериватив като хеджиращ инструмент на равнището на съвкупната експозиция. Например, ако предприятието изключи форуърдния елемент на дериватив от определянето му като хеджиращ инструмент за хеджиращото взаимоотношение между позициите, съставляващи съвкупната експозиция, то трябва също така да изключи форуърдния елемент, когато включва този дериватив под формата на хеджирана позиция като част от съвкупната експозиция. В противен случай съвкупната експозиция включва дериватива в неговата цялост или част от него.

Б6.3.5 Параграф 6.3.6 посочва, че в консолидираните финансови отчети валутният риск на много вероятна прогнозна вътрешно групова сделка може да се квалифицира като хеджирана позиция при хеджиране на паричен поток, при условие че сделката е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на предприятието, сключващо тази сделка, и че валутният риск ще повлияе на консолидираната печалба или загуба. За тази цел предприятието може да е предприятие майка, дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие или клон. Ако валутният риск на прогнозна вътрешно групова сделка не влияе на консолидираната печалба или загуба, вътрешно груповата сделка не може да се квалифицира като хеджирана позиция.

▼M53

Такъв обикновено е случаят при плащания на авторски и лицензионни възнаграждения, лихвени плащания или мениджърски възнаграждения между членовете на една и съща група, освен ако има свързана външна сделка. Все пак, когато валутният риск на прогнозна вътрешно групова сделка ще повлияе на консолидираната печалба или загуба, вътрешно груповата сделка отговаря на условията за хеджирана позиция. Пример са прогнозни продажби или покупки на материални запаси между членовете на една и съща група, ако има предстояща продажба на материални запаси към страна, външна на групата. По подобен начин прогнозна вътрешно групова продажба на машини и съоръжения от предприятие от групата, което ги произвежда, за предприятие от групата, което ще използва машините и съоръженията в своята дейност, може да повлияе на консолидираната печалба или загуба. Това би могло да се случи, например, защото машините и съоръженията ще бъдат амортизирани от закупуващото ги предприятие и стойността, първоначално призната за машините и съоръженията, може да се промени, ако прогнозната вътрешно групова сделка е деноминирана във валута, различна от функционалната валута на закупуващото предприятие.

Б6.3.6 Ако хеджиране на прогнозна вътрешно групова сделка отговаря на условията за отчитане на хеджиране, всяка печалба или загуба се признава в и се извеждат от друг всеобхватен доход в съответствие с параграф 6.5.11. Съответния период (или периоди), през който валутният риск от хеджираната сделка оказва влияние върху печалбата или загубата е този, през който той оказва влияние върху консолидираната печалба или загуба.

Определяне на хеджирани позиции

Б6.3.7 Компонент е хеджирана позиция, която е по-малка от цяла позиция. Следователно компонентът отразява само някои от рисковете на позицията, от която той е част, или отразява рисковете само до известна степен (например при определянето на дела на дадена позиция).

Рискови компоненти

Б6.3.8 За да може да бъде определен като хеджирана позиция, рисковият компонент трябва да бъде отделно разграничим компонент на финансовата или нефинансовата позиция, а промените в паричните потоци или справедливата стойност на позицията, дължащи се на промени в този рисков компонент, трябва да са надеждно оценими.

Б6.3.9 Когато определя какви рискови компоненти отговарят на условията за определяне като хеджирана позиция, предприятието оценява тези рискови компоненти в рамките на конкретната пазарна структура, с която рискът или рисковете са свързани и в която се осъществява хеджирането. Подобно определяне изисква оценка на съответните факти и обстоятелства, които се различават в зависимост от рисковете и пазарите.

Б6.3.10 Когато определя рисковите компоненти като хеджирани позиции, предприятието взема предвид дали рисковите компоненти са изрично посочени в договор (договорно определени рискови компоненти) или дали те са включени в справедливата стойност или паричните потоци на дадена позиция, от която те са част (извъндоговорно определени рискови компоненти). Извъндоговорно определените рискови компоненти могат да се отнасят до позиции, които не са договор (например прогнозни сделки), или до договори, в които компонентът не е изрично посочен (например неотменим ангажимент, който включва само една цена, а не формула за ценообразуване, позоваваща се на различни базови активи). Например:

▼M53

а) предприятие А има дългосрочен договор за доставка на природен газ, чиято цена се определя чрез използването на договорно определена формула, позоваваща се на цената на стоки и други фактори (например газьол, течно гориво и други компоненти, като транспортни разходи). предприятие А хеджира компонента „газьол“ в този договор за доставка чрез използване на форуърден договор за газьол. Тъй като компонентът „газьол“ е определен в реда и условията на договора за доставка, той представлява договорно определен рисков компонент. Следователно поради наличието на формула за ценообразуване предприятие А стига до заключението, че експозицията към цената на газьола е отделно разграничима. Същевременно съществува пазар на форуърдни договори за газьол. Следователно предприятие А стига до заключението, че експозицията към цената на газьола е надеждно оценима. Следователно експозицията към цената на газьола в договора за доставка е рисков компонент, който може да бъде определен като хеджирана позиция;

б) предприятие Б хеджира бъдещите си покупки на кафе на базата на своята производствена прогноза. Хеджирането започва до 15 месеца преди доставката за част от прогнозно закупеното количество. С течение на времето предприятие Б увеличава хеджираното количество (с наближаване на датата на доставка). Предприятие Б използва два различни вида договори за управление на свързания с цената на кафето риск:

i) борсово търгувани фючърсни договори за кафе; и

ii) договори за доставка на кафе от вида „Арабика“ от Колумбия до определен производствен обект. По тези договори цената на един тон кафе се определя чрез формула за ценообразуване въз основа на цената на борсово търгуваните фючърсни договори за кафе плюс фиксирана ценова разлика плюс променлива такса за логистични услуги. Договорът за доставка на кафе е подлежащ на изпълнение договор, по силата на който предприятие Б приема на практика доставките на кафе.

По отношение на доставки, свързани с текущата реколта, сключването на договори за доставка на кафе позволява на предприятие Б да определя ценовата разлика между действителното качество на закупеното кафе („Арабика“ от Колумбия) и базовото качество, заложено в борсово търгуваните фючърсни договори. По отношение на доставки, свързани със следващата реколта, обаче не съществуват договори за доставка на кафе и следователно ценовата разлика не може да се определи. Предприятие Б използва борсово търгувани фючърсни договори за кафе, за да хеджира компонента „базово качеството“ на своя риск, свързан с цената на кафето, по отношение на доставките, отнасящи се както за текущата, така и за следващата реколта. Предприятие Б определя, че е изложено на три различни риска: риск, свързан с цената на кафето, отразяващ базовото качество, риск, свързан с цената на кафето, отразяващ разликата (спреда) между цената за базовото качество и цената за съответното кафе от вида „Арабика“ от Колумбия, което предприятието в действителност получава, и променливите логистични разходи. По отношение на доставките, свързани с текущата реколта, след като предприятие Б сключи договор за доставка на кафе, свързаният с цената на кафето риск, отразяващ базовото качество, представлява

▼M53

договорно определен рисков компонент, тъй като формулата за ценообразуване включва индексиране спрямо цената на борсово търгуваните фючърсни договори за кафе. Предприятие Б стига до заключението, че този рисков компонент е отделно разграничим и надеждно оценим. По отношение на доставки, свързани със следващата реколта, предприятие Б все още не сключило никакви договори за доставка на кафе (т.е. тези доставки са прогнозни сделки). Следователно свързаният с цената на кафето риск, отразяващ базовото качество, представлява извънбалансово определен рисков компонент. В изготвения от предприятие Б анализ на пазарната структура се взема предвид по какъв начин се определя цената на евентуалните доставки на съответния вид кафе. Следователно въз основа на този анализ на пазарната структура предприятие Б стига до заключението, че прогнозните сделки също включват свързания с цената на кафето риск, отразяващ базовото качество, като рисков компонент, който е отделно разграничим и надеждно оценим, макар и не договорно определен. Вследствие на това предприятие Б може да определи хеджиращо взаимоотношение на база рисков компонент (за свързания с цената на кафето риск, отразяващ базовото качество) както за договори, така и за прогнозни сделки за доставка на кафе;

в) предприятие В хеджира част от своите бъдещи покупки на гориво за реактивни двигатели въз основа на прогнозното си потребление до 24 месеца преди доставка, като с течение на времето увеличава хеджирания обем. Предприятие В хеджира тази експозиция, като използва различни видове договори в зависимост от времевия хоризонт на хеджирането, оказващ влияние върху пазарната ликвидност на деривативите. При по-дълги времеви хоризонти (12—24 месеца) предприятие В използва договори за суров петрол, тъй като само те са с достатъчна пазарна ликвидност. При времеви хоризонти от 6—12 месеца предприятие В използва деривативи за газьол, тъй като те са достатъчно ликвидни. При времеви хоризонти до шест месеца предприятие В използва договори за гориво за реактивни двигатели. Предприятие В анализира структурата на пазара на петрол и петролни продукти и неговата оценка на съответните факти и обстоятелства е, както следва:

i) предприятие В осъществява дейност в географска област, където базовият показател за суровия петрол е сортът Брент. Суровият петрол е базов показател в областта на суровините, оказващ влияние върху цената на множество рафинирани петролни продукти, тъй като е основен продукт при тяхното производство. Газьолът е базов показател в областта на рафинираните петролни продукти, който се използва като отправна точка при ценообразуването на дестилатите от суров нефт в по-общ план. Това намира отражение в типовете деривативни финансови инструменти, предлагани на пазарите за суров нефт и рафинирани петролни продукти, на които предприятие В осъществява дейност, в т.ч.:

— фючърсни договори за базов суров петрол, които се използват за суров петрол от сорта Брент;

— фючърсни договори за базов газьол, които се използват като отправна точка при ценообразуването на дестилати — например деривативи върху спреда за гориво за реактивни двигатели, които покриват ценовата разлика между гориво за реактивни двигатели и базов газьол; и

▼M53

— деривативи върху крек спреда за базов газьол (т.е. деривативи за ценовата разлика между суровия петрол и газьола — маржа на печалба при рафиниране), чиято стойност е индексирана към суровия петрол от сорта Брент.

ii) цените на рафинираните петролни продукти не зависят от това конкретно какъв суров петрол се обработва от дадена рафинерия, тъй като тези рафинирани петролни продукти (като газьол или гориво за реактивни двигатели) представляват стандартизирани продукти.

Следователно предприятие В стига до заключението, че ценовият риск на неговите покупки на гориво за реактивни двигатели включва рисков компонент за цената на суровия петрол, основаващ се на суровия петрол от сорта Брент, и рисков компонент за цената на газьола, въпреки че суровият петрол и газьолът не са посочени в никое договорно споразумение. Предприятие В стига до заключението, че тези два рискови компонента са отделно разграничими и надеждно оценими, макар и да не са договорно определени. Следователно предприятие В може да определи хеджиращите взаимоотношения за прогнозни покупки на гориво за реактивни двигатели на база рисков компонент (за суров петрол или газьол). Този анализ също означава, че ако например предприятие В бе използвало деривативи за суров петрол, основаващи се на суровия петрол от сорта West Texas Intermediate (WTI), промените в ценовата разлика между суровия петрол от сорта Брент и суровия петрол от сорта WTI биха довели до неефективност на хеджирането.

г) предприятие Г държи дългов инструмент с фиксиран лихвен процент. Средата, в която този инструмент е емитиран, се характеризира с пазар, на който множество подобни дългови инструменти биват сравнявани въз основа на техния спред спрямо базов лихвен процент (например LIBOR), и инструменти с променлив лихвен процент, които обикновено са индексирани спрямо този базов лихвен процент. Лихвените суапове често се използват за управление на лихвения риск на базата на този базов лихвен процент независимо от спреда на дълговите инструменти спрямо този базов лихвен процент. Цената на дълговите инструменти с фиксиран лихвен процент се променя непосредствено с промените в базовия лихвен процент. Предприятие Г стига до заключението, че базовият лихвен процент е компонент, който може да бъде отделно разграничим и надеждно оценим. Следователно предприятие Г може да определи хеджиращите взаимоотношения за дългов инструмент с фиксиран лихвен процент на база рисков компонент за базовия лихвен риск.

Б6.3.11 Когато определя рисков компонент като хеджирана позиция, изискванията за отчитане на хеджирането се прилагат спрямо този рисков компонент по същия начин, по който се прилагат спрямо други хеджирани позиции, които не са рискови компоненти. Тук спадат например критериите, че хеджиращото взаимоотношение трябва да отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането и че всяка неефективност на хеджирането трябва да бъде измерена и призната.

▼**M53**

Б6.3.12 Предприятието може също да определи само промените в паричните потоци или справедливата стойност на хеджирана позиция над или под определена цена или друга променлива („еднопосочен риск“). Вътрешната стойност на закупена опция като хеджиращ инструмент (ако се приеме, че той има същите основни условия като определения риск), а не стойността му във времето, отразява еднопосочния риск в хеджирана позиция. Предприятието например може да определи променливостта на бъдещите резултати от паричните потоци, произтичащи от увеличение на цената на прогнозна покупка на стока. В такава ситуация предприятието определя единствено загубите на парични потоци, произтичащи в резултат от повишение на цената над определено ниво. Хеджираният риск не включва стойността във времето на закупена опция, тъй като стойността във времето не е компонент на прогнозната сделка, който засяга печалбата или загубата.

Б6.3.13 Съществува оборима презумпция, че освен когато е договорно определен, инфлационният риск не е отделно разграничим и надеждно оценим и следователно не може да се определи като рисков компонент на даден финансов инструмент. В някои ограничени случаи обаче е възможно да се установи рисков компонент за инфлационен риск, който е отделно разграничим и надеждно оценим поради особените характеристики на инфлационната среда и съответния пазар на дългови инструменти.

Б6.3.14 Например предприятие емитира дългов инструмент в среда, при която обемът и срочната структура на облигациите, свързани с инфлацията, формират достатъчно ликвиден пазар, който позволява определянето на срочната структура на реалните лихвени проценти по облигации с нулев купон. Това означава, че за съответната валута инфлацията е значим фактор, който се отчита самостоятелно на пазарите на дългови инструменти. При тези обстоятелства инфлационният рисков компонент може да бъде определен чрез дисконтиране на паричните потоци на хеджиран дългов инструмент с помощта на срочната структура на реалните лихвени проценти по облигации с нулев купон (т.е. по подобен начин, както при определянето на безрисковия (номинален) лихвен процент). И обратно, в много случаи инфлационният рисков компонент не е отделно разграничим и надеждно оценим. Например, предприятие емитира единствено дългов инструмент с номинален лихвен процент в среда, която се характеризира с пазар на свързани с инфлацията облигации, чиято недостатъчна ликвидност не позволява да се определи срочната структура на реалните лихвени проценти по облигации с нулев купон. В случая, анализът на структурата на пазара и на фактите и обстоятелствата не подкрепя заключението на предприятието, че инфлацията е значим фактор, който се разглежда отделно от пазарите на дългови инструменти. Следователно предприятието не може да опровергае оборимата презумпция, че инфлационният риск, който не е договорно определен, не е отделно разграничим и надеждно оценим. Следователно инфлационният рисков компонент няма да може да бъде определен като хеджирана позиция. Това се отнася за всеки инструмент, използван за хеджиране на инфлацията, за който предприятието действително е сключило договор. По-специално, предприятието не може просто да вмени реда и условията на инструмент, използван за хеджиране на реалната инфлация, чрез проектиране на неговите условия върху дълговия инструмент с номинален лихвен процент.

Б6.3.15 Договорно определен инфлационен рисков компонент на паричните потоци по призната облигация, свързана с инфлация (ако се приеме, че няма изискване за отделно отчитане на внедрен дериватив), е отделно разграничим и надеждно оценим, доколкото други парични потоци на инструмента не са засегнати от инфлационния рисков компонент.

▼**M53**

Компоненти на номиналната стойност

Б6.3.16 Съществуват два вида компоненти на номинални стойности, които могат да бъдат определени като хеджирана позиция в хеджиращо взаимоотношение: компонент, който е част от цяла позиция, или пластов компонент. Счетоводните данни зависят от вида на компонента. Предприятието определя компонента за счетоводни цели в съответствие със своята цел за управление на риска.

Б6.3.17 50 процента от договорните парични потоци по заем представляват например компонент, който е част от цяла позиция.

Б6.3.18 Пластов компонент може да се определи от определена, но отворена съвкупност или от определена номинална стойност. Примерите включват:

а) част от обема на парична сделка, например следващите 10 ЧВЕ в рамките на парични потоци от продажби в чуждестранна валута след първите 20 ЧВЕ през март 201X г.; ([1])

б) част от физическия обем, например най-долният пласт с обем 5 милиона кубични метра, от природен газ, съхраняван в хранилище XYZ;

в) част от физическия или друг обем на сделките, например първите 100 барела нефт, закупени през юни 201X или първите 100 MWh от електрическата енергия, продадена през юни 201X; или

г) пласт от номиналната стойност на хеджираната позиция, например последните 80 млн. ВЕ от неотменим ангажимент в размер на 100 млн. ВЕ, долният пласт от 20 млн. ВЕ от облигация с фиксиран лихвен процент в размер на 100 млн. ВЕ или горният пласт от 30 млн. ВЕ от дългов инструмент с фиксиран лихвен процент в размер на общо 100 млн. ВЕ, който може да бъде предплатен по справедлива стойност (определената номинална стойност е 100 млн. ВЕ).

Б6.3.19 Ако пластов компонент е определен в хеджиране на справедлива стойност, предприятието го посочва извън определената номинална стойност. За да изпълни изискванията за отчитане на хеджиране на справедлива стойност, предприятието преоценява хеджираната позиция за промени в справедливата стойност (т.е. преоценява хеджираната позиция за промени в справедливата стойност, които се дължат на хеджирания риск). Корекцията на хеджирането на справедлива стойност трябва да бъде призната в печалбата или загубата не по-късно от момента на отписване на актива. Следователно е необходимо да се проследи позицията, за която се отнася корекцията на хеджирането на справедлива стойност. При пластов компонент в хеджиране на справедлива стойност това изисква предприятието да проследи номиналната стойност, от която той е определен. Например, за да се проследи най-долният пласт от 20 млн. ВЕ или най-горният пласт от 30 млн. ВЕ по параграф Б6.3.18, буква г), трябва да се проследи общата определена номинална стойност от 100 млн. ВЕ.

Б6.3.20 Пластов компонент, който включва опция за предсрочно погасяване, не може да бъде определен като хеджирана позиция в хеджиране на справедлива стойност, ако справедливата стойност на опцията за предсрочно погасяване се влияе от промени в хеджирания риск, освен ако определеният пласт включва ефекта от съответната опция за предсрочно погасяване при определяне на промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция.

([1]) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (ВЕ) и „чуждестранни валутни единици“ (ЧВЕ).

▼**M53**

Връзка между компоненти и общи парични потоци на позиция

Б6.3.21 Ако компонент на паричните потоци на финансова или нефинансова позиция е определен като хеджирана позиция, този компонент трябва да бъде по-малък или равен на общите парични потоци на цялата позиция. Може обаче всички парични потоци на цялата позиция да бъдат определени като хеджирана позиция и да бъдат хеджирани само за един конкретен риск (например само за тези промени, които се дължат на измененията в LIBOR или в цената на базовата стока).

Б6.3.22 Например в случай на финансов пасив, чийто ефективен лихвен процент е под LIBOR, предприятието не може да определи:

а) компонент на пасива, равен на лихвата по LIBOR (плюс сумата на главницата в случай на хеджиране на справедлива стойност); и

б) отрицателен оставащ компонент.

Б6.3.23 В случай на финансов пасив с фиксиран лихвен процент, чийто ефективен лихвен процент е (например) 100 базови точки под LIBOR, предприятието може да определи като хеджирана позиция промяната в стойността на целия пасив (т.е. главницата плюс лихвата по LIBOR минус 100 базови точки), която се дължи на измененията в LIBOR. Ако финансов инструмент с фиксиран лихвен процент е хеджиран известно време след възникването му и лихвените проценти междувременно са се променили, предприятието може да определи рисков компонент, равен на базовия лихвен процент, който е по-висок от договорения процент, плащан по тази позиция. Предприятието може да постъпи така, при условие че базовият лихвен процент е по-нисък от ефективния лихвен процент, изчислен въз основа на предположението, че предприятието е закупило инструмента на датата, на която определя за първи път хеджираната позиция. Например да приемем, че предприятието създава финансов актив с фиксирана лихва от 100 ВЕ, който има ефективен лихвен процент от 6 % в момент, когато LIBOR е 4 %. То започва да хеджира този актив по-късно, когато LIBOR се е увеличил на 8 % и справедливата стойност на актива е намаляла на 90 ВЕ. Предприятието изчислява, че ако беше закупило актива на датата, когато за първи път е определило съответния лихвен (LIBOR) риск като хеджирана позиция, ефективната доходност на актива, определена въз основа на тогавашната му справедлива стойност от 90 ВЕ, щеше да бъде 9,5 %. Тъй като LIBOR е под ефективната доходност, предприятието може да определи компонент от LIBOR в размер на 8 %, който се състои отчасти от договорни лихвени парични потоци и отчасти от разликата между текущата справедлива стойност (т.е. 90 ВЕ) и сумата, платима на падежа (т.е. 100 ВЕ).

Б6.3.24 Ако лихвата по финансов пасив с променлив лихвен процент е (например) 3-месечен LIBOR минус 20 базисни пункта (с „под“ нула базисни пункта), предприятието може да определи като хеджирана позиция изменението в паричните потоци на съвкупния пасив (т.е. 3-месечен LIBOR минус 20 базисни пункта, включително „пода“), което се дължи на измененията в LIBOR. Следователно, докато 3-месечната форуърдна крива на LIBOR за оставащия срок на пасива не падне под 20 базисни пункта, хеджираната позиция ще има същата променливост на

▼M53

паричните потоци, както пасив с лихва 3-месечен LIBOR с нулев или положителен спред. Ако обаче 3-месечната форуърдна крива на LIBOR за оставащия срок на пасива (или за част от този срок) падне под 20 базисни пункта, хеджираната позиция ще има по-ниска променливост на паричните потоци, отколкото пасив с лихва 3-месечен LIBOR с нулев или положителен спред.

Б6.3.25 Пример за подобна нефинансова позиция е специфичен вид суров петрол от определено нефтено находище, чиято цена се определя въз основа на съответния базов показател за суров петрол. Ако предприятие продава този суров петрол съгласно договор, използвайки договорна формула за ценообразуване, която определя цената на барел суров петрол като базовата цена за суров петрол минус 10 ВЕ с „под“ 15 ВЕ, предприятието може да определи като хеджирана позиция цялата променливост на паричните потоци съгласно договора за продажба, която е свързана с промяната в базовата цена за суров петрол. Предприятието не може обаче да определи компонент, равен на цялата промяна в базовата цена за суров петрол. Следователно, докато форуърдната цена (за всяка доставка) не падне под 25 ВЕ, хеджираната позиция ще има същата променливост на паричните потоци както продажбата на суров петрол по базовата цена за суров петрол (или с положителен спред). Ако форуърдната цена за всяка доставка падне обаче под 25 ВЕ, хеджираната позиция ще има по-ниска променливост на паричните потоци от продажбата на суров петрол по базовата цена за суров петрол (или с положителен спред).

Критерии по отношение на отчитане на хеджирането (раздел 6.4)

Ефективност на хеджирането

Б6.4.1 Ефективност на хеджирането е степента, до която промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджиращия инструмент компенсират промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция (например, ако хеджираната позиция е рисков компонент, съответната промяна в справедливата стойност или паричните потоци на позицията е тази, която се дължи на хеджирания риск). Неефективност на хеджирането е степента, до която промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджиращия инструмент са по-големи или по-малки от тези на хеджираната позиция.

Б6.4.2 Когато определя хеджиращо взаимоотношение и на текуща основа, предприятието анализира източниците на неефективност на хеджирането, които се очаква да повлияят на хеджиращото взаимоотношение по време на неговия срок. Този анализ (включително всички актуализации в съответствие с параграф Б6.5.21, произтичащи от възстановяване на баланса на хеджиращо взаимоотношение) стои в основата на оценката на предприятието по отношение на изискванията за ефективност на хеджирането.

Б6.4.3 За да не бъдат допуснати никакви съмнения, въздействието от замяната на първоначалния контрагент с контрагент за клиринг и извършването на свързаните с това промени, описани в параграф 6.5.6, се отразява в измерването на хеджиращия инструмент и съответно в оценяването на ефективността на хеджирането и измерването на ефективността на хеджирането.

▼**M53**

Икономическа връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент

Б6.4.4 Изискването за съществуване на икономическа връзка означава, че поради наличието на един и същ риск (т.е. хеджирания риск) стойностите на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция ще се движат като цяло в противоположна посока. Следователно трябва да има очакване, че стойността на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция ще се променят систематично вследствие на промените в един и същ базов актив или базови активи, които са икономически свързани така, че да реагират по един и същ начин на риска, който се хеджира (например суров петрол от сорта Брент и суров петрол от сорта WTI).

Б6.4.5 Ако базовите активи не са едни и същи, но са икономически свързани, може да има случаи, при които стойностите на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция ще се движат в една и съща посока, тъй като например ценовата разлика между двата свързани базови активи се променя, докато базовите активи сами по себе си не се променят значително. Това все още съответства на изискванията за икономическа връзка между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция, ако все още се очаква стойностите на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция да се движат обикновено в противоположна посока при движение на базовите активи.

Б6.4.6 Оценката на съществуването на икономическа връзка включва анализ на възможното поведение на хеджиращото взаимоотношение по време на срока му, за да се установи дали може да се очаква, че то ще постигне целта за управление на риска. Самото наличие на статистическа корелация между две променливи само по себе си не води до основателно заключение, че съществува икономическа връзка.

Ефект от кредитния риск

Б6.4.7 Тъй като моделът за отчитане на хеджирането се основава на общата концепция за компенсиране между печалбите и загубите по хеджиращия инструмент и хеджираната позиция, ефективността на хеджирането се определя не само от икономическата връзка между тези позиции (т.е. промените в техните базови активи), но също и от кредитния риск по стойността на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция. Ефектът от кредитния риск означава, че степента на компенсиране може да се окаже нестабилна въпреки съществуването на икономическа връзка между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция. Това може да се дължи на промяна в кредитния риск на хеджиращия инструмент или хеджираната позиция, която е от такъв мащаб, че кредитният риск да доминира над промените в стойността, произтичащи от икономическата връзка (т.е. ефекта от промените в базовите активи). Такъв пораждащ доминиране мащаб би довел до загуба (или печалба) от кредитния риск, която нарушава ефекта от промените в базовите активи върху стойността на хеджиращия инструмент или хеджираната позиция, дори ако тези промени са съществени. Обратно, ако през определен период настъпи малка промяна в базовите активи, фактът, че дори малки промени, свързани с кредитния риск, в стойността на хеджиращия инструмент или на хеджираната позиция биха могли да повлияят на стойност на повече от базовите активи, не поражда доминиране.

▼M53

Б6.4.8 Пример за хеджиращо взаимоотношение, доминирано от кредитен риск, е когато предприятие хеджира експозиция към риск, свързан с цените на стоките, чрез използването на необезпечен дериватив. Ако кредитоспособността на контрагента по този дериват се влоши сериозно, ефектът от промените в неговата кредитоспособност може да бъде по-силен от ефекта от промените в цените на стоките върху справедливата стойност на хеджиращия инструмент, доколкото промените в стойността на хеджираната позиция зависят до голяма степен от промените в цените на стоките.

Коефициент на хеджиране

Б6.4.9 Съгласно изискванията за ефективност на хеджирането, коефициентът на хеджиране на хеджиращото взаимоотношение трябва да бъде същият като коефициента, получен от количеството на хеджираната позиция, която фактически е хеджирана от предприятието, и количеството на хеджиращия инструмент, използван фактически от предприятието за хеджиране на това количество хеджирана позиция. Така, когато предприятие хеджира по-малко от 100 процента от експозицията по дадена позиция, например 85 процента, то определя хеджиращото взаимоотношение, като използва коефициент на хеджиране, който е същият като коефициента, получен от 85 процента от експозицията и количеството на хеджиращия инструмент, използван фактически от предприятието за хеджиране на тези 85 процента. По подобен начин, когато например предприятие хеджира експозиция, като използва номиналната стойност на 40 единици от даден финансов инструмент, то определя хеджиращото взаимоотношение, като използва коефициент на хеджиране, който е същият като коефициента, получен от това количество 40 единици (т.е. предприятието не трябва да използват коефициент на хеджиране, основаващ се на по-голямо количество единици, което то би могло да притежава като цяло, или на по-малко количество) и количеството на хеджираната позиция, която фактически бива хеджирана с тези 40 единици.

Б6.4.10 Определянето на хеджиращото взаимоотношение чрез използване на коефициент на хеджиране, който е същият като коефициента, получен от количествата на хеджираната позиция и на хеджиращия инструмент, използван фактически от предприятието, не трябва обаче да отразява дисбаланса между теглата на хеджираната позиция и хеджиращия инструмент, който от своя страна би създал неефективност на хеджирането (призната или не), която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с отчитане на хеджирането. Следователно, когато определя хеджиращо взаимоотношение, предприятието трябва да коригира коефициента на хеджиране, получен от количествата на хеджираната позиция и на хеджиращия инструмент, използван фактически от предприятието, ако това е необходимо, за да се избегне подобен дисбаланс.

Б6.4.11 Примери за съображения, които се вземат предвид, когато се преценява дали счетоводните данни са несъвместими с отчитане на хеджирането:

а) дали целевият коефициент на хеджиране е установен така, че да се избегне признаването на неефективност на хеджирането за хеджирането на парични потоци или да се постигнат корекции на хеджирането на справедлива стойност за повече хеджирани позиции с цел по-често прилагане на принципите за отчитане по справедлива стойност, но без компенсиране на промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент; и

▼M53

б) дали е налице причина от търговско естество за специфичните тегла на хеджираната позициия и на хеджиращия инструмент, въпреки че това създава неефективност на хеджирането. Например, предприятие сключва сделка за и определя количество на хеджиращия инструмент, различно от количеството, което е определено като най-добро за хеджиране на хеджираната позиция, тъй като стандартният обем на хеджиращия инструменти не му позволява да сключи сделка за точното количество на хеджиращия инструмент („недостатъчен размер на партидата“). Пример за това е предприятие, което хеджира покупки на кафе в размер на 100 тона със стандартни фючърсни договори за кафе, договореният размер по които е 37 500 фунта. За да хеджира закупеното количество от 100 тона, предприятието може да използва или пет, или шест договора (равняващи се на съответно 85,0 и 102,1 тона). В такъв случай предприятието определя хеджиращото взаимоотношение като използва коефициент на хеджиране, получен от броя на действително използваните от него фючърсни договори за кафе, тъй като неефективността на хеджирането, дължаща се на несъответствието в теглата на хеджираната позициия и на хеджиращия инструмент, няма да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с отчитане на хеджирането.

Честота на оценка дали са изпълнени изискванията за ефективност на хеджирането

Б6.4.12 Предприятието оценява както в началото на хеджиращото взаимоотношение, така и на текуща основа, дали хеджиращо взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането. Като минимум, предприятието извършва текуща оценка към всяка отчетна дата или при съществена промяна на обстоятелствата, засягащи изискванията за ефективност на хеджирането, в зависимост от това кое от тях настъпи по-рано. Оценката се отнася до очакванията относно ефективността на хеджирането и следователно е ориентирана единствено към бъдещето.

Методи за оценка дали са изпълнени изискванията за ефективност на хеджирането

Б6.4.13 В настоящия стандарт не се определя конкретен метод за оценка на това дали хеджиращо взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането. Предприятието обаче следва да използва метод, който отчита съответните характеристики на хеджиращото взаимоотношение, включително източниците на неефективност на хеджирането. В зависимост от тези фактори методът може да представлява качествена или количествена оценка.

Б6.4.14 Например, когато между основните характеристики (напр. номинална стойност, падеж и базов актив) на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция има съответствие или тясна връзка, предприятието би могло на базата на качествена оценка на тези основни характеристики да заключи, че поради наличието на един и същ риск стойностите на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция ще се движат като цяло в противоположна посока и следователно че съществува икономическа връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент (вж. параграфи Б6.4.4—Б6.4.6).

Б6.4.15 Сам по себе си фактът, че даден дериватив е „във или извън пари“, когато е определен като хеджиращ инструмент, не означава, че качествената оценка е неподходяща. Това зависи от обстоятелството дали неефективността на хеджирането, произтичаща от този факт, би могла да има такъв мащаб, който да не може да бъде адекватно отразен от качествената оценка.

▼M53

Б6.4.16 И обратно, ако между основните характеристики на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция няма тясна връзка, е налице повишена несигурност по отношение на степента на компенсиране. Следователно е по-трудно да се прогнозира ефективността на хеджирането през срока на хеджиращото взаимоотношение. В такъв случай предприятието би могло да заключи единствено въз основа на количествена оценка дали съществува икономическа връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент (вж. параграфи Б6.4.4—Б6.4.6). В някои случаи може също така да бъде необходима количествена оценка, за да се прецени дали коефициентът на хеджиране, който се използва за определяне на хеджиращото взаимоотношение, отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането (вж. параграфи Б6.4.9—Б6.4.11). За тези две различни цели предприятието може да използва едни и същи или различни методи.

Б6.4.17 Ако са налице промени на обстоятелствата, засягащи ефективността на хеджирането, на предприятието може да се наложи да промени метода, по който оценява дали хеджиращо взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането, за да се гарантира, че съответните характеристики на хеджиращото взаимоотношение, включително източниците на неефективност на хеджирането, все още са отразени.

Б6.4.18 Управлението на риска на предприятието е основният източник на информация, необходима с оглед да се оцени дали хеджиращото взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането. Това означава, че информацията (или анализът) относно управлението, използвана в рамките на процеса на вземане на решения, може да послужи като основа за оценка дали хеджиращото взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането.

Б6.4.19 Документацията на предприятието относно хеджиращото взаимоотношение включва начина, по който то оценява изискванията за ефективност на хеджирането, включително използвания метод или методи. Документацията относно хеджиращото взаимоотношение бива актуализирана при всяка промяна на методите (вж. параграф Б6.4.17).

Отчитане на отговарящи на критериите хеджиращи взаимоотношения (Раздел 6.5)

Б6.5.1 Пример за хеджиране на справедлива стойност е хеджиране на експозицията на риск от промени в справедливата стойност на дългов инструмент с фиксиран лихвен процент, настъпващи вследствие на промени в лихвените проценти. Такова хеджиране може да започне от страна на емитента или от страна на притежателя.

Б6.5.2 Целта при хеджиране на паричния поток е да се отложи печалбата или загубата от хеджиращия инструмент за период или периоди, през които хеджираните очаквани бъдещи парични потоци оказват влияние върху печалбата или загубата. Пример за хеджиране на паричен поток е използването на суап за размяна на дълг с плаващ лихвен процент (оценяван по амортизирана или по справедлива стойност) за дълг с фиксиран лихвен процент (т.е. хеджиране на бъдеща сделка, при която хеджираните бъдещи парични потоци са бъдещите лихвени плащания). Обратно, прогнозната покупка на капиталов инструмент, който ще бъде отчитан по справедлива стойност през печалбата или загубата, след като бъде придобит, е пример за позиция, която не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на паричен поток, тъй като всяка печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която ще бъде отложена, няма да може да бъде прекласифицирана по подходящ начин към печалбата или загубата през период, през който да бъде постигнато компенсиране. По същата причина прогнозната покупка на капиталов инструмент, който след придобиването му ще бъде отчитан по справедлива стойност, а измененията в справедливата стойност ще бъдат представени в друг всеобхватен доход, също не може да бъде хеджирана позиция при хеджиране на паричен поток.

▼**M53**

Б6.5.3 Хеджирането на неотменим ангажимент (например хеджирането на промяна в цената на горивото, свързана с непризнат договорен ангажимент на електрическа компания за закупуване на гориво по фиксирана цена) е хеджиране на експозиция към промяна в справедливата стойност. Съответно такова хеджиране е хеджиране на справедлива стойност. Въпреки това в съответствие с параграф 6.5.4 хеджирането на валутен риск при неотменим ангажимент би могло да се отчете алтернативно и като хеджиране на паричен поток.

Измерване на неефективността на хеджирането

Б6.5.4 При измерване на неефективността на хеджирането предприятието взема предвид стойността на парите във времето. Следователно предприятието определя стойността на хеджираната позиция въз основа на настоящата стойност и поради това промяната в стойността на хеджираната позиция включва също така ефекта на стойността на парите във времето.

Б6.5.5 За да изчисли промяната в стойността на хеджираната позиция с оглед измерване на неефективността на хеджирането, предприятието може да използва деривати, чиито характеристики съответстват на основните характеристики на хеджираната позиция (наричан обикновено „хипотетичен дериватив“), например при хеджиране на прогнозна операция параметрите ще бъдат определени чрез използване на равнището на хеджираната цена (или процент). Например, ако хеджирането е било за двустранен риск по текущото пазарно равнище, хипотетичният дериватив би представлявал хипотетичен форуърден договор, чиито параметри се определят до стойност, равна на нула към момента на определяне на хеджиращото взаимоотношение. Ако хеджирането е например за едностранен риск, хипотетичният дериватив би представлявал вътрешната стойност на хипотетична опция, която към момента на определяне на хеджиращото взаимоотношение е „на пари“, ако хеджираното ценово равнище е текущото пазарно равнище, или „извън пари“, ако хеджираното ценово равнище е по-високо (или по-ниско за хеджиране на дълга позиция) от текущото пазарно равнище. Един от възможните начини за изчисляване на промяната в стойността на хеджираната позиция е посредством използване на хипотетичен дериватив. Хипотетичният дериватив възпроизвежда хеджираната позиция и следователно би довел до същите резултати, както когато промяната в стойността бъде определена чрез различен подход. Следователно използването на „хипотетичен дериватив“ само по себе си не представлява метод, а математически целесъобразна мярка, която може да бъде използвана единствено за изчисляване на стойността на хеджираната позиция. Следователно не може да се използва „хипотетичен дериватив“ за включване на характеристики в стойността на хеджираната позиция, които съществуват единствено в хеджиращия инструмент (но не и в хеджираната позиция). Пример за това е дълг, деноминиран в чуждестранна валута (независимо от това дали е с фиксиран, или променлив лихвен процент). Когато, за да се изчисли промяната в стойността на такъв дълг или настоящата стойност на кумулативните промени в неговите паричните потоци, се използва хипотетичен дериватив, по хипотетичния дериватив не може просто да бъде начислена такса за обмен на различните валути, въпреки че действителните деривативи, при които се обменят различни валути, могат да включват подобна такса (например валутни лихвени суапове).

Б6.5.6 Промяната в стойността на хеджираната позиция, определена чрез използването на хипотетичен дериватив, може също така да се използва, за да се оцени дали хеджиращото взаимоотношение отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането.

▼M53

Възстановяване на баланса на хеджиращото взаимоотношение и промени на коефициента на хеджиране

Б6.5.7 Възстановяването на баланса представлява коригиране на определените количества на хеджираната позиция или на хеджиращия инструмент от вече съществуващо хеджиращо взаимоотношение с цел поддържане на коефициент на хеджиране, отговарящ на изискванията за ефективност на хеджирането. Промените на определените количества на хеджираната позиция или на хеджиращия инструмент с друга цел не представляват възстановяване на баланса за целите на настоящия стандарт.

Б6.5.8 Възстановяването на баланса се отчита като продължение на хеджиращо взаимоотношение в съответствие с параграфи Б6.5.9—Б6.5.21. При възстановяване на баланса неефективността на хеджиращото взаимоотношение се определя и признава незабавно преди неговото коригиране.

Б6.5.9 Коригирането на коефициента на хеджиране позволява на предприятието да отговори на настъпилите промени във взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция, които произтичат от техните базови активи или отразяващите риска променливи величини. Например хеджиращи взаимоотношения, при които хеджиращият инструмент и хеджираната позиция търпят различни, но свързани промени на базовите активи в резултат на промяна на взаимоотношението между тези два базови актива (например различни, но свързани референтни показатели, лихвени проценти или цени). Т.е. възстановяването на баланса позволява продължаването на хеджиращо взаимоотношение в ситуации, при които взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция се променя по начин, който може да бъде компенсиран чрез коригиране на коефициента на хеджиране.

Б6.5.10 Например, предприятие хеджира експозиция към чуждестранна валута А чрез използване на валутен дериватив, отнасящ се за чуждестранна валута Б, като по отношение на чуждестранни валути А и Б съществува режим на обвързан обменен курс (т.е. обменният курс между тях се поддържа в определен интервал или се определя от централна банка или друг орган). Ако обменният курс между валута А и валута Б е претърпял промяна (т.е. определен е нов интервал или курс), чрез възстановяването на баланса на хеджиращото взаимоотношение, за да се отрази новият обменен курс, ще се гарантира, че при новосъздадените обстоятелства хеджиращото взаимоотношение пак ще отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането по отношение на коефициента на хеджиране. И обратното, ако по валутния дериватив настъпи неизпълнение, промяната на коефициента на хеджиране не би могла да гарантира, че хеджиращото взаимоотношение ще продължи да отговаря на изискванията за ефективност на хеджирането. Т.е. възстановяването на баланса не позволява продължаването на хеджиращо взаимоотношение в ситуации, при които взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция се променя по начин, който не може да бъде компенсиран чрез коригиране на коефициента на хеджиране.

Б6.5.11 Не всяка промяна в степента на компенсиране между промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент и справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция представлява промяна във взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция. Предприятието анализира източниците на неефективност на хеджирането, които очаква да повлияят на хеджиращото взаимоотношение по време на неговия срок, и оценява дали промените в степента на компенсиране са:

а) колебания около коефициента на хеджиране, който остава валиден (т.е. продължава да отразява по подходящ начин взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция); или

▼M53

б) показател, че коефициентът на хеджиране вече не отразява по подходящ начин взаимоотношението между хеджиращия инструмент и хеджираната позиция.

Предприятието извършва тази оценка спрямо изискванията за ефективност на хеджирането по отношение на коефициента на хеджиране, например за да гарантира, че хеджиращото взаимоотношение не отразява дисбаланс между теглата на хеджираната позиция и хеджиращия инструмент, който би създал неефективност на хеджирането (призната или не), която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с отчитане на хеджирането. Следователно тази оценка изисква преценка.

Б6.5.12 Колебание около постоянен коефициент на хеджиране (и следователно свързаната с това неефективност на хеджирането) не може да бъде намалено чрез коригиране на коефициента на хеджиране в отговор на всяка конкретна промяна. Следователно при подобни обстоятелства промяната в степента на компенсиране е предмет на измерване и признаване на неефективността на хеджиране, но не изисква възстановяване на баланса.

Б6.5.13 Обратно, ако промените в степента на компенсиране показват, че колебанието е около коефициент на хеджиране, който е различен от коефициента на хеджиране, използван понастоящем за това хеджиращо взаимоотношение, или че съществува тенденция на отклоняване от този коефициент на хеджиране, неефективността на хеджирането може да бъде намалена чрез коригиране на коефициента на хеджиране, докато запазването на коефициента на хеджиране би допринесло допълнително за увеличаване на неефективността на хеджирането. Следователно при подобни обстоятелства предприятието трябва да оцени дали хеджиращото взаимоотношение отразява дисбаланс между теглата на хеджираната позиция и хеджиращия инструмент, който би създал неефективност на хеджирането (призната или не), която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с целите на отчитане на хеджирането. Ако коефициентът на хеджиране бъде коригиран, това се отразява и върху измерването и признаването на неефективността на хеджиране, тъй като при възстановяване на баланса неефективността на хеджиращото взаимоотношение трябва да се определи и признае незабавно преди хеджиращото взаимоотношение да бъде коригирано в съответствие с параграф Б6.5.8.

Б6.5.14 Възстановяването на баланса означава, че за целите на отчитане на хеджирането, след началото на хеджиращото взаимоотношение предприятието коригира количествата на хеджиращия инструмент или на хеджираната позиция в отговор на настъпили промени в обстоятелствата, които влияят на коефициента на хеджиране на това хеджиращо взаимоотношение. Обикновено тази корекция следва да отразява корекции в количествата на хеджиращия инструмент и на хеджираната позиция, които предприятието действително използва. Въпреки това то трябва да коригира коефициента на хеджиране, получен в резултат от количествата на хеджираната позиция или на хеджиращия инструмент, които то действително използва, ако:

а) коефициентът на хеджиране, който произтича от промени в количествата на хеджиращия инструмент или на хеджираната позиция, които то действително използва, би представлявал дисбаланс, който би създал неефективност на хеджирането, която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с целите на отчитане на хеджирането; или

▼M53

б) предприятието би задържало количества на хеджиращия инструмент или на хеджираната позиция, които то действително използва, като вследствие на тези нови обстоятелства коефициентът на хеджиране би представлявал дисбаланс, който би създал неефективност на хеджирането, която може да доведе до счетоводни данни, които са несъвместими с целите на отчитане на хеджирането (т.е. предприятието не трябва да създава дисбаланс, като не коригира коефициента на хеджиране).

Б6.5.15 Възстановяването на баланса не се прилага, ако се е променила целта за управление на риска във връзка с хеджиращо взаимоотношение. Вместо това се преустановява отчитане на хеджирането за това хеджиращо взаимоотношение (предприятието може обаче да определи ново хеджиращо взаимоотношение, което включва хеджиращия инструмент или хеджираната позиция на предходното хеджиращо взаимоотношение, както е описано в параграф Б6.5.28).

Б6.5.16 При възстановяване на баланса на хеджиращо взаимоотношение корекцията на коефициента на хеджиране може да се извърши по различни начини:

а) теглото на хеджираната позиция може да бъде увеличено (което в същото време намалява теглото на хеджиращия инструмент) посредством:

i) увеличаване на обема на хеджираната позиция; или

ii) намаляване на обема на хеджиращия инструмент;

б) теглото на хеджиращия инструмент може да бъде увеличено (което в същото време намалява теглото на хеджираната позиция) посредством:

i) увеличаване на обема на хеджиращия инструмент; или

ii) намаляване на обема на хеджираната позиция;

Промените в обема се отнасят за количествата, които са част от хеджиращо взаимоотношение. Следователно намалението на обемите не означава непременно, че позициите или сделките вече не съществуват или че вече не се очаква да бъдат реализирани, а че не са част от хеджиращо взаимоотношение. Например в резултат намаляване на обема на хеджиращия инструмент предприятието може да задържи дериватив, като само част от него може да продължи да бъде хеджиращ инструмент в хеджиращо взаимоотношение. Това би могло да се случи, ако възстановяването на баланса може да се осъществи единствено чрез намаляване на обема на хеджиращия инструмент в хеджиращото взаимоотношение, като предприятието задържа обема, който вече не е необходим. В този случай частта на дериватива, която не е определена, се отчита по справедлива стойност през печалбата или загубата (освен ако не е определена като хеджиращ инструмент в друго хеджиращо взаимоотношение).

Б6.5.17 Коригирането на коефициента на хеджиране чрез увеличаване на обема на хеджираната позиция не засяга начина, по който се измерват промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент. Измерването на промените в стойността на хеджираната позиция, свързани с определения преди това обем, също остава незасегнато. От датата на възстановяване на баланса обаче промените в стойността на хеджираната позиция включват също така промяна в стойността на допълнителния обем на хеджираната позиция. Тези промени се измерват от и чрез препратка към датата на възстановяване на баланса, а не към

▼M53

датата, на която е било определено хеджиращото взаимоотношение. Например, ако предприятие първоначално хеджира обем от 100 тона от дадена стока по форуърдна цена от 80 ВЕ (форуърдната цена в началото на хеджиращото взаимоотношение) и при възстановяване на баланса увеличава обема с 10 тона, когато форуърдната цена е 90 ВЕ, след възстановяването на баланса хеджираната позиция ще се състои от два пласта: 100 тона, хеджирани по цена 80 ВЕ, и 10 тона, хеджирани по цена 90 ВЕ.

Б6.5.18 Коригирането на коефициента на хеджиране чрез намаляване на обема на хеджиращия инструмент не засяга начина, по който се измерват промените в стойността на хеджираната позиция. Измерването на промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент, свързани с обема, който продължава да бъде определен, също остава незасегнато. От датата на възстановяване на баланса обаче обемът, с който хеджиращият инструмент е бил намален, вече не е част от хеджиращото взаимоотношение. Например, ако предприятие първоначално хеджира ценовия риск на стока, използвайки като хеджиращ инструмент деривати с обем 100 тона, и при възстановяване на баланса намалява този обем с 10 тона, обемът на хеджиращия инструмент ще остане в размер на номиналните 90 тона (вж. параграф Б6.5.16 за последиците за обема на деривата (т.е. 10 тона), който вече не е част от хеджиращото взаимоотношение).

Б6.5.19 Коригирането на коефициента на хеджиране чрез увеличаване на обема на хеджиращия инструмент не засяга начина, по който се измерват промените в стойността на хеджираната позиция. Измерването на промените в справедливата стойността на хеджиращия инструмент, свързани с определения преди това обем, също остава незасегнато. От датата на възстановяване на баланса обаче промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент включват също така промените в стойността на допълнителния обем на хеджиращия инструмент. Промените се измерват от и чрез препратка към датата на възстановяване на баланса, а не към датата, на която е било определено хеджиращото взаимоотношение. Например, ако предприятие първоначално хеджира ценовия риск на стока, използвайки като хеджиращ инструмент деривати с обем 100 тона, и при възстановяване на баланса увеличава този обем с 10 тона, след възстановяване на баланса хеджиращият инструмент ще се състои от общ деривативен обем от 110 тона. Промяната в справедливата стойност на хеджиращия инструмент представлява общото изменение на справедливата стойност на деривативите, които съставляват общия обем от 110 тона. Тези деривати могат да (и вероятно ще) имат различни основни характеристики, като например техните форуърдни лихвени проценти, тъй като те са били сключени към различни моменти от време (включително възможността за определяне на дериватив в хеджиращи взаимоотношения след първоначалното им признаване).

Б6.5.20 Коригирането на коефициента на хеджиране чрез намаляване на обема на хеджираната позиция не засяга начина, по който се измерват промените в справедливата стойност на хеджиращия инструмент. Измерването на промените в стойността на хеджираната позиция, свързани с обема, който продължава да бъде определен, също остава незасегнато. От датата на възстановяване на баланса обаче обемът, с който хеджираната позиция е била намалена, вече не е част от хеджиращото взаимоотношение. Например, ако предприятие първоначално хеджира обем от 100 тона от дадена стока по форуърдна цена от 80 ВЕ и при възстановяване на баланса намалява обема с 10 тона, след възстановяването на баланса хеджираната позиция ще бъде 90 тона, хеджирани по цена от 80 ВЕ. 10 тона от хеджираната позиция, които вече не са част от хеджиращото взаимоотношение, ще се отчитат в съответствие с изискванията за прекратяване на отчитане на хеджирането (вж. параграфи Б6.5.6—6.5.7 и Б6.5.22—Б6.5.28).

▼M53

Б6.5.21 Когато възстановява баланса на хеджиращо взаимоотношение, предприятието актуализира своя анализ на източниците на неефективност на хеджирането, които се очаква да повлияят на хеджиращото взаимоотношение по време на неговия (оставащ) срок (вж. параграфБ6.4.2). Документирането на хеджиращото взаимоотношение трябва да бъде съответно актуализирано.

Прекратяване на отчитане на хеджирането

Б6.5.22 Прекратяване на отчитане на хеджирането се прилага за бъдещи периоди от датата, на която съответните критерии вече не са изпълнени.

Б6.5.23 Предприятието не трябва да се отказва от определянето и по този начин да прекратява хеджиращо взаимоотношение, което:

а) все още отговаря на целта за управление на риска, въз основа на която то е изпълнило критериите за отчитане на хеджирането (т.е. предприятието продължава да преследва тази цел за управление на риска); и

б) продължава да отговаря на всички други съответни критерии (след като се вземе предвид всяко едно възстановяване на баланса на хеджиращото взаимоотношение, ако е приложимо).

Б6.5.24 За целите на настоящия стандарт стратегията на предприятието за управление на риска се разграничава от неговите цели за управление на риска. Стратегията за управление на риска се определя на най-високо равнище, на което предприятието определя начина, по който управлява своите рискове. В стратегиите за управление на риска обикновено се установяват рисковете, на които е изложено предприятието, и начинът, по който то реагира на тях. Стратегията за управление на риска обичайно се приема за по-дълъг период от време, като се позволява известна гъвкавост за реагиране на промени в обстоятелствата, настъпили по време на действието на стратегията (например различни равнища на лихвения процент или на цените на стоки, водещи до различна степен на хеджиране). Това обикновено е установено в документ от по-общ характер, който бива прилаган в цялото предприятие чрез политики, съдържащи по-конкретни насоки. И обратното, целта за управление на риска за хеджиращо взаимоотношение се прилага на равнище конкретно хеджиращо взаимоотношение. Тя се отнася до начина, по който конкретният хеджиращ инструмент, който е бил определен, бива използван за хеджиране на конкретната експозиция, която е била определена като хеджирана позиция. Следователно стратегията за управление на риска може да включва много различни хеджиращи взаимоотношения, чиито цели за управление на риска се отнасят до прилагането на тази съвкупна стратегия за управление на риска. Например:

а) предприятие използва стратегия за управление на своята лихвена експозиция по дългово финансиране, която определя за съвкупното предприятие интервали по отношение на комбинацията от финансиране при променлив и при фиксиран лихвен процент. Съгласно стратегията между 20 и 40 процента от дълга трябва да се поддържат при фиксирани лихвени проценти. Предприятието взема периодично решения относно начина на прилагане на тази стратегия (т.е. къде да се позиционира в рамките на интервала от 20 до 40 процента за експозиции с фиксиран лихвен процент) в зависимост от нивото на лихвените проценти. При ниски лихвени проценти предприятието ще определя фиксиран лихвен процент за по-голям дял от дълга отколкото ако лихвените проценти бяха високи. Дългът на предприятието е в размер на 100 ВЕ, от които 30 ВЕ са заменени с експозиция с фиксиран лихвен процент. Предприятието се възползва от ниските лихвени проценти и издава допълнителен дълг в размер на 50 ВЕ за финансиране на голяма инвестиция посредством емитиране на облигации с фиксиран лихвен процент. С оглед на ниските лихвени проценти предприятието решава да установи дела на

▼M53

своята експозиция с фиксиран лихвен процент като 40 процента от общия дълг, като намали с 20 ВЕ обема на експозицията с променлив лихвен процент, която преди това е хеджирало, вследствие на което размерът на експозицията с фиксиран лихвен процент става 60 ВЕ. В тази ситуация стратегията за управление на риска остава сама по себе си непроменена. От друга страна обаче се е променил начинът, по който предприятието прилага тази стратегия, което означава, че целта за управлението на риска се е променила по отношение на 20 ВЕ от експозицията с променлив лихвен процент, която е била преди това хеджирана (т.е. на равнище хеджиращо взаимоотношение). Следователно в тази ситуация отчитането на хеджирането трябва да бъде прекратено по отношение на 20 ВЕ от хеджираната преди това експозиция с променлив лихвен процент. Това би могло да включва намаляване на позицията в суапа с 20 ВЕ от номиналната стойност, но в зависимост от обстоятелствата предприятието би могло да запази обема на този суап и например да го използва за хеджиране на друга експозиция или да го прехвърли в търговския портфейл. Обратно, ако предприятието вместо това замени част от новия си дълг с фиксиран лихвен процент с експозиция с променлив лихвен процент, отчитането на хеджирането ще трябва да бъде продължено за хеджираната преди това експозиция с променлив лихвен процент;

б) някои експозиции произтичат от позиции, които често се променят, например лихвеният риск на открит портфейл от дългови инструменти. Добавянето на нови дългови инструменти и отписването на дългови инструменти променят постоянно тази експозиция (т.е. не става въпрос за изтичане на срока на позиция, която падежира). Това е динамичен процес, при който както експозицията, така и хеджиращите инструменти, използвани за нейното управление, често се променят. Следователно предприятие с подобна експозиция често коригира хеджиращите инструменти, използвани за управление на лихвения риск, поради промени на експозицията. Например, дългови инструменти с остатъчен срок до падежа от 24 месеца са определени като хеджирана позиция по отношение на лихвения риск за 24 месеца. Същата процедура се прилага и по отношение на други времеви интервали или срокове до падеж. След кратък период от време предприятието прекратява всички, някои или част от определените преди това хеджиращи взаимоотношения за срокове до падеж и определя нови хеджиращи взаимоотношения за срокове до падеж въз основа на техния размер и съществуващите към момента хеджиращи инструменти. Прекратяването на отчитането на хеджирането в тази ситуация се дължи на факта, че тези хеджиращите взаимоотношения са установени по такъв начин, че предприятието разглежда нов хеджиращ инструмент и нова хеджирана позиция, а не хеджиращия инструмент и хеджираната позиция, които са били определени преди това. Стратегията за управление на риска не се променя, но по отношение на тези, определени преди това хеджиращи взаимоотношения, които вече не съществуват като такива, не се прилага цел за управлението на риска. Прекратяването на отчитането на хеджирането в тази ситуация се прилага за степента, до която се е променила целта за управление на риска. Това зависи от положението, в което се намира предприятието, и може например да засяга всички или само някои хеджиращи взаимоотношения от срока до падежа или само част от хеджиращо взаимоотношение;

в) предприятие използва стратегия за управление на риска, чрез която управлява валутния риск по прогнозни продажби и произтичащите от тях вземания. В рамките на тази стратегия предприятието управлява валутния риск като конкретно хеджиращо взаимоотношение единствено до момента на признаване на вземането. След това предприятието вече не управлява валутния риск въз основа на това конкретно хеджиращо взаимоотношение. Вместо това то управлява

▼M53

съвместно валутния риск по вземания, задължения и деривативи (които не са свързани с прогнозни сделки, които все още не са окончателно уредени), деноминирани в една и съща чуждестранна валута. За счетоводни цели това представлява „естествено“ хеджиране, тъй като печалбите и загубите от хеджирането на валутния риск по всички тези позиции биват незабавно признати в печалбата или загубата. Следователно за счетоводни цели, ако хеджиращото взаимоотношение се определя за периода до датата на плащането, то трябва да бъде прекратено, когато вземането бъде признато, тъй като целта за управление на риска по първоначалното хеджиращо взаимоотношение вече не е приложима. Валутният риск вече се управлява съгласно същата стратегия, но вече на различна основа. Обратно, ако предприятието е следвало различна цел за управление на риска и е управлявало валутния риск като непрекъснато хеджиращо взаимоотношение по отношение конкретно на размера на тези прогнозни продажби и произтичащите от тях вземания до датата на уреждане, отчитането на хеджирането ще продължи до тази дата.

Б6.5.25 Прекратяването на счетоводното отчитане на хеджирането може да засяга:

а) хеджиращото взаимоотношение в неговата цялост; или

б) само част от хеджиращото взаимоотношение (което означава, че счетоводното отчитане на хеджирането продължава да се прилага за остатъчното хеджиращо взаимоотношение).

Б6.5.26 Хеджиращо взаимоотношение се прекратява в неговата цялост, когато престава като цяло да отговаря на съответните критерии. Например:

а) хеджиращото взаимоотношение вече не отговаря на целта за управление на риска, въз основа на която то е изпълнило критериите за счетоводно отчитане на хеджирането (т.е. предприятието вече не преследва тази цел за управление на риска);

б) хеджиращият инструмент или инструменти са били продадени или прекратени (във връзка с целия обем, който е част от хеджиращото взаимоотношение); или

в) вече не съществува икономическа връзка между хеджираната позиция и хеджиращия инструмент или ефектът от кредитния риск започва да доминира над промените в стойността, произтичащи от тази икономическа връзка.

Б6.5.27 Част от хеджиращо взаимоотношение се прекратява (счетоводното отчитане на хеджирането продължава да се прилага за остатъчното хеджиращо взаимоотношение), когато само част от хеджиращото взаимоотношение престава да отговаря на съответните критерии. Например:

а) при възстановяване на баланса на хеджиращото взаимоотношение коефициентът на хеджиране може да бъде коригиран по такъв начин, че част от обема на хеджираната позиция вече да не участва в хеджиращото взаимоотношение (вж. параграф Б6.5.20); следователно счетоводното отчитане на хеджирането се прекратява единствено за обема на хеджираната позиция, която вече не е част от хеджиращото взаимоотношение; или

б) когато част от обема на хеджираната позиция, която е (или е компонент от) прогнозна сделка, е малко вероятно да настъпи, счетоводното отчитане на хеджирането се прекратява единствено за обема на хеджираната позиция, чието настъпване вече не е много вероятно. Въпреки това, ако в миналото предприятието е определило хеджиране на прогнозни сделки и впоследствие е установило, че съответните прогнозни сделки вече не се очаква да възникнат, това поставя под съмнение способността на предприятието да предсказва точно прогнозните сделки, когато то предприема такива стъпки. Това оказва влияние върху оценката на това дали подобни прогнозни сделки са много вероятни (вж. параграф 6.3.3) и следователно дали отговарят на критериите за хеджирани позиции.

▼M53

Б6.5.28 Предприятието може да определи ново хеджиращо взаимоотношение, което включва хеджиращия инструмент или хеджираната позиция на предходно хеджиращо взаимоотношение, по отношение на което счетоводното отчитане на хеджирането е било (частично или изцяло) прекратено. Това представлява повторно инициране, а не продължаване на хеджиращо взаимоотношение. Например:

а) кредитното качество на хеджиращ инструмент се влошава толкова силно, че предприятието го заменя с нов хеджиращ инструмент. Това означава, че първоначалното хеджиращо взаимоотношение не изпълнява целта за управление на риска и поради това се прекратява в неговата цялост. Новият хеджиращ инструмент е определен като хеджиране на същата експозиция, която преди това е била хеджирана, и представлява ново хеджиращо взаимоотношение. Следователно промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция се измерват от и чрез позоваване на датата на определяне на новото хеджиращо взаимоотношение, а не от датата, на която е определено първоначалното хеджиращо взаимоотношение;

б) хеджиращо взаимоотношение се прекратява преди края на срока му. Хеджиращият инструмент в това хеджиращо взаимоотношение може да бъде определен като хеджиращ инструмент в друго хеджиращо взаимоотношение (например когато при възстановяване на баланса се коригира коефициентът на хеджиране чрез увеличаване на обема на хеджиращия инструмент или когато се определя напълно ново хеджиращо взаимоотношение).

Отчитане на времевата стойност на опции

Б6.5.29 Може да се счита, че опция е свързана с определен времеви период, защото нейната времева стойност представлява такса за предоставената защита на притежателя на опцията за определен период от време. Аспектите, които следва обаче да бъдат отчетени, когато се определя дали опцията хеджира сделка или хеджирана позиция, свързана с времеви период, са характеристиките на съответната хеджирана позиция, включително кога и по какъв начин тя оказва влияние върху печалбата или загубата. Следователно предприятието оценява вида на хеджираната позиция (виж параграф 6.5.15, буква а) въз основа на естеството на хеджираната позиция (независимо от това дали хеджиращото взаимоотношение е хеджиране на паричен поток или хеджиране на справедлива стойност):

а) времевата стойност на опция се отнася за хеджирана позиция, свързана със сделка, ако естеството на хеджираната позиция е сделка, за която времевата стойност има характеристиките на разходи по тази сделка. Пример за това е, когато времевата стойност на опцията се отнася за хеджирана позиция, която води до признаването на позиция, чиято първоначална оценка включва разходите по сделката (например предприятие хеджира покупка на стока, независимо дали става дума за прогнозна сделка, или твърд ангажимент, срещу риск, свързан с цените на стоките, и включва разходите по сделката в първоначалната оценка на материалните запаси). Вследствие на включването на времевата стойност на опцията в първоначалната оценка на конкретната хеджирана позиция, времевата стойност оказва влияние върху печалбата или загубата по същото време както тази хеджирана позиция. Аналогично, предприятие, което хеджира продажбата на стока, независимо дали става дума за прогнозна сделка или твърд ангажимент, би включило времевата стойност на опцията като част от разходите, свързани с продажбата (следователно времевата стойност ще бъде призната в печалбата или загубата в същия период, както приходите от хеджираната продажба);

▼**M53**

б) времевата стойност на опцията се отнася за хеджирана позиция, свързана с времеви период, ако естеството на хеджираната позиция е такова, че времевата стойност има характеристиките на разход за получаване на защита срещу риск за определен период от време (но хеджираната позиция не води до сделка, която включва концепцията за разходи по сделката в съответствие с буква а). Например, ако материални запаси от стоки бъдат хеджирани срещу намаляване на справедливата стойност в продължение на шест месеца, като се използва стокова опция със съответната продължителност, времевата стойност на опцията ще бъде отнесена към печалбата или загубата (т.е. амортизирана на систематична и рационална основа) през този шестмесечен период. Друг пример е хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност, която се хеджира за 18 месеца чрез валутна опция, което би довело до разпределяне на времевата стойност на опцията през този осемнадесетмесечен период.

Б6.5.30 Характеристиките на хеджираната позиция, включително по какъв начин и кога хеджираната позиция оказва влияние върху печалбата или загубата, също оказват влияние върху периода, през който се амортизира времевата стойност на опцията, която хеджира хеджирана позиция, свързана с времеви период, която съответства на периода, през който вътрешната стойност на опцията може да окаже влияние върху печалбата или загубата в съответствие със счетоводното отчитане на хеджирането. Например, ако лихвена опция („таван“) се използва за осигуряване на защита срещу увеличаването на разходите за лихви по облигации с плаващ лихвен процент, времевата стойност на този таван се амортизира в печалбата или загубата през същия период, през който всяка вътрешна стойност на опцията би оказала влияние върху печалбата или загубата:

а) ако с „тавана“ се хеджира увеличаване на лихвените проценти за първите три години от общо петгодишния срок на облигация с плаващ лихвен процент, времевата стойност на този „таван“ се амортизира през първите три години; или

б) ако „таванът“ е опция с отложено начало, с която се хеджират увеличения на лихвените проценти за втората и третата година от общо петгодишния срок на облигация с плаващ лихвен процент, времевата стойност на този „таван“ се амортизира през втората и третата година.

Б6.5.31 Счетоводното отчитане на времевата стойност на опциите в съответствие с параграф 6.5.15 също се прилага по отношение на комбинацията от закупена и издадена опция (една пут опция и една кол опция), чиято времева стойност към датата на определяне като хеджиращ инструмент е била нула (наричан обикновено „диапазон с нулеви разходи“). В този случай предприятието признава всички промени на времевата стойност в друг всеобхватен доход, въпреки че кумулативната промяна във времевата стойност за целия срок на хеджиращото взаимоотношение е нула. Следователно, ако времевата стойност на опцията се отнася за:

а) хеджирана позиция, свързана със сделка, размерът на времевата стойност в края на хеджиращото взаимоотношение, който коригира хеджираната позиция или който се прекласифицира в печалбата или загубата (вж. параграф 6.5.15, буква б), ще бъде нула;

б) хеджирана позиция, свързана с времеви период, разходите за амортизация, свързани с времевата стойност, са равни на нула.

▼**M53**

Б6.5.32 Счетоводното отчитане на времевата стойност на опциите в съответствие с параграф 6.5.15 се прилага само дотолкова, доколкото времевата стойност се отнася за хеджираната позиция (съгласувана времева стойност). Времевата стойност на опцията се отнася за хеджираната позиция, ако основните характеристики на опцията (като номинална стойност, срок и основен актив) са съгласувани с хеджираната позиция. Следователно, ако основните характеристики на опцията и на хеджираната позиция не са напълно съгласувани, предприятието определя съгласувана времева стойност, т.е. каква част от времевата стойност, включена в премията (действителна времева стойност), се отнася за хеджираната позиция (и поради това следва да бъде третирана в съответствие с параграф 6.5.15). Предприятието определя съгласуваната времева стойност въз основа на оценка на опцията, чиито основни характеристики биха съответствали напълно на хеджираната позиция.

Б6.5.33 Ако действителната времева стойност и съгласуваната времева стойност се различават, предприятието определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал в съответствие с параграф 6.5.15, както следва:

а) ако в началото на хеджиращото взаимоотношение действителната времева стойност е по-голяма от съгласуваната времева стойност, предприятието:

i) определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал, въз основа на съгласуваната времева стойност; и

ii) отчита разликите в промените на справедливата стойност между двете времеви стойности в печалбата или загубата;

б) ако в началото на хеджиращото взаимоотношение действителната времева стойност е по-малка от съгласуваната времева стойност, предприятието определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал, като ползва по-ниската от кумулативната промяна в справедливата стойност на:

i) действителната времева стойност; и

ii) съгласуваната времева стойност.

Всяка останала част от промяната в справедливата стойност на действителната времева стойност се признава в печалбата или загубата.

Отчитане на форуърдния елемент на форуърдни договори и основен спред на чуждестранна валута на финансови инструменти

Б6.5.34 Може да се счита, че форуърден договор е свързан с определен времеви период, защото неговият форуърден елемент представлява такса за определен период от време (което е остатъчният срок, за които той е определен). Аспектите, които следва обаче да бъдат отчетени, когато се определя дали хеджиращият инструмент хеджира сделка или хеджирана позиция, свързана с времеви период, са характеристиките на съответната хеджирана позиция, включително кога и по какъв начин тя оказва влияние върху печалбата или загубата. Следователно предприятието оценява вида на хеджираната позиция (виж параграф 6.5.15, буква а) и параграф 6.5.16) въз основа на естеството на хеджираната позиция (независимо от това дали хеджиращото взаимоотношение е хеджиране на паричен поток,или хеджиране на справедлива стойност):

▼M53

а) форуърдният елемент на форуърден договор се отнася за хеджирана позиция, свързана със сделка, ако естеството на хеджираната позиция е сделка, за която форуърдният елемент има характеристиките на разходи по тази сделка. Пример за това е, когато форуърдният елемент се отнася за хеджирана позиция, която води до признаването на позиция, чиято първоначална оценка включва разходите по сделката (например предприятие хеджира покупка на материални запаси, деноминирана в чуждестранна валута, независимо дали става дума за прогнозна сделка или твърд ангажимент, срещу валутен риск и включва разходите по сделката в първоначалната оценка на материалните запаси). Вследствие на включването на форуърдния елемент в първоначалната оценка на конкретната хеджирана позиция, форуърдният елемент оказва влияние върху печалбата или загубата по същото време както тази хеджирана позиция. Аналогично, предприятие, което хеджира продажбата на стока, деноминирана в чуждестранна валута, срещу валутен риск, независимо дали става дума за прогнозна сделка или твърд ангажимент, би включило форуърдния елемент като част от разходите, свързани с продажбата (следователно форуърдният елемент ще бъде признат в печалбата или загубата в същия период, както приходите от хеджираната продажба);

б) форуърдният елемент на форуърден договор се отнася за хеджирана позиция, свързана с времеви период, ако естеството на хеджираната позиция е такова, че форуърдният елемент има характеристиките на разход за получаване на защита срещу риск за определен период от време (но хеджираната позиция не води до сделка, която включва концепцията за разходи по операцията в съответствие с буква а). Например, ако материални запаси от стоки бъдат хеджирани срещу промени на справедливата стойност в продължение на шест месеца, като се използва стоков форуърден договор със съответната продължителност, форуърдният елемент на форуърдния договор ще бъде отнесен към печалбата или загубата (т.е. амортизирана на систематична и рационална основа) през този шестмесечен период. Друг пример е хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност, която се хеджира за 18 месеца чрез валутен форуърден договор, което би довело до разпределяне на форуърдния елемент на форуърдния договор през този осемнадесетмесечен период.

Б6.5.35 Характеристиките на хеджираната позиция, включително по какъв начин и кога хеджираната позиция оказва влияние върху печалбата или загубата, също оказват влияние върху периода, през който се амортизира форуърдният елемент на форуърдния договор, който хеджира хеджирана позиция, свързана с времеви период, която е през периода, за който се отнася форуърдният елемент. Например, ако чрез форуърден договор се хеджира експозицията към риск от променливост в тримесечните лихвени проценти за тримесечен период, който започва след шест месеца, форуърдният елемент се амортизира през периода, обхващащ от седмия до деветия месец.

Б6.5.36 Счетоводното отчитане на форуърдния елемент на форуърден договор в съответствие с параграф 6.5.16 също се прилага, ако към датата, на която форуърдният договор е определен като хеджиращ инструмент, форуърдният елемент е равен на нула. В този случай предприятието признава всички промени в справедливата стойност, дължащи се на форуърдния елемент, в друг всеобхватен доход, въпреки че кумулативната промяна в справедливата стойност, дължаща се на форуърдния елемент, за целия срок на хеджиращото взаимоотношение е нула. Следователно, ако форуърдният елемент на форуърден договор се отнася за:

а) хеджирана позиция, свързана със сделка, размерът по отношение на форуърдния елемент в края на хеджиращото взаимоотношение, който коригира хеджираната позиция или който се прекласифицира в печалбата или загубата (вж. параграф 6.5.15, буква б и параграф 6.5.16), ще бъде нула;

▼**M53**

б) хеджирана позиция, свързана с времеви период, амортизационната сума, свързана с форуърдния елемент, е нула.

Б6.5.37 Счетоводното отчитане на форуърдния елемент на форуърден договор в съответствие с параграф 6.5.16 се прилага само дотолкова, доколкото форуърдният елемент се отнася за хеджираната позиция (съгласуван форуърден елемент). Форуърдният елемент на форуърден договор се отнася за хеджираната позиция, ако основните характеристики на форуърдния договор (като номинална стойност, срок и основен актив) са съгласувани с хеджираната позиция. Следователно, ако основните характеристики на форуърдния договор и на хеджираната позиция не са напълно съгласувани, предприятието определя съгласуван форуърден елемент, т.е. каква част от форуърдния елемент, включена във форуърдния договор (действителен форуърден елемент), се отнася за хеджираната позиция (и поради това следва да бъде третирана в съответствие с параграф 6.5.16). Предприятието определя съгласувания форуърден елемент въз основа на оценка на форуърден договор, чиито основни характеристики биха съответствали напълно на хеджираната позиция.

Б6.5.38 Ако действителният форуърден елемент и съгласуваният форуърден елемент се различават, предприятието определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал в съответствие с параграф 6.5.16, както следва:

а) ако в началото на хеджиращото взаимоотношение абсолютната стойност на действителния форуърден елемент е по-голяма от тази на съгласувания форуърден елемент, предприятието:

i) определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал, въз основа на съгласувания форуърден елемент; и

ii) отчита разликите в промените на справедливата стойност между двата форуърдни елемента в печалбата или загубата;

б) ако в началото на хеджиращото взаимоотношение абсолютната стойност на действителния форуърден елемент е по-малка от тази на съгласувания форуърден елемент, предприятието определя сумата, която се натрупва в отделен компонент на собствения капитал, като ползва по-ниската от кумулативната промяна в справедливата стойност на:

i) абсолютната стойност на действителния форуърден елемент; и

ii) абсолютната стойност на съгласувания форуърден елемент.

Всяка останала част от промяната в справедливата стойност на действителния форуърден елемент се признава в печалбата или загубата.

Б6.5.39 Когато предприятие отделя основния спред на чуждестранна валута от даден финансов инструмент и го изключва от определянето на този финансов инструмент като хеджиращ инструмент (вж. параграф 6.2.4, буква б), насоките за приложение в параграфи Б6.5.34—Б6.5.38 се прилагат за основния спред на чуждестранна валута по същия начин, както по отношение на форуърдния елемент на форуърден договор.

▼M53

Хеджиране на група от позиции (раздел 6.6)

Хеджиране на нетна позиция

Условия за счетоводно отчитане на хеджирането и определяне на нетна позиция

Б6.6.1 Нетна позиция отговаря на условията за счетоводно отчитане на хеджирането само ако предприятието хеджира на нетна основа за целите на управлението на риска. Дали предприятието извършва такова хеджиране представлява фактическо обстоятелство (не само твърдение или документация). Следователно предприятието не може да прилага отчитане на хеджиране на нетна основа единствено с оглед постигане на конкретни счетоводни резултати, ако това би било в противоречие с неговия подход за управление на риска. Хеджирането на нетна позиция трябва да бъде част от установената стратегия за управление на риска, която обикновено бива одобрена от ключовия управленски персонал, както е определено в МСС 24.

Б6.6.2 Например, предприятие А, чиято функционална валута е неговата местна валута, е поело твърд ангажимент да плати 150 000 ЧВЕ за рекламни разходи след девет месеца и твърд ангажимент да продаде готови стоки за 150 000 ЧВЕ след 15 месеца. Предприятие А сключва валутен дериватив, който се урежда след девет месеца и съгласно който то получава 100 ЧВЕ и плаща70 ВЕ. Предприятие А няма други експозиции към ЧВЕ. Предприятие А не управление валутния си риск на нетна основа. Следователно, предприятие А не може да прилага счетоводно отчитане на хеджирането за хеджиращо взаимоотношение между валутен дериватив и нетна позиция от 100 ЧВЕ (състояща се от 150 000 ЧВЕ по твърдия ангажимент за покупка — например на рекламни услуги — и 149 900 ЧВЕ (от 150 000 ЧВЕ) по твърдия ангажимент за продажба) за период от девет месеца.

Б6.6.3 Ако предприятие А бе управлявало валутния риск на нетна основа и не бе сключило валутен дериватив (тъй като той увеличава неговата експозиция към валутен риск, вместо да я намалява), тогава предприятието би било в естествена хеджирана позиция в продължение на девет месеца. Обикновено тази хеджирана позиция няма да бъде отразена във финансовите отчети, тъй като сделките биват признати през различни бъдещи отчетни периоди. Нулевата нетна позиция би отговаряла на условията за счетоводно отчитане на хеджирането само ако са спазени условията по параграф 6.6.6.

Б6.6.4 Когато група от позиции, които представляват нетна позиция, е определена като хеджирана позиция, предприятието определя съвкупната група от позиции, която включва позициите, които могат да съставляват нетната позиция. На предприятието не се позволява да определя дадена неспецифична абстрактна сума от нетна позиция. Например, предприятие е поело група от твърди ангажименти за продажба след девет месеца за 100 ЧВЕ и група от твърди ангажименти за покупка след 18 месеца за 120 ЧВЕ. Предприятието не може да определи абстрактна сума на нетна позиция до 20 ЧВЕ. Вместо това то трябва да определи брутния размер на покупките и брутния размер на продажбите, които заедно водят до хеджираната нетна позиция. Предприятието определя брутните позиции, които водят до нетната позиция, по такъв начин, че предприятието да е в състояние да спазва изискванията за счетоводно отчитане на отговарящи на критериите хеджиращи взаимоотношения.

Прилагане на изискванията за ефективност на хеджирането по отношение на хеджирането на нетна позиция

Б6.6.5 Когато определя дали изискванията за ефективност на хеджирането по параграф 6.4.1, буква в) са изпълнени по отношение на хеджирането на нетна позиция, предприятието разглежда промените в стойността на позициите в нетната позиция, които имат подобен ефект както хеджиращия инструмент, заедно с

▼M53

промяната в справедливата стойност на хеджиращия инструмент. Например, предприятие е поело група от твърди ангажименти за продажба след девет месеца за 100 ЧВЕ и група от твърди ангажименти за покупка след 18 месеца за 120 ЧВЕ. То хеджира валутния риск на нетната позиция от 20 ЧВЕ чрез използване на форуърден договор за обмен на валута за 20 ЧВЕ. Когато определя дали изискванията за ефективност на хеджирането по параграф 6.4.1, буква в) са изпълнени, предприятието взема предвид връзката между:

а) промяната на справедливата стойност на форуърдния договор за обмен на валута заедно със свързаните с валутния риск промени в стойността на твърдите ангажименти за продажба; и

б) свързаните с валутния риск промени в стойността на твърдите ангажименти за покупка.

Б6.6.6 Аналогично, ако в примера по параграф Б6.6.5 предприятието бе имало нулева нетна позиция, то ще вземе предвид връзката между свързаните с валутния риск промени в стойността на твърдите ангажименти за продажба и свързаните с валутния риск промени в стойността на твърдите ангажименти за покупка, когато определя дали изискванията за ефективност на хеджирането по параграф 6.4.1, буква в) са изпълнени.

Хеджиране на паричен поток, което представлява нетна позиция

Б6.6.7 Когато предприятие хеджира група от позиции с компенсиращи се рискови позиции (т.е. нетна позиция), условията за счетоводно отчитане на хеджирането зависят от вида на хеджирането. При хеджиране на справедлива стойност нетната позиция може да отговаря на критериите за хеджирана позиция. Ако обаче става въпрос за хеджиране на паричен поток, тогава нетната позиция може да отговаря на критериите за хеджирана позиция единствено ако това е хеджиране на валутен риск и при определянето на тази нетна позиция се посочва отчетен период, през който се очаква прогнозните сделки да окажат влияние върху печалбата или загубата, както и тяхното естество и размер.

Б6.6.8 Например, предприятие има нетна позиция с долен пласт от продажби на стойност 100 ЧВЕ и долен пласт от покупки на стойност 150 ЧВЕ. Както покупките, така и продажбите са деноминирани в една и съща чуждестранна валута. За да се уточни в достатъчна степен определянето на хеджираната нетна позиция, при първоначалното документиране на хеджиращото взаимоотношение предприятието определя, че продажбите могат да бъдат на продукт А или продукт Б и покупките могат да бъдат на машини от тип А, машини от тип Б и суровини от тип А. Предприятието също така посочва обемите на операциите и тяхното естество. Предприятието документира, че долният пласт от продажби (100 ЧВЕ) е съставен от прогнозен обем на продажби на първите 70 ЧВЕ от продукт А и първите 30 ЧВЕ от продукт Б. Ако се очаква тези обеми на продажби да окажат влияние върху печалбата или загубата в различни отчетни периоди, предприятието включва това в документацията, например първите 70 ЧВЕ от продажба на продукт А, които се очаква да окажат влияние върху печалбата или загубата през първия отчетен период, и първите 30 ЧВЕ от продажба на продукт Б, които се очаква да окажат влияние върху печалбата или загубата през втория отчетен период. Предприятието също така документира, че долният пласт на покупките (150 ЧВЕ) е съставен от покупки за първите 60 ЧВЕ на машини от тип А, първите 40 ЧВЕ на машини от тип Б и първите 50 ЧВЕ на суровини от тип А. Ако се очаква, че тези обеми на покупки

▼**M53**

ще окажат влияние върху печалбата или загубата в различни отчетни периоди, предприятието би включило в документацията разбивка на обема на покупките по отчетни периоди, през които се очаква те да окажат влияние върху печалбата или загубата (подобно на начина, по който документира обемите на продажби). Например, прогнозната сделка ще бъде посочена като:

а) първите 60 ЧВЕ за покупки на машини от тип А, които се очаква да окажат влияние върху печалбата или загубата от третия отчетен период през следващите десет отчетни периода;

б) първите 40 ЧВЕ за покупки на машини от тип Б, които се очаква да окажат влияние върху печалбата или загубата от четвъртия отчетен период през следващите двадесет отчетни периода; и

в) първите 50 ЧВЕ за покупки на суровини от тип А, които се очаква да бъдат получени през третия период и продадени, т.е. да окажат влияние върху печалбата или загубата в този и следващия отчетен период.

Уточняването на естеството на обемите на прогнозната сделка ще включва аспекти като амортизационен план за позициите на имоти, машини и съоръжения от един и същ вид, ако естеството на тези позиции е такова, че амортизационният план може да се различава в зависимост от начина, по който предприятието използва тези позиции. Например, ако използва позиции от машини от тип А в два различни производствени процеса, в резултат на което се прилагат методът на линейна амортизация в рамките на 10 отчетни периода и съответно методът на произведените единици, в своята документация на прогнозно закупеното количество на машини от тип А предприятието ще включи разбивка на този обем според прилагания амортизационен план.

Б6.6.9 При хеджиране на паричен поток на нетна позиция сумите, определени в съответствие с параграф 6.5.11, включват промените в стойността на позициите в нетната позиция, които имат подобен ефект както хеджиращия инструмент, заедно с промяната в справедливата стойност на хеджиращия инструмент. Промените в стойността на позициите в нетната позиция, които имат подобен ефект както хеджиращия инструмент, се признават само ако се отнасят до сделки, които са признати, например когато прогнозна продажба се признава като приход. Например, предприятие очаква да реализира група от много вероятни прогнозни продажби след девет месеца за 100 ЧВЕ и група от много вероятни прогнозни покупки след 18 месеца за 120 ЧВЕ. То хеджира валутния риск на нетната позиция от 20 ЧВЕ чрез използване на форуърден договор за обмен на валута за 20 ЧВЕ. Когато определя сумите, които са признати в резерва от хеджиране на паричен поток в съответствие с параграф 6.5.11, буква а) — параграф 6.5.11, буква б), предприятието сравнява:

а) промяната на справедливата стойност на форуърдния договор за обмен на валута заедно със свързаните с валутния риск промени в стойността на много вероятните прогнозни продажби; и

б) свързаните с валутния риск промени в стойността на много вероятните прогнозни покупки.

▼M53

Предприятието признава обаче само сумите, свързани с форуърдните валутни договори, докато много вероятните прогнозни сделки за продажба се признават във финансовите отчети, т.е. когато печалбите или загубите от тези прогнозни сделки бъдат признати (т.е. промяната в стойността, която се дължи на промяна на валутния курс между определянето на хеджиращото взаимоотношение и признаването на приходите).

Б6.6.10 Аналогично, ако в примера предприятието имаше нулева нетна позиция, то ще сравни свързаните с валутния риск промени в стойността на много вероятните прогнозни продажби със свързаните с валутния риск промени в стойността на много вероятните прогнозни покупки. Тези суми обаче се признават единствено след като съответните прогнозни сделки бъдат признати във финансовите отчети.

Пластове от групи от позиции, определени като хеджирани позиции

Б6.6.11 Поради същите причини както посочените в параграф Б6.3.19 при определянето на пластов компонент на групи от съществуващи позиции е необходимо да се установи конкретно номиналната стойност на групата от позиции, от които е определен хеджираният пластов компонент.

Б6.6.12 Хеджиращо взаимоотношение може да включва пластове от няколко различни групи от позиции. Например, при хеджиране на нетна позиция на група от активи и група от пасиви хеджиращото взаимоотношение може да включва комбинация от пластов компонент на група от активи и пластов компонент на група от пасиви.

Представяне на печалби или загуби от хеджиращия инструмент

Б6.6.13 Ако позициите са хеджирани заедно като група при хеджиране на паричен поток, те могат да окажат влияние върху различни статии в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход. Представянето на печалбите или загубите от хеджиране в този отчет зависи от групата от позиции.

Б6.6.14 Ако в групата от позиции липсват компенсиращи се рискови позиции (например група от разходи в чуждестранна валута, оказващи влияние върху различни статии в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход, които са хеджирани за валутен риск), то печалбите или загубите от прекласифицирания хеджиращ инструмент се разпределят по статиите, върху които хеджираните позиции оказват влияние. Това разпределение се извършва на систематична и рационална основа, като не трябва да води до брутно сумиране на нетната печалба или загуба, произтичаща от един хеджиращ инструмент.

Б6.6.15 Ако в групата от позиции има компенсиращи се рискови позиции (например група от деноминирани в чуждестранна валута продажби и разходи, хеджирани заедно за валутен риск), тогава предприятието представя печалбите или загубите от хеджиране в отделна статия в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход. Да разгледаме например хеджирането за валутен риск на нетна позиция от продажби в чуждестранна валута за 100 ЧВЕ и разходи в чуждестранна валута за 80 ЧВЕ, като се използва форуърден валутен договор за 20 ЧВЕ. Печалбата или загубата от форуърдния валутен договор, която е прекласифицирана от резерва от хеджиране на паричен поток в печалбата или загубата (когато нетната позиция оказва влияние върху печалбата или загубата), се представя в отделна статия от хеджираните продажби и разходи. Освен това, ако продажбите

▼M53

възникват през по-ранен период отколкото разходите, приходите от продажбите ще бъдат все пак измерени по обменния курс по спот сделки в съответствие с МСС 21. Свързаната печалба или загуба от хеджиране се представя в отделна статия, така че печалбата или загубата да отразява ефекта от хеджирането на нетната позиция, като се извършва съответната корекция на резерва от хеджиране на паричен поток. Когато хеджираните разходи оказват влияние върху печалбата или загубата в последващ период, хеджиращата печалба или загуба, призната преди в резерва от хеджиране на паричен поток по продажбите, се прекласифицира в печалбата или загубата и се представя като отделна статия от тези, които включват хеджирани разходи, които се измерват по обменния курс по спот сделки в съответствие с МСС 21.

Б6.6.16 С някои видове хеджиране на справедлива стойност не се цели основно да бъде компенсирана промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция, а по-скоро да бъдат преобразувани паричните потоци по хеджираната позиция. Например, предприятие хеджира справедливата стойност на дългов инструмент с фиксиран лихвен процент срещу лихвен риск посредством лихвен суап. С това хеджиране предприятието цели да преобразува паричните потоци, свързани с фиксирания лихвен процент, в парични потоци, свързани с плаващ лихвен процент. Тази цел е отразена в счетоводното отчитане на хеджиращото взаимоотношение чрез включване на начислената нетна лихва по лихвения суап в печалбата или загубата. При хеджиране на нетна позиция (например нетна позиция по актив с фиксиран лихвен процент и пасив с фиксиран лихвен процент) тази начислена нетна лихва трябва да се представи в отделна статия в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход. Целта е да се избегне брутното сумиране на нетни печалби или загуби по един инструмент с оглед компенсирането на брутните суми и признаването им в различни статии (по този начин например се избягва сумирането на нетни получени лихвени постъпления по един лихвен суап в брутни лихвени приходи и брутни лихвени разходи).

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ (ГЛАВА 7)

Преходни разпоредби (раздел 7.2)

Финансови активи, държани за търгуване

Б7.2.1 Към датата на първоначалното прилагане на настоящия стандарт предприятието трябва да определи дали целта на бизнес модела на предприятието за управление на всеки един от неговите финансови активи отговаря на условието в параграф 4.1.2, буква а) или на условието в параграф 4.1.2А, буква а), или дали даден финансов актив е допустим за избор в параграф 5.7.5. За тази цел предприятието определя дали финансови активи отговарят на дефиницията за държани за търгуване, все едно предприятието е закупило активите към датата на първоначалното прилагане.

Обезценка

Б7.2.2 При преминаването към МСФО предприятието следва да се стреми да определи приблизително кредитния риск при първоначалното признаване, като взема предвид цялата разумна и аргументирана информация, достъпна без извършване на излишни разходи или усилия. Към дата на преминаването към МСФО от предприятието не се изисква да предприеме изчерпателно търсене на информация, когато определя дали е настъпило значително увеличение на кредитния риск след първоначалното признаване. Ако предприятието не е в състояние да определи това без извършването на излишни разходи или усилия, се прилага параграф 7.2.20.

▼**M53**

Б7.2.3 Когато определя коректива за загуби по първоначално признати финансови инструменти (или кредитни ангажименти, или договори за финансова гаранция, по които предприятието е станало страна) преди датата на първоначално прилагане, както при преминаването, така и до отписването на тези позиции предприятието вземе предвид информацията, която се отнася до установяването или приблизителното определяне на кредитния риск при първоначално признаване. С оглед установяването или приблизителното определяне на кредитния риск предприятието може да използва вътрешна и външна информация, включително информация за портфейла, в съответствие с параграфи Б5.5.1—Б5.5.6.

Б7.2.4 Предприятие, което разполага с малко информация за отминали периоди, може да използва информацията от вътрешни доклади, статистически данни (които може да са били генерирани при вземане на решение за пускането на нов продукт), информацията за подобни продукти или опита на сходни групи за сравними финансови инструменти, ако е приложимо.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ (ДОПЪЛНЕНИЕ А)

Деривативи

БА.1 Типични примери за деривативи са фючърсните и форуърдните, суаповите и опционните договори. Дериватівът обикновено има условна стойност, която е количество валута, брой акции, брой тегловни единици или обем, или други единици, посочени в договора. Деривативният инструмент обаче не изисква от притежателя или издателя да инвестира или да получи условната стойност в началото на договора. В друг случай дериватівът би могъл да изисква фиксирано плащане или плащане на сума, която може да се промени (но не пропорционално на промяната в основния обект) в резултат от някакво бъдещо събитие, което не е свързано с условната стойност. Например, договор може да изисква фиксирано плащане на 1 000 ВЕ, ако шестмесечният LIBOR се увеличи със 100 базисни пункта. Този договор е дериватив, въпреки че не е посочена конкретно условна стойност.

БА.2 Дефиницията за дериватив в настоящия стандарт включва договори, които се уреждат брутно чрез доставката на основния обект (например форуърден договор за покупка на дългов инструмент с фиксиран лихвен процент). Предприятието може да има договор за покупка или продажба на нефинансова позиция, която може да бъде уредена нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти (например договор за покупка или продажба на стоки по фиксирана цена на бъдеща дата). Този договор е в обхвата на настоящия стандарт, освен ако не е бил сключен и не продължава да се държи за целите на доставката на нефинансовата позиция в съответствие с изискванията на предприятието за очаквана покупка, продажба или използване. Настоящият стандарт се прилага обаче към тези договори за изискванията на предприятието за очаквана покупка, продажба или използване, ако предприятието извърши определяне в съответствие с параграф 2.5 (вж. параграфи 2.4—2.7).

БА.3 Една от определящите характеристики на деривата е, че той е с първоначална нетна инвестиция, която е по-малка от тази, която би се изисквала за други видови договори, за които би се очаквало да отговорят по сходен начин на промените в пазарните фактори. Опционният договор отговаря на тази дефиниция, тъй като премията е по-малка от инвестицията, която би се изисквала за придобиването на основния финансов инструмент, с който е свързана опцията. Валутен суап, който изисква първоначална размяна на различни валути с равни справедливи стойности, отговаря на дефиницията, тъй като е с нулева първоначална нетна инвестиция.

▼**M53**

БА.4 Обичайната покупка или продажба води до ангажимент с фиксирана цена между датата на сделката и датата на уреждането, който отговаря на дефиницията за деривати. Поради краткия срок на ангажимента обаче, той не се признава като деривативен финансов инструмент. Вместо това настоящият стандарт предвижда специално счетоводно отчитане на такива обичайни договори (вж. параграфи 3.1.2 и Б3.1.3—Б3.1.6).

БА.5 Дефиницията за дериватив се отнася за нефинансови променливи, които не са специфични за страна по договора. Те включват индекс на загубите от земетресения в конкретен регион и индекс на температурите в конкретен град. Нефинансови променливи, които са специфични за страна по договора, включват възникването или липсата на пожар, който повреждa или унищожава актив на страна по договора. Промяната в справедливата стойност на нефинансов актив е специфична за собственика, ако справедливата стойност отразява не само промени в пазарните цени на такива активи (финансова променлива), но също и в състоянието на конкретния притежаван нефинансов актив (нефинансова променлива). Например, ако гаранция за остатъчната стойност на лек автомобил излага гаранта на риск от промени във физическото състояние на автомобила, промяната в тази остатъчната стойност е специфична за собственика на лекия автомобил.

Финансови активи и пасиви, държани за търгуване

Б.6 Търгуването обикновено отразява активно и често купуване и продаване, а финансовите инструменти, държани за търгуване, като цяло се използват с цел генериране на печалба от краткосрочни колебания в цените или дилърския марж.

БА.7 Финансовите пасиви, държани за търгуване, включват:

а) деривативни пасиви, които не се отчитат като хеджиращи инструменти;

б) задължения за предоставяне на финансови активи, взети назаем от продавач на къси позиции (т.е. предприятие, което продава финансови активи, които е взело назаем и още не притежава);

в) финансови пасиви, поети с намерение да бъдат изкупени обратно в близко бъдеще (например котиран дългов инструмент, който емитентът може да изкупи обратно в близко бъдеще в зависимост от промените в справедливата му стойност); и

г) финансови пасиви, които са част от портфейл от определени финансови инструменти, които се управляват заедно и за които има доказателства за скорошен модел на реализиране на краткосрочна печалба.

БА.8 Фактът, че даден пасив е използван за финансиране на търговски дейности, сам по себе си не прави пасива, държан за търгуване.

▼M32

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 10

Консолидирани финансови отчети

ЦЕЛ

1 Целта на настоящия МСФО е да установи принципи за представяне и изготвяне на консолидирани финансови отчети, когато дадено предприятие контролира едно или повече други предприятия.

Постигане на целта

▼M38

2 За постигане на посочената в параграф 1 цел настоящият МСФО:

▼M32

а) изисква предприятието (*предприятието майка*), което контролира едно или повече други предприятия (*дъщерни предприятия*), да представя консолидирани финансови отчети;

б) определя принципа на *контрол* и установява контрола като база за консолидиране;

▼M38

в) определя как се прилага принципът на контрол с цел да се установи дали даден инвеститор контролира предприятието, в което е инвестирано, и следователно трябва да консолидира това предприятие

г) определя изискванията за отчитане по отношение на изготвянето на консолидираните финансови отчети. както и

д) дава определение за инвестиционно предприятие и определя условията за изключение от изискването за консолидиране за някои дъщерни предприятия на инвестиционното предприятие.

▼M32

3 Настоящият МСФО не касае изискванията за отчитане на бизнес комбинации и тяхното въздействие върху консолидирането, включително репутацията, произтичаща от бизнес комбинацията (вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации*).

ОБХВАТ

▼M51

4 Предприятието майка представя консолидирани финансови отчети. Настоящият МСФО се прилага спрямо всички предприятия, с изключение на следните случаи:

а) предприятието майка не е задължено да представя консолидирани финансови отчети, ако отговаря на всички условия, посочени по-долу:

i) то е напълно притежавано дъщерно предприятие или е частично притежавано дъщерно предприятие на друго предприятия и всички други негови собственици, включително онези, които в друг случай нямат право на глас, са били информирани за това и не възразяват предприятието майка да не представя консолидирани финансови отчети;

ii) неговите дългови инструменти или инструменти на собствения капитал не се търгуват на публичен пазар (местна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари);

▼M51

iii) то не е предоставило, нито е в процес на предоставяне на финансовите си отчети пред комисия по ценните книжа или друг регулаторен орган за целите на емитиране на какъвто и да било клас инструменти на публичен пазар; както и

iv) неговото крайно или което и да било междинно предприятие изготвя финансови отчети, които са на разположение за публично ползване, отговарят на изискванията на МСФО и в които дъщерните предприятия са консолидирани или са оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с настоящия МСФО.

б) [заличен].

в) [заличен].

4А Настоящият МСФО не се прилага за планове за доходи след приключване на трудовите правоотношения или други планове за дългосрочни доходи на наети лица, за които се прилага МСС 19 „Доходи на наети лица“.

4Б Предприятие майка, което е инвестиционно предприятие, не представя консолидирани финансови отчети, ако от него се изисква, по силата на параграф 31 от настоящия МСФО, да оцени всички свои дъщерни предприятия по справедлива стойност в печалбата или загубата.

▼M32

Контрол

5 Инвеститорът, независимо от характера на неговото участие в предприятието (предприятието, в което е инвестирано), определя дали е предприятие майка, като преценява дали контролира предприятието, в което е инвестирано.

6 Инвеститорът контролира предприятието, в което е инвестирано, когато е изложен на или има права върху променливата възвръщаемост от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано, и има възможност да окаже въздействие върху тази възвръщаемост посредством своите правомощия в предприятието, в което е инвестирано.

7 Следователно инвеститорът контролира предприятието, в което е инвестирано, ако и само ако инвеститорът притежава всички от следните:

а) **правомощия в предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи 10—14);**

б) **излагане на или права върху променливите приходи от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи 15 и 16); както и**

в) **възможност да използва своите правомощия в предприятието, в което е инвестирано, за да окаже въздействие върху размера на възвръщаемостта на инвеститора (вж. параграфи 17 и 18).**

8 Когато преценява дали контролира дадено предприятие, в което е инвестирано, инвеститорът отчита всички факти и обстоятелства. Ако има факти и обстоятелства, сочещи, че има промени в един или повече от трите елемента на контрола, посочени в параграф 7, инвеститорът прави повторна преценка дали контролира предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б80—Б85).

9 Двама или повече инвеститори контролират съвместно дадено предприятие, в което е инвестирано, когато трябва да ръководят заедно съответните дейности. В такива случаи, поради факта, че нито един инвеститор не може да ръководи дейностите без сътрудничеството на другите, никой от инвеститорите не контролира самостоятелно предприятието, в което е инвестирано. Всеки инвеститор отчита своето дялово участие в предприятието, в което е инвестирано, в съответствие с приложимите МСФО, като МСФО 11 *Съвместни предприятия*, МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия* или МСФО 9 *Финансови инструменти.*

▼M32

Правомощия

10 Инвеститорът има правомощия в предприятието, в което е инвестирано, когато разполага със съществуващи права, които му дават възможност към дадения момент да ръководи *съответните дейности,* т.е. дейностите, които оказват съществено въздействие върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано.

11 Правомощията произтичат от права. Понякога преценяването на правомощията е лесно, например когато правомощията в предприятието, в което е инвестирано, са получени направо и само благодарение на правата на глас, осигурени от инструменти на собствения капитал като акции, и могат да бъдат преценени чрез разглеждане на правата на глас от тези дялови участия. В други случаи преценката ще е по-сложна и ще изисква разглеждането на повече от един фактор, например когато правомощията са резултат от едно или повече договорни споразумения.

12 Инвеститорът, който към момента може да ръководи съответните дейности, има правомощия дори ако неговите права да ръководи все още не са упражнени. Доказателствата, че инвеститорът е ръководил съответните дейности, могат да спомогнат за определянето на това дали инвеститорът има правомощия, но тези доказателства, сами по себе си, не са решаващи за определяне дали инвеститорът има правомощия в дадено предприятие, в което е инвестирано.

13 Ако двама или повече инвеститори притежават съществуващи права, които им дават възможност еднолично да ръководят различни съответни дейности, инвеститорът, който към момента може да ръководи дейностите, които в най-голяма степен засягат възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано, има правомощия в споменатото предприятие.

14 Инвеститорът може да има правомощия в дадено предприятие, в което е инвестирано, дори ако други предприятия притежават съществуващи права, които към момента им дават възможност да участват в управлението на съответните дейности, например когато друго предприятие има *значително влияние*. Въпреки това инвеститорът, който притежава само защитни права, няма правомощия в предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б26—Б28), и, следователно, не контролира споменатото предприятие.

Възвръщаемост

15 Инвеститорът е изложен на или има права върху променливата възвръщаемост от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано, когато възвръщаемостта на инвеститора от неговото участие може да варира като последица от резултатите на предприятието, в което е инвестирано. Възвръщаемостта на инвеститора може да бъде само положителна, само отрицателна или изцяло положителна и отрицателна.

16 Въпреки че само един инвеститор може да контролира дадено предприятие, в което е инвестирано, в разпределението на възвръщаемостта от споменатото предприятие може да участва повече от едно лице. Например притежателите на неконтролиращи участия могат да участват в печалбата или разпределенията на дадено предприятие, в което е инвестирано.

Връзка между правомощия и възвръщаемост

17 Инвеститорът контролира дадено предприятие, в което е инвестирано, ако инвеститорът не само има правомощия в споменатото предприятие и излагане на или права върху променливата възвръщаемост от неговото участие във въпросното предприятие, но също така има възможност да упражнява своите правомощия, за да оказва въздействие върху възвръщаемостта за инвеститора от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано.

▼M32

18 Следователно инвеститорът, който има права за вземане на решения, определя дали е принципал или агент. Инвеститорът, който в съответствие с параграфи Б58—Б72 е агент, не контролира предприятието, в което е инвестирано, когато упражнява правата за вземане на решения, които са му делегирани.

ИЗИСКВАНИЯ ЗА ОТЧИТАНЕ

19 Предприятието майка изготвя консолидирани финансови отчети, като прилага единни счетоводни политики за едни и същи сделки и други събития, станали при сходни обстоятелства.

20 Консолидирането на предприятието, в което е инвестирано, започва от датата, на която инвеститорът е придобил контрола върху споменатото предприятие, и се преустановява, когато инвеститорът загуби контрола върху предприятието, в което е инвестирано.

21 Параграфи Б86—Б93 съдържат насоки за изготвянето на консолидирани финансови отчети.

Неконтролиращи участия

22 Предприятието майка представя неконтролиращите участия в собствения капитал в консолидирания отчет за финансовото състояние, отделно от собствения капитал на собствениците на предприятието майка.

23 Промените в дяловото участие на предприятието майка в собствеността в дадено дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол от страна на предприятието майка върху дъщерното предприятие, представляват сделки със собствения капитал (т.е. сделки със собствениците в качеството им на собственици).

24 Параграфи Б94—Б96 съдържат насоки за отчитане на неконтролиращи участия в консолидираните финансови отчети.

Загуба на контрол

25 Ако дадено предприятие майка изгуби контрол върху дадено дъщерно предприятие, предприятието майка:

а) отписва активите и пасивите на бившето дъщерно предприятие от консолидирания отчет за финансовото състояние;

б) признава всяка запазена инвестиция в бившето дъщерно предприятие по нейната справедлива стойност към момента на загуба на контрола и впоследствие я отчита, заедно с всички суми, които са дължими от или на бившето дъщерно предприятие, в съответствие със съответните МСФО. Споменатата справедлива стойност се разглежда като справедливата стойност при първоначалното признаване на даден финансов актив в съответствие с МСФО 9 или, когато е целесъобразно, стойността при първоначалното признаване на дадена инвестиция в асоциирано предприятие или съвместно предприятие;

в) признава печалбата или загубата, свързана със загубата на контрол, относима към бившето контролиращо участие.

26 Параграфи Б97—Б99 определят насоки за отчитане на загубата на контрол.

▼M38

ОПРЕДЕЛЯНЕ ДАЛИ ДАДЕНО ПРЕДПРИЯТИЕ Е ИНВЕСТИЦИОННО ПРЕДПРИЯТИЕ

27 **Предприятието майка определя дали представлява инвестиционно предприятие. Инвестиционно предприятие е предприятие, което:**

а) … получава финансиране от един или повече инвеститори с цел предоставяне на този/тези инвеститор(и) услуги по управление на инвестиции;

б) … поема ангажимент пред съответния/съответните инвеститор(и), че неговата стопанска цел е инвестиране на средства единствено за постигане на възвръщаемост от увеличаването на стойността на капитала, от дохода от инвестиции, или и от двете; както и

в) измерва и оценява резултатността на почти всички свои инвестиции на базата на справедливата стойност.

Параграфи Б85А – Б85М дават съответните насоки за прилагане.

28 При преценката дали отговаря на определението, посочено в параграф 27, предприятието взема под внимание дали притежава следните характерни черти на инвестиционно предприятие:

а) … има повече от една инвестиция (вж. параграфи Б85О – Б85П);

б) … има повече от един инвеститор (вж. параграфи Б85Р – Б85Т);

в) има инвеститори, които не са свързани лица спрямо предприятието (вж. параграфи Б85У – Б85Ф); както и

г) има дялово участие под формата на собствен капитал или подобни участия (вж. параграфи Б85Х – Б85Ц).

Отсъствието на някоя от тези характерни черти не лишава непременно предприятието от възможността да бъде определено като инвестиционно предприятие. Инвестиционно предприятие, което не притежава всички тези характерни черти, предоставя допълнителното оповестяване, изисквано по параграф 9А от МСФО 12 *Оповестяване на дялове в други предприятия*.

29 Ако фактите и обстоятелствата показват, че са налице промени на един или няколко от трите елемента, които съставляват определението за инвестиционно предприятие, както е посочено в параграф 27, или в типичните характеристики на инвестиционно предприятие, както е посочено в параграф 28, предприятието майка прави нова преценка дали представлява инвестиционно предприятие.

30 Предприятие майка, което или престава да бъде инвестиционно предприятие, или става инвестиционно предприятие, отчита промяната в своя статут за бъдещи периоди – от датата, на която възниква промяната на статута (вж. параграфи Б100 – Б101).

ИНВЕСТИЦИОННИ ПРЕДПРИЯТИЯ: ИЗКЛЮЧЕНИЕ ОТ ИЗИСКВАНЕТО ЗА КОНСОЛИДАЦИЯ

31 **С изключение на посоченото в параграф 32, инвестиционното предприятие не консолидира своите дъщерни предприятия или не прилага МСФО 3, когато получава контрол над друго предприятие. Вместо това инвестиционното предприятие оценява инвестицията в дъщерно предприятие по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9 ([1]).**

([1]) В параграф В7 от МСФО 10 Консолидирани финансови отчети се посочва „Ако предприятието прилага настоящия МСФО, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване в настоящия МСФО на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване“

▼**M51**

32 Независимо от изискването в параграф 31, ако инвестиционно предприятие има дъщерно предприятие, което само по себе си не е инвестиционно предприятие и чиято главна цел и предмет на дейност е да предоставя услуги, свързани с инвестиционната му дейност (вж. параграфи Б85В—Б85Д), то консолидира това дъщерно предприятие в съответствие с параграфи 19—26 от настоящия МСФО и прилага изискванията на МСФО 3 към придобиването на подобни дъщерни предприятия.

▼**M38**

33 Предприятието майка на инвестиционно предприятие консолидира всички предприятия, над които има контрол, включително тези, които са контролирани чрез дъщерно инвестиционно предприятие, освен ако самото предприятие майка е инвестиционно предприятие.

▼**M32**

Допълнение А

Дефинирани термини

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Консолидирани финансови отчети	Финансовите отчети на дадена **група,** в които активите, пасивите, собственият капитал, приходите, разходите и паричните потоци на **предприятието майка** и на неговите **дъщерни предприятия** са представени като такива на едно стопанско предприятие.
Контрол върху предприятие, в което е инвестирано	Инвеститорът контролира предприятието, в което е инвестирано, когато инвеститорът е изложен на или има права върху променливата възвръщаемост от неговото участие в споменатото предприятие и може да оказва въздействие върху тази възвръщаемост посредством неговите правомощия в предприятието, в което е инвестирано.
Предприятие с права за вземане на решения	Предприятие с права за вземане на решения, което е или принципал, или агент на други лица.
Група	**Предприятието майка** и неговите **дъщерни предприятия**.

▼**M38**

инвестиционно предприятие	Предприятие, което: а) … получава финансиране от един или повече инвеститори с цел предоставяне на този/тези инвеститор(и) услуги по управление на инвестиции; б) … поема ангажимент пред съответния/съответните инвеститор(и), че неговата стопанска цел е инвестиране на средства единствено за постигане на възвръщаемост от увеличаването на стойността на капитала, от дохода от инвестиции, или и от двете; както и в) измерва и оценява резултатността на почти всички свои инвестиции на базата на справедливата стойност.

▼**M32**

Неконтролиращо участие	Собствен капитал в **дъщерно предприятие,** който не е относим, било то пряко или непряко, към **предприятие майка**.
Предприятие майка	Предприятие, което **контролира** едно или повече предприятия.
Правомощия	Съществуващи права, които предоставят възможност към момента да се ръководят **съответните дейности**.
Защитни права	Права, чието предназначение е да защитават интереса на лицето, което ги притежава, без да му дават правомощия в предприятието, за което се отнасят тези права.
Съответни дейности	За целите на настоящия МСФО съответните дейности са дейности на предприятието, в което е инвестирано, които оказват съществено въздействие върху възвръщаемостта на споменатото предприятие.
Права за отстраняване	Права за лишаване на предприятието с права за вземане на решения от неговите правомощия да взема решения.
Дъщерно предприятие	Предприятие, което се контролира от друго предприятие.

Следните термини са дефинирани в МСФО 11, МСФО 12 *Оповестяване на дялови участия в други предприятия*, МСС 28 (изменен през 2011 г.) или МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* и се използват в настоящия МСФО със значенията, уточнени в споменатите МСФО:

— асоциирано предприятие,

— дялово участие в друго предприятие,

— съвместно предприятие,

— ключов ръководен персонал,

— свързано лице,

— значително влияние.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. В него се описва прилагането на параграфи 1—26 и то е със същата сила като останалите части от МСФО.

Б1 Примерите в настоящото допълнение описват хипотетични ситуации. Въпреки че някои аспекти на примерите могат да се съдържат в действителни фактически модели, при прилагането на МСФО 10 трябва да бъдат оценени всички факти и обстоятелства на даден фактически модел.

▼**M32**

ПРЕЦЕНЯВАНЕ НА КОНТРОЛА

Б2 С цел да определи дали контролира предприятието, в което е инвестирано, инвеститорът преценява дали притежава всички от следните:

а) правомощия в предприятието, в което е инвестирано;

б) излагане на или права върху променливата възвръщаемост от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано; както и

в) възможност да използва своите правомощия в предприятието, в което е инвестирано, за да окаже въздействие върху размера на възвръщаемостта на инвеститора.

Б3 Разглеждането на следните фактори може да спомогне, когато се прави това определяне:

а) целта и модела на предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б5—Б8);

б) какви са съответните дейности и как се вземат решения по отношение на тези дейности (вж. параграфи Б11—Б13);

в) дали правата на инвеститора му дават възможност към момента да ръководи съответните дейности (вж. параграфи Б14—Б54);

г) дали инвеститорът е изложен на или има права върху променливата възвръщаемост от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б55—Б57); както и

д) дали инвеститорът може да използва своите правомощия в предприятието, в което е инвестирано, за да окаже въздействие върху размера на възвръщаемостта за инвеститора (вж. параграфи Б58—Б72).

Б4 Когато преценява контрола върху дадено предприятие, в което е инвестирано, инвеститорът взема предвид характера на своите взаимоотношения с другите лица (вж. параграфи Б73—Б75).

Цел и модел на предприятието, в което е инвестирано

Б5 Когато преценява контрола в дадено предприятие, в което е инвестирано, инвеститорът взема предвид целта и модела на споменатото предприятие, за да определи съответните дейности, как се вземат решения по отношение на съответните дейности, кой към момента има възможност да ръководи тези дейности и кой получава възвръщаемостта от тези дейности.

Б6 Когато се разглеждат целта и модела на предприятието, в което е инвестирано, може да е ясно, че споменатото предприятие е контролирано посредством инструменти на собствения капитал, които предоставят на притежателя пропорционални права на глас, като например обикновени акции в предприятието, в което е инвестирано. В такъв случай, ако няма никакви други условия, които да променят вземането на решения, преценяването на контрола се съсредоточава върху това кое лице, ако има такова, разполага с достатъчни права на глас, за да определя оперативните и финансовите политики на предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б34—Б50). В най-лесния случай инвеститорът, който притежава мажоритарен дял от правата на глас, ако няма други фактори, контролира предприятието, в което е инвестирано.

Б7 В по-сложни случаи, за да се определи дали инвеститорът контролира дадено предприятие, в което е инвестирано, може да е необходимо да се разгледат някои или всички други фактори, посочени в параграф Б3.

▼M32

Б8 Дадено предприятие, в което е инвестирано, може да има такъв модел, че правата на глас да не са определящият фактор при вземането на решение относно това кой контролира споменатото предприятие. Такъв е случаят, например когато определени права на глас са свързани единствено с административни задачи, а съответните дейности се ръководят по силата на договорни споразумения. В такива случаи при разглеждане на целта и модела на предприятието, в което е инвестирано, инвеститорът взема предвид също така рисковете, на които споменатото предприятие е предвидено да бъде изложено, рисковете, които е предвидено то да предава на лицата, които участват в него, както и дали инвеститорът е изложен на част от тези рискове или на всички тях. Разглеждането на рисковете включва не само рисковете от постигане на по-слаби резултати от очакваните, но също така потенциала за по-високи.

Правомощия

Б9 Инвеститорът трябва да притежава съществуващи права, които му дават възможност към момента да ръководи съответните дейности, за да има правомощия в дадено предприятие, в което е инвестирано. С цел преценка на правомощията се вземат предвид само съществените права и правата, които не са защитни (вж. параграфи Б22—Б28).

Б10 Определянето дали даден инвеститор има правомощия зависи от съответните дейности, начина, по който се вземат решения относно съответните дейности, както и от правата на инвеститора и другите лица по отношение на предприятието, в което е инвестирано.

Съответни дейности и управление на съответните дейности

Б11 При много предприятия, в които е инвестирано, определени оперативни и финансови дейности значително засягат тяхната възвръщаемост. Примерите за дейности, които, в зависимост от обстоятелствата, могат да бъдат съответни дейности, включват, но не само:

а) продажба и закупуване на стоки и услуги;

б) управление на финансовите активи през техния жизнен цикъл (включително при неизпълнение);

в) избор, придобиване и продажба на активи;

г) научни изследвания и разработване на нови продукти или процеси; както и

д) определяне на структурата на финансиране или получаването на финансиране.

Б12 Примерите за решения относно съответните дейности включват, но не само:

а) установяване на оперативни и капиталови решения на предприятието, в което е инвестирано, включително бюджети; както и

б) назначаване на ключовия ръководен персонал или определяне на доставчиците на услуги на предприятието, в което е инвестирано, заплащане на техните възнаграждения и прекратяване на техните услуги или трудови правоотношения.

Б13 Има случаи, в които дадени дейности може да са съответни дейности, както преди, така и след проявяването на определен набор от обстоятелства или възникването на дадено събитие. Когато двама или повече инвеститори към момента могат да ръководят съответните дейности и тези дейности се извършват по различно време, инвеститорите определят кой инвеститор може да ръководи дейностите, които оказват най-голямо въздействие върху възвръщаемостта, в съответствие с третирането на равностойни права на вземане на решение (вж. параграф 13). При промяна на съответните факти или обстоятелства с течение на времето инвеститорите преразглеждат тази преценка.

▼M32

Примери за прилагане

Пример 1

Двама инвеститора създават предприятие, в което е инвестирано, за разработване на медицински продукт и предлагането му на пазара. Единият инвеститор отговаря за разработването на медицинския продукт и получаването на одобрение от регулаторните органи — тази отговорност включва възможността за еднолично вземане на всички решения, свързани с разработването на продукта и получаването на одобрение от регулаторните органи. След като регулаторният орган одобри продукта, другият инвеститор ще го произвежда и предлага на пазара — този инвеститор има възможност еднолично да взема всички решения по проекта, свързани с производството и предлагането на пазара. Ако всички дейности — разработване и получаване на одобрение от регулаторните органи, както и производство и предлагане на пазара на медицинския продукт — са съответни дейности, всеки инвеститор трябва да определи дали може да ръководи дейностите, които оказват *най-голямо* въздействие върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано. Следователно всеки инвеститор трябва да прецени дали разработването и получаването на одобрение от регулаторните органи или производството и предлагането на пазара на медицинския продукт е дейността, която оказва *най-голямо* въздействие върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано, както и дали може да ръководи тази дейност. При определянето на това кой инвеститор има правомощия инвеститорът би трябвало да вземе предвид:

а) целта и модела на предприятието, в което е инвестирано;

б) факторите, които определят маржа на печалбата, приходите и стойността на предприятието, в което е инвестирано, както и стойността на медицинския продукт;

в) въздействието върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано, в резултат на правомощията за вземане на решения, с които разполага всеки от инвеститорите, по отношение на факторите, посочени в буква б); както и

г) излагането на инвеститора на променливата възвръщаемост.

В конкретния пример инвеститорите ще трябва да вземат предвид също така:

д) несигурността, свързана с получаване на одобрение от регулаторния орган, и усилията, които са необходими за това (като се има предвид опита на инвеститора в успешно разработване на медицински продукти и получаване на одобрение от регулаторните органи); както и

е) кой инвеститор контролира медицинския продукт след успешното приключване на етапа на разработване.

Пример 2

Създадена е инвестиционна структура (предприятието, в което е инвестирано), която е финансирана с дългов инструмент, притежаван от инвеститор (дълговия инвеститор), и инструменти на собствения капитал, притежавани от редица други инвеститори. Целта на капиталовия транш е да покрие първите загуби и да получи цялата остатъчна възвръщаемост от предприятието, в което е инвестирано. Един от инвеститорите в собствения капитал, който притежава 30 процента от собствения капитал, е също така управител на активите. Предприятието, в което е инвестирано, използва своите постъпления, за да закупи портфейл с финансови активи, което излага споменатото предприятие на кредитен риск, свързан с евентуално неплащане на главницата и лихвите по активите. Сделката се предлага на дълговия инвеститор като инвестиция с минимално излагане на кредитен риск, свързан с евентуално неизпълнение на активите в портфейла, поради характера на тези активи и тъй като целта на капиталовия транш е да покрие първите загуби на предприятието, в което е инвестирано. Възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано, в голяма степен зависи от управлението на портфейла с активи на споменатото предприятие, което включва решения относно избора, придобиването и продажбата на активи

▼M32

в рамките на насоките относно портфейла, както и управлението в случай на неизпълнение на някои от активите в портфейла. Всички тези дейности се ръководят от управителя на активите, докато неизпълненията достигнат до определена част от стойността на портфейла (т.е. когато стойността на портфейла достигне такова равнище, сочещо, че капиталовият транш на предприятието, в което е инвестирано, е бил изразходван). От този момент активите се управляват от доверител трета страна в съответствие с указанията на дълговия инвеститор. Управлението на портфейла с активи на предприятието, в което е инвестирано, е съответната дейност на споменатото предприятие. Управителят на активите може да ръководи съответните дейности, докато активите в неизпълнение достигнат определената част от стойността на портфейла; дълговият инвеститор може да ръководи съответните дейности, когато стойността на активите в неизпълнение надвиши определената част от стойността на портфейла. Както управителят на активите, така и дълговият инвеститор трябва да определят, всеки за себе си, дали могат да ръководят дейностите, които оказват *най-голямо* въздействие върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано, включително като се има предвид целта и модела на предприятието, в което е инвестирано, както и излагането на всяко лице на променливата възвръщаемост.

Права, осигуряващи на инвеститора правомощия в предприятието, в което е инвестирано

Б14 Правомощията произтичат от права. С оглед получаване на правомощия в предприятието, в което е инвестирано, инвеститорът трябва да има съществуващи права, които му дават възможност към момента да ръководи съответните дейности. Правата, които могат да осигурят правомощия за инвеститора, може да се различават между различните предприятия, в които е инвестирано.

Б15 Примерите за права, които, било то самостоятелно или в съчетание, могат да осигурят правомощия за инвеститора, включват, но не само:

а) права под формата на права на глас (или потенциални права на глас) в предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б34—Б50);

б) права да се назначават прехвърлят или отстраняват членове на ключовия ръководен персонал на предприятието, в което е инвестирано, които могат да ръководят съответните дейности;

в) права да се назначава или отстранява друго предприятие, което ръководи съответните дейности;

г) права да се ръководи предприятието, в което е инвестирано, за да сключва сделки или да се налага вето върху каквито и да било промени по сделки в полза на инвеститора; както и

д) други права (като права за вземане на решения, предвидени в договор за управление), които дават на притежателя си възможност да ръководи съответните дейности.

Б16 Като цяло, когато дадено предприятие, в което е инвестирано, осъществява редица оперативни и финансови дейности, които значително въздействат върху възвръщаемостта на споменатото предприятие, и когато по отношение на тези дейности непрекъснато се изисква вземането на важни решения, правата на глас или аналогични права дават на инвеститора правомощия, било то самостоятелно или в съчетание с други споразумения.

Б17 Когато правата на глас не могат да окажат съществено въздействие върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано, както когато правата на глас се отнасят единствено до административни задачи, а ръководството на съответните дейности се определя от договорни споразумения, инвеститорът трябва да направи оценка на тези договорни споразумения, за да може да определи дали разполага с достатъчни права, които да му осигурят правомощия в предприятието, в което е инвестирано. С цел да определи дали има достатъчни права, които да му осигурят правомощия, инвеститорът взема предвид целта и модела на предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б5—Б8), както и изискванията, посочени в параграфи Б51—Б54, заедно с параграфи Б18—Б20.

▼**M32**

Б18 В определени обстоятелства може да е трудно да се установи дали правата на даден инвеститор са достатъчни, за да му осигурят правомощия в предприятието, в което е инвестирано. В такива случаи, за да може да се направи оценка на правомощията, инвеститорът разглежда доказателства дали разполага с възможност на практика да ръководи еднолично съответните дейности. Необходимо е да се вземат предвид, но не само, следните фактори, които, при разглеждане заедно с неговите права и показателите в параграфи Б19 и Б20, могат да предоставят доказателства, че правата на инвеститора са достатъчни, за да му осигурят правомощия в предприятието, в което е инвестирано:

а) без да има договорни права за това, инвеститорът може да назначава или одобрява ключовия ръководен персонал на предприятието, в което е инвестирано, който има възможност да ръководи съответните дейности;

б) без да има договорни права за това, инвеститорът може да ръководи предприятието, в което е инвестирано, по отношение на сключването на важни сделки в полза на инвеститора или налагане на вето върху каквито и да било промени в такива сделки;

в) инвеститорът има решаващ глас или в процеса на номиниране за избор на членове на управителния орган на предприятието, в което е инвестирано, или в получаването на пълномощни от други притежатели на права на глас;

г) членовете на ключовия ръководен персонал на предприятието, в което е инвестирано, са свързани лица с инвеститора (например главният изпълнителен директор на предприятието, в което е инвестирано, и главният изпълнителен директор на инвеститора са едно и също лице);

д) мнозинството от членовете на управителния орган на предприятието, в което е инвестирано, са свързани лица с инвеститора.

Б19 Понякога има признаци, че инвеститорът има специални взаимоотношения с предприятието, в което е инвестирано, което предполага, че инвеститорът има нещо повече от пасивно дялово участие в споменатото предприятие. Наличието на даден отделен показател или на определена комбинация от показатели не означава задължително, че критерият относно правомощията е изпълнен. Въпреки това съществуването на нещо повече от пасивно дялово участие в предприятието, в което е инвестирано, може да означава, че инвеститорът има други свързани права, които са достатъчни, за да му осигурят правомощия или дават доказателства за съществуващи правомощия в дадено предприятие, в което е инвестирано. Следното например предполага, че инвеститорът има нещо повече от пасивно дялово участие в предприятието, в което е инвестирано, и, в съчетание с други права, може да означава наличието на правомощия:

а) членовете на ключовия ръководен персонал на предприятието, в което е инвестирано, които могат да ръководят съответните дейности, са настоящи или бивши служители на инвеститора;

б) дейността на предприятието, в което е инвестирано, зависи от инвеститора, като например в следните случаи:

i) предприятието, в което е инвестирано, зависи от инвеститора за финансиране на значителна част от неговата дейност;

ii) инвеститорът гарантира значителна част от задълженията на предприятието, в което е инвестирано;

iii) предприятието, в което е инвестирано, зависи от инвеститора за съществено важни услуги, технологии, доставки или суровини;

iv) инвеститорът контролира активи като лицензи или търговски марки, които са съществено важни за дейността на предприятието, в което е инвестирано;

▼M32

v) предприятието, в което е инвестирано, зависи от инвеститора за осигуряване на ключов ръководен персонал, като например когато персоналът на инвеститора има специализирани познания за дейността на предприятието, в което е инвестирано;

в) значителна част от дейностите на предприятието, в което е инвестирано, или включват инвеститора, или се извършват от негово име;

г) излагането на инвеститора на или неговите права върху възвръщаемостта от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано, е непропорционално по-голямо от неговите права на глас или аналогични права. Например може да има ситуация, в която инвеститорът да има право или да е изложен на повече от половината възвръщаемост от предприятието, в което е инвестирано, но да притежава по-малко от половината права на глас в споменатото предприятие.

Б20 Колкото е по-голямо излагането на инвеститора на или неговите права върху променливата възвръщаемост от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано, толкова по-голям стимул има инвеститорът да получи достатъчни права, които да му осигурят правомощия. Следователно наличието на по-голямо излагане на променливата възвръщаемост е показател, че инвеститорът може да има правомощия. Въпреки това степента на излагане на инвеститора, сама по себе си, не определя дали инвеститорът има правомощия в предприятието, в което е инвестирано.

Б21 Когато факторите, посочени в параграф Б18, и показателите, изложени в параграфи Б19 и Б20, се разглеждат заедно с правата на инвеститора, по-голяма тежест имат доказателствата за правомощия, описани в параграф Б18.

Материални права

Б22 Когато инвеститорът преценява дали има правомощия, той взема предвид само материалните права, свързани с дадено предприятие, в което е инвестирано (притежавани от инвеститора и други). Едно право е материално, когато притежателят има възможност на практика да упражнява това право.

Б23 Определянето дали дадени права са материални изисква преценка, като се вземат предвид всички факти и обстоятелства. Факторите, които трябва да бъдат взети предвид при такова определяне, включват, но не само:

а) дали има някакви пречки (икономически или други), които пречат на притежателя (или притежателите) да упражнява правата. Примерите за такива пречки включват, но не само:

i) финансови глоби и стимули, които биха попречили на (или възпрели) притежателя да упражни своите права;

ii) цена за упражняване или преобразуване, създаваща финансова пречка, която би попречила на (или възпряла) притежателя да упражни своите права;

iii) условия, които правят упражняването на правата малко вероятно, например условия, които тясно ограничават периода за тяхното упражняване;

iv) липсата на изричен, приемлив механизъм в учредителните документи на дадено предприятие, в което е инвестирано, или в приложимите законови или подзаконови актове, който да позволи на притежателя да упражни своите права;

v) невъзможността на притежателя на правата да получи необходимата информация за упражняване на своите права;

vi) оперативни бариери или стимули, които биха попречили на (или възпрели) притежателя да упражни своите права (например липса на други управители, които да желаят или да могат да предоставят специализирани услуги или да предоставят услугите и да поемат другите дялови участия, притежавани от управителя титуляр);

▼M32

vii) правни или нормативни изисквания, които пречат на притежателя да упражни своите права (например когато на чуждестранен инвеститор е забранено да упражнява правата си);

б) когато упражняването на правата изисква съгласието на повече от едно лице или когато правата се притежават от повече от едно лице, дали съществува механизъм, който дава на тези лица практическа възможност да упражняват своите права колективно, ако желаят да направят това. Липсата на такъв механизъм е показател, че правата може да не са материални. Колкото повече лица трябва да дадат съгласието си, за да бъдат упражнени правата, толкова по-малка е вероятността тези права да са материални. Въпреки това съветът на директорите, чиито членове са независими от предприятието, което взема решенията, може да служи като механизъм, посредством който множество инвеститори могат колективно да упражняват своите права. Следователно правата на отстраняване, които могат да бъдат упражнени от независим съвет на директорите, е по-вероятно да са материални, отколкото ако същите права се упражняват самостоятелно от голям брой инвеститори;

в) дали едно лице или лица, което/които притежава/т правата, би/биха имало/и полза от упражняването на тези права. Например притежателят на потенциални права на глас в дадено предприятие, в което е инвестирано (вж. параграфи Б47—Б50), взема предвид цената на упражняване или преобразуване на инструмента. Има по-голяма вероятност условията на потенциалните права на глас да са материални, когато е целесъобразно инструментът да бъде реализиран или инвеститорът би имал полза поради други причини (например чрез осъществяването на синергии между инвеститора и предприятието, в което е инвестирано) от упражняването или преобразуването на инструмента.

Б24 Друго условие правата да са материални е, че е нужно те да бъдат упражнявани, когато трябва да се вземат решения относно ръководството на съответните дейности. Обикновено правата са материални, ако могат да бъдат упражнени към дадения момент. Въпреки това понякога правата могат да бъдат материални, дори ако не могат да бъдат упражнени към дадения момент.

Примери за прилагане

Пример 3

Предприятието, в което е инвестирано, провежда годишни събрания на акционерите, на които се вземат решения относно ръководството на съответните дейности. Следващото редовно събрание на акционерите е след осем месеца. Въпреки това акционери, които самостоятелно или заедно притежават най-малко 5 процента от правата на глас, могат да свикват извънредно събрание с цел промяна на съществуващите политики по отношение на съответните дейности, но изискването за уведомяване на останалите акционери означава, че това събрание може да се проведе най-малко след 30 дни. Политиките по отношение на съответните дейности могат да бъдат променени само на извънредно или редовно събрание на акционерите. Това включва одобряването на продажбата на значителни активи, както и извършването или продажбата на значителни инвестиции.

Горепосоченият фактически модел се прилага за примери 3А—3Г, описани по-долу. Всеки пример се разглежда самостоятелно.

Пример 3А

Инвеститорът притежава мажоритарен дял от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано. Правата на глас на инвеститора са материални, защото той може да взема решения относно ръководството на съответните дейности, когато такива решения трябва да бъдат взети. Фактът, че трябва да минат 30 дни преди инвеститорът да може да упражни своите права на глас, не отнема възможността на инвеститора към дадения момент да ръководи съответните дейности, считано от момента, в който инвеститорът придобива дяловото участие.

▼M32

Пример 3Б

Инвеститорът е страна по форуърден договор за придобиване на мажоритарен дял от акциите в предприятието, в което е инвестирано. Датата на уреждането на форуърдния договор е след 25 дни. Съществуващите акционери не могат да променят съществуващите политики по отношение на съответните дейности, защото извънредно събрание може да бъде свикано едва след 30 дни, когато форуърдният договор вече ще бъде уреден. Следователно инвеститорът има права, които по същество са равностойни на тези на мажоритарния акционер в пример 3А по-горе (т.е. инвеститорът, който притежава форуърден договор, може да взема решения относно ръководството на съответните дейности, когато такива решения трябва да бъдат взети). Форуърдният договор на инвеститора е материално право, което дава на инвеститора възможност към дадения момент да ръководи съответните дейности дори преди уреждането на форуърдния договор.

Пример 3В

Инвеститорът притежава материална опция да придобие мажоритарния дял от акциите в предприятието, в което е инвестирано, която може да бъде упражнена след 25 дни и това е изключително изгодно. Заключението би било същото като в пример 3Б.

Пример 3Г

Инвеститорът е страна по форуърден договор за придобиване на мажоритарен дял от акциите в предприятието, в което е инвестирано, без да притежава други свързани права върху споменатото предприятие. Датата на уреждане на форуърдния договор е след шест месеца. За разлика от горепосочените примери, към дадения момент инвеститорът не може да ръководи съответните дейности. Към дадения момент съществуващите акционери могат да ръководят съответните дейности, защото те могат да променят съществуващите политики по отношение на съответните дейности преди уреждането на форуърдния договор.

Б25 Възможно е материални права, които могат да бъдат упражнени от други лица, да попречат на инвеститора да контролира предприятието, в което е инвестирано и за което тези права се отнасят. Такива материални права не изискват притежателите да могат да инициират решения. Щом правата не са изцяло защитни (вж. параграфи Б26—Б28), материалните права, притежавани от други лица, могат да попречат на инвеститора да контролира предприятието, в което е инвестирано, дори ако правата дават на притежателите си възможност само към дадения момент да одобряват или отхвърлят решения, свързани със съответните дейности.

Защитни права

Б26 Когато прави преценка дали правата дават на инвеститора правомощия в предприятието, в което е инвестирано, инвеститорът преценява дали тези права и правата, притежавани от други, са защитни права. Защитните права са свързани с основни промени в дейностите на предприятието, в което е инвестирано, или се прилагат при извънредни обстоятелства. Не всички права обаче, които се прилагат в извънредни обстоятелства или зависят от дадени събития, са защитни (вж. параграфи Б13 и Б 53).

Б27 Поради факта, че предназначението на защитните права е защита на интересите на техния притежател, без да дават на това лице правомощия в предприятието, в което е инвестирано, за което тези права се отнасят, инвеститорът, който притежава само защитни права, не може да има правомощия или да попречи на друго лице да има правомощия в предприятието, в което е инвестирано (вж. параграф 14).

▼**M32**

Б28 Примерите за защитни права включват, но не само:

а) правото на кредитора да попречи на кредитополучателя да предприема дейности, които значително биха променили кредитния риск на кредитополучателя в ущърб на кредитора;

б) правото на лице, притежаващо неконтролиращо участие в дадено предприятие, в което е инвестирано, да одобрява капиталови разходи, по-големи от изискваните в обичайния ход на осъществяване на дейността, или да одобрява емитирането на инструменти на собствения капитал или на дългови инструменти;

в) правото на кредитора да конфискува активите на кредитополучателя, ако кредитополучателят не изпълни определени условия за погасяване на заема.

Франчайзинги

Б29 Франчайзингово споразумение, по което предприятието, в което е инвестирано, е приобретател, често дава на франчайзодателя права, предвидени да защитят марката, която е предмет на франчайзинга. Франчайзинговите споразумения обикновено дават на франчайзодателите определени права за вземане на решения по отношение на дейността на приобретателя.

Б30 Като цяло правата на франчайзодателите не ограничават възможността на други лица, различни от франчайзодателя, да вземат решения, които оказват значително въздействие върху възвръщаемостта на приобретателя. Също така правата на франчайзодателя по франчайзинговите споразумения не винаги му дават възможност към дадения момент да ръководи дейностите, които значително въздействат върху възвръщаемостта на приобретателя.

Б31 Трябва да се прави разлика между това да има възможност към дадения момент да взема решения, които значително въздействат върху възвръщаемостта на приобретателя и да има възможност да взема решения, които защитават марката, предмет на франчайзинга. Франчайзодателят няма правомощия в приобретателя, ако други лица притежават съществуващи права, които им дават възможност към дадения момент да ръководят съответните дейности на приобретателя.

Б32 Когато сключва франчайзинговото споразумение, приобретателят взема еднолично решение да осъществява своята дейност в съответствие с условията на франчайзинговото споразумение, но за своя сметка.

Б33 Контролът върху такива основни решения, като правната форма на приобретателя и неговата структура на финансиране, може да се определя от лица, различни от франчайзодателя, и може в значителна степен да засяга възвръщаемостта на приобретателя. Колкото е по-ниско равнището на финансово подпомагане, предоставено от франчайзодателя, и колкото е по-малко излагането на франчайзодателя на променливата възвръщаемост от приобретателя, толкова по-голяма вероятност има франчайзодателят да има само защитни права.

Права на глас

Б34 Чрез права на глас или аналогични права инвеститорът често има възможност към момента да ръководи съответните дейности. Инвеститорът взема предвид изискванията в настоящия раздел (параграфи Б35—Б50), ако съответните дейности на предприятието, в което е инвестирано, се ръководят чрез права на глас.

Правомощия с мажоритарен дял от правата на глас

Б35 Инвеститорът, който притежава повече от половината от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано, има правомощия в следните ситуации, освен ако се прилага параграф Б36 или параграф Б37:

▼**M32**

а) съответните дейности се ръководят с гласа на притежателя на мажоритарния дял от правата на глас; или

б) мнозинството от членовете на управителния орган, който ръководи съответните дейности, се назначават с гласа на притежателя на мажоритарния дял от правата на глас.

Мажоритарен дял от правата на глас, но без правомощия

Б36 Инвеститорът, който има повече от половината права на глас в предприятието, в което е инвестирано, има правомощия в споменатото предприятие, когато правата на глас на инвеститора са материални съгласно параграфи Б22—Б25 и дават на инвеститора възможност към момента да ръководи съответните дейности, което често се изразява в определяне на оперативните и финансови политики. Ако друго предприятие притежава съществуващи права, които предоставят на това предприятие правото да ръководи съответните дейности и това предприятие не е агент на инвеститора, инвеститорът няма правомощия в предприятието, в което е инвестирано.

Б37 Инвеститорът няма правомощия в предприятието, в което е инвестирано, въпреки че инвеститорът притежава мажоритарен дял от правата на глас в споменатото предприятие, когато тези права на глас не са материални. Например инвеститор, който притежава повече от половината от правата на глас в дадено предприятие, в което е инвестирано, не може да има правомощия, ако съответните дейности се ръководят от правителство, съд, администратор, синдик, ликвидатор или регулатор.

Правомощия без мажоритарен дял от правата на глас

Б38 Инвеститорът може да има правомощия, дори ако не притежава мажоритарен дял от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано. Инвеститорът може да има правомощия, дори ако притежава по-малко от мажоритарен дял от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано, например чрез:

а) договорно споразумение между инвеститора и други притежатели на права на глас (вж. параграф Б39);

б) права, произтичащи от други договорни споразумения (вж. параграф Б40);

в) правата на глас на инвеститора (вж. параграфи Б41—Б45);

г) потенциални права на глас (вж. параграфи Б47—Б50); или

д) комбинация от букви а) — г).

Договорно споразумение с други притежатели на права на глас

Б39 Договорното споразумение между инвеститора и други притежатели на права на глас може да даде право на инвеститора да упражнява достатъчни права на глас, за да има инвеститорът правомощия, дори ако инвеститорът няма достатъчни права на глас, които да му осигуряват правомощия без договорно споразумение. Въпреки това договорното споразумение може да гарантира, че инвеститорът може да нарежда на достатъчно други притежатели на права на глас как да гласуват, за да може той да взема решения във връзка със съответните дейности.

Права, произтичащи от други договорни споразумения

Б40 Други права за вземане на решения, в съчетание с права на глас, могат да осигурят на инвеститора възможност към момента да ръководи съответните дейности. Например правата, посочени в договорно споразумение, в съчетание с права на глас могат да са достатъчни, за да предоставят на инвеститора възможност към момента да ръководи производствените процеси на дадено предприятие, в което е инвестирано, или да ръководи други негови оперативни или финансови дейности, които оказват значително въздействие върху възвръщаемостта на споменатото предприятие. Въпреки това, ако няма никакви други права, икономическата зависимост на дадено предприятие, в което е инвестирано, от инвеститора (като връзки на доставчик с неговия основен клиент) не дава на инвеститора правомощия в него.

▼**M32**

Права на глас на инвеститора

Б41 Инвеститорът, който не притежава мажоритарен дял от правата на глас, разполага с достатъчни права, които да му осигурят правомощия, когато инвеститорът има възможност на практика еднолично да ръководи съответните дейности.

Б42 Когато преценява дали правата на глас на инвеститора са достатъчни, за да му осигурят правомощия, инвеститорът взема предвид всички факти и обстоятелства, включително:

а) размера на дяловото участие на инвеститора в права на глас спрямо размера и разпокъсаността на дяловото участие на останалите притежатели в правата на глас, като се отбелязва, че:

i) колкото повече права на глас притежава инвеститорът, толкова е по-голяма вероятността инвеститорът да има съществуващи права, които му дават възможност към момента да ръководи съответните дейности;

ii) колкото повече права на глас притежава инвеститорът в сравнение с останалите притежатели на права на глас, толкова е по-голяма вероятността инвеститорът да има съществуващи права, които му дават възможност към момента да ръководи съответните дейности;

iii) колкото повече лица трябва да действат заедно, за да си осигурят повече гласове от инвеститора, толкова е по-голяма вероятността инвеститорът да има съществуващи права, които му дават възможност към момента да ръководи съответните дейности;

б) потенциални права на глас, притежавани от инвеститора, други притежатели на права на глас или други лица (вж. параграфи Б47—б50);

в) права, произтичащи от други договорни споразумения (вж. параграф Б40); както и

г) всички други факти и обстоятелства, които показват, че инвеститорът има или няма възможност към момента да ръководи съответните дейности в момента, в който трябва да бъдат взети решения, включително схеми на гласуване от предишни събрания на акционерите.

Б43 Когато ръководството на съответните дейности се определя с гласуване с мнозинство и инвеститорът притежава значително по-голям брой права на глас от всеки друг притежател на права на глас или организирана група от притежатели на права на глас и другите дялови участия са силно разпокъсани, само след отчитане на всички фактори, посочени в параграф 42, букви а) — в) може да стане ясно, че инвеститорът има правомощия в предприятието, в което е инвестирано.

Примери за прилагане

Пример 4

Инвеститорът придобива 48 процента от правата на глас в дадено предприятие, в което е инвестирано. Останалите права на глас се притежават от хиляди акционери, никой от които не притежава самостоятелно повече от 1 процент от правата на глас. Никой от акционерите не е сключвал каквито и да било споразумения да се консултира с някой от другите или да взема колективни решения. При преценката на дела от правата на глас, който да придобие, на база на относителния размер на другите дялови участия, инвеститорът определя, че 48-процентно дялово участие би било достатъчно, за да му осигури контрол. В този случай, на база на абсолютния размер на неговото дялово участие и относителния размер на другите дялови участия, инвеститорът стига до заключението, че той разполага с дялово участие, което осигурява достатъчен брой права на глас, за да се изпълни критерия за правомощия, без да е необходимо да се разглеждат каквито и да било други доказателства за правомощия.

▼M32

Пример 5

Инвеститор А притежава 40 процента от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано, а всеки от останалите дванадесет инвеститора притежава по 5 процента от правата на глас в споменатото предприятие. Споразумение между акционерите дава на инвеститор А право да назначава, отстранява и определя възнаграждението на ръководния персонал, който отговаря за ръководството на съответните дейности. Споразумението може да бъде изменено с гласуване на мнозинство от две трети от акционерите. В този случай инвеститор А стига до заключението, че само абсолютният размер на неговото дялово участие и относителните размери на другите дялови участия не са решаващи, за да се определи дали инвеститорът има достатъчни права, които да му осигурят правомощия. Въпреки това инвеститор А определя, че неговото договорно право да назначава, отстранява и определя възнаграждението на ръководния персонал е достатъчно, за да се стигне до заключението, че той има правомощия в предприятието, в което е инвестирано. Фактът, че инвеститор А може да не е упражнил това право или вероятността инвеститор А да упражни своето право на избор, назначаване или отстраняване на ръководния персонал, не се взема предвид при преценка дали инвеститор А има правомощия.

Б44 В други ситуации може да е ясно само след разглеждане на факторите, посочени в параграф 42, букви а) — в), че инвеститорът няма правомощия.

Пример за прилагане

Пример 6

Инвеститор А притежава 45 процента от правата на глас в дадено предприятие, в което е инвестирано. Други двама инвеститори притежават по 26 процента от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано. Останалите права на глас се притежават от трима други акционера, всеки от които притежава по 1 процент. Няма други споразумения, засягащи вземането на решения. В този случай размерът на дяловото участие в правата на глас на инвеститор А и неговият размер по отношение на другите дялови участия са достатъчни, за да се стигне до заключението, че инвеститор А няма правомощия. Необходимо е само други двама инвеститори да си сътрудничат, за да попречат на инвеститор А да ръководи съответните дейности на предприятието, в което е инвестирано.

Б45 Въпреки това само факторите, посочени в параграф Б42, букви а) — в), може да не са решаващи. Ако даден инвеститор, който е взел тези фактори предвид, не е сигурен дали има правомощия, той разглежда допълнителни факти и обстоятелства, като това дали характерът на останалите акционери е пасивен, видно от схемите на гласуване от предишни събрания на акционерите. Това включва преценка на факторите, посочени в параграф Б18, и на показателите в параграфи Б19 и Б20. Колкото по-малко права на глас притежава инвеститорът и колкото по-малко лица трябва да действат заедно, за да си осигурят повече гласове от инвеститора, толкова по-голямо значение биха имали допълнителните факти и обстоятелства при преценката дали правата на инвеститора са достатъчни, за да му осигурят правомощия. Когато фактите и обстоятелствата в параграфи Б18—Б20 се разглеждат заедно с правата на инвеститора, по-голяма тежест имат доказателствата за правомощия в параграф Б18, отколкото показателите за правомощия в параграфи Б19 и Б20.

Примери за прилагане

Пример 7

Инвеститорът притежава 45 процента от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано. Единадесет други акционера притежават по 5 процента от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано. Никой от акционерите не е сключвал договорни споразумения да се консултира с някой от другите или да взема колективни решения. В този случай само абсолютният размер на дяловото участие на инвеститора и относителният дял на другите дялови участия не са решаващи при определяне дали инвеститорът има достатъчни права, които му осигуряват правомощия в предприятието, в което е инвестирано. Разглеждат се допълнителни факти и обстоятелства, които могат да предоставят доказателства, че инвеститорът има или няма правомощия.

▼M32

Пример 8

Инвеститорът притежава 35 процента от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано. Трима други инвеститора притежават по 5 процента от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано. Останалите права на глас се притежават от множество други акционери, никой от които не притежава повече от 1 процент от правата на глас. Нито един от акционерите не е сключил споразумение да се консултира с някой от другите или да взема колективни решения. Решенията по отношение на съответните дейности на предприятието, в което е инвестирано, изискват одобрението на мнозинството от гласовете, подадени на съответните събрания на акционерите — 75 процента от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано, са подадени на съответните скорошни събрания на акционерите. В този случай активното участие на други акционери на последните събрания на акционерите означава, че инвеститорът не би имал възможност на практика еднолично да ръководи съответните дейности, независимо от това дали инвеститорът е ръководил съответните дейности, защото достатъчен брой други акционери са гласували по същия начин като него.

Б46 Ако след разглеждане на факторите, посочени в параграф Б42, букви а) — г), не е ясно дали инвеститорът има правомощия, то инвеститорът не контролира предприятието, в което е инвестирано.

Потенциални права на глас

Б47 При оценяване на контрола инвеститорът взема предвид потенциалните си права на глас, както и потенциалните права на глас, които притежават другите лица, за да определи дали има правомощия. Потенциалните права на глас са права за получаване на права на глас в предприятието, в което е инвестирано, като например възникващите от конвертируеми инструменти или опции, включително форуърдни споразумения. Тези потенциални права на глас се вземат предвид само ако правата са материални (вж. параграфи Б22—Б25).

Б48 Когато разглежда потенциалните права на глас, инвеститорът взема предвид целта и модела на инструмента, както и целта и модела на всяко друго участие на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано. Това включва оценка на различните условия на инструмента, както и очевидните очаквания на инвеститора, неговите мотиви и причини да се съгласи с тези условия.

Б49 Ако инвеститорът има също така права на глас или други права за вземане на решения във връзка с дейностите на предприятието, в което е инвестирано, той преценява дали тези права, в комбинация с потенциалните права на глас, му дават правомощия.

Б50 Материалните потенциални права на глас, било то самостоятелно или в комбинация с други права, могат да осигурят на инвеститора възможност към момента да ръководи съответните дейности. Например има вероятност случаят да е такъв, когато инвеститорът притежава 40 процента от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано, и в съответствие с параграф Б23 има материални права, произтичащи от опции да придобие още 20 процента от правата на глас.

Примери за прилагане

Пример 9

Инвеститор А притежава 70 процента от правата на глас в дадено предприятие, в което е инвестирано. Инвеститор Б притежава 30 процента от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано, както и опция да придобие половината от правата на глас на инвеститор А. Опцията може да бъде упражнена в рамките на следващите две години на определена цена, която въобще не е изгодна (и се очаква да остане такава през споменатия двугодишен период). Инвеститор А е упражнявал своите права

▼M32

на глас и активно ръководи съответните дейности на предприятието, в което е инвестирано. В такъв случай инвеститор А има вероятност да изпълни критерия за правомощия, защото изглежда, че той има възможност към момента да ръководи съответните дейности. Въпреки че инвеститор Б има опции, които може да упражни към момента, за да закупи допълнителни права на глас (които, ако бъдат упражнени, ще му осигурят мнозинство от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано), свързаните с тези опции условия са такива, че опциите не се считат за материални.

Пример 10

Инвеститор А и двама други инвеститора притежават по една трета от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано. Стопанската дейност на предприятието, в което е инвестирано е тясно свързана с инвеститор А. Освен инструменти на собствения капитал инвеститор А притежава също така дългови инструменти, които могат да бъдат преобразувани в обикновени акции в предприятието, в което е инвестирано, във всеки един момент на определена цена, която не е изгодна (но не е много неизгодна).Ако дългът бъде преобразуван, инвеститор А би притежавал 60 процента от правата на глас в предприятието, в което е инвестирано. Инвеститор А би имал полза от реализирането на синергии, ако дълговите инструменти бъдат преобразувани в обикновени акции. Инвеститор А има правомощия в предприятието, в което е инвестирано, защото притежава права на глас в споменатото предприятие, заедно с материални потенциални права на глас, които му дават възможност към момента да ръководи съответните дейности.

Правомощия, когато правата на глас или аналогични права не оказват значително въздействие върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано

Б51 При преценка на целта и модела на предприятието, в което е инвестирано (вж. параграфи Б5—Б8), инвеститорът взема предвид участието и взетите решения при създаването на споменатото предприятие като част от неговия модел и преценява дали условията на сделката и характеристиките на участието му дават достатъчни права, за да има правомощия. Само по себе си участието в определянето на модела на предприятието, в което е инвестирано, не е достатъчно, за да осигури контрол на инвеститора. Въпреки това участието в определянето на модела може да означава, че инвеститорът е имал възможност да получи достатъчни права, за да му осигурят правомощия в предприятието, в което е инвестирано.

Б52 Освен това инвеститорът взема предвид договорните споразумения, като права за изкупуване, права за продажба и права за ликвидиране, установени при създаването на предприятието, в което е инвестирано. Когато тези договорни споразумения включват дейности, които са тясно свързани с предприятието, в което е инвестирано, тогава тези дейности по същество са неразделна част от общите дейности на споменатото предприятие, въпреки че може да възникнат извън правните граници на предприятието, в което е инвестирано. Следователно изричните или подразбиращи се права за вземане на решения, предвидени в договорните споразумения, които са тясно свързани с предприятието, в което е инвестирано, трябва да се считат за съответни дейности при определяне на правомощията в споменатото предприятие.

Б53 При някои предприятия, в които е инвестирано, съответните дейности възникват едва при появата на определени обстоятелства или настъпването на определени събития. Предприятието, в което е инвестирано, може да е създадено по такъв начин, че ръководството на неговите дейности и неговата възвръщаемост да са предварително определени, освен ако и докато се появяват определените обстоятелства или настъпят определените събития. В такъв случай само решенията във връзка с дейностите на предприятието, в което е инвестирано, когато тези обстоятелства или събития настъпят, могат да окажат значително въздействие върху неговата възвръщаемост и, следователно, да бъдат съответни дейности. Обстоятелствата или събитията не е задължително да са настъпили, за да има правомощия инвеститорът, който може да взема тези решения. Фактът, че правото за вземане на решения зависи от появата на обстоятелства или от настъпването на събитие, сам по себе си не прави тези права защитни.

▼M32

Примери за прилагане

Пример 11

Единствената стопанска дейност на предприятието, в което е инвестирано съгласно неговите учредителни документи е да закупува вземания и да ги обслужва ежедневно от името на своите инвеститори. Ежедневното обслужване включва събирането и предаването на плащания на главница и на лихви при настъпване на техния падеж. В случай на неизпълнение по дадено вземане предприятието, в което е инвестирано, автоматично продава вземането на инвеститор съгласно договореното в отделно споразумение за продажба между инвеститора и предприятието, в което е инвестирано, Единствената съответна дейност е управлението на вземанията при неизпълнение, защото това е единствената дейност, която може да окаже значително въздействие върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано. Управлението на вземанията преди неизпълнението не е съответна дейност, защото то не изисква вземането на важни решения, които биха могли да окажат значително въздействие върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано — дейностите преди неизпълнението са предварително определени и се състоят единствено в събиране на парични потоци при настъпване на техния падеж и предаването им на инвеститорите. Следователно при преценка на общите дейности на предприятието, в което е инвестирано, които оказват значително въздействие върху възвръщаемостта на споменатото предприятие, се взема предвид само правото на инвеститора да управлява активите при неизпълнение. В настоящия пример моделът на предприятието, в което е инвестирано, гарантира, че инвеститорът има права за вземане на решения във връзка с дейностите, които оказват значително въздействие върху възвръщаемостта в единствения момент, когато се изисква такова право за вземане на решения. Условията на споразумението за продажба са неразделна част от общата сделка и създаването на предприятието, в което е инвестирано. Следователно условията на споразумението за продажба, заедно с учредителните документи на предприятието, в което е инвестирано, водят до заключението, че инвеститорът има правомощия в споменатото предприятие, независимо от това, че инвеститорът става собственик на вземанията само при неизпълнение и управлява вземанията в неизпълнение извън правните граници на предприятието, в което е инвестирано.

Пример 12

Единствените активи на дадено предприятие, в което е инвестирано, са вземания. Когато се разглеждат целта и модела на предприятието, в което е инвестирано, се определя, че единствената съответна дейност е управление на вземанията при неизпълнение. Лицето, което може да управлява вземанията в неизпълнение, има правомощия в предприятието, в което е инвестирано, независимо от това дали някои от кредитополучателите са изпаднали в неизпълнение.

Б54 Инвеститорът може да поеме изрично или подразбиращо се задължение да гарантира, че предприятието, в което е инвестирано, ще продължи да функционира според модела. Това задължение може да увеличи излагането на инвеститора на променливата възвръщаемост и следователно да повиши мотивацията на инвеститора да получи достатъчни права, за да му осигурят правомощия. Следователно задължението да гарантира, че предприятието, в което е инвестирано, ще продължи да функционира според модела, може да е показател, че инвеститорът има правомощия, но сам по себе си не предоставя на инвеститора правомощия, нито пречи друго лице да има правомощия.

Излагане на или права върху променливата възвръщаемост от предприятието, в което е инвестирано

Б55 При преценката дали инвеститорът има контрол върху дадено предприятие, в което е инвестирано, инвеститорът определя дали е изложен на или има права върху променливата възвръщаемост от неговото участие в споменатото предприятие.

▼M32

Б56 Променливата възвръщаемост е възвръщаемост, която не е фиксирана и може да се колебае според резултатите на предприятието, в което е инвестирано. Променливата възвръщаемост може да бъде само положителна, само отрицателна или както положителна, така и отрицателна (вж. параграф 15). Инвеститорът преценява дали възвръщаемостта от предприятието, в което е инвестирано, е променлива и колко променлива е тази възвръщаемост въз основа на същината на споразумението и без оглед на правната форма на възвръщаемостта. Например инвеститорът може да притежава облигация с фиксирани лихвени плащания. За целите на настоящия МСФО фиксираните лихвени плащания представляват променлива възвръщаемост, защото са свързани с риск от неизпълнение и излагат инвеститора на кредитния риск на емитента на облигацията. Степента на променливост (т.е. доколко е променлива възвръщаемостта) зависи от кредитния риск на облигацията. Аналогично фиксираните възнаграждения за постигнати резултати при управлението на активите на предприятието, в което е инвестирано, представляват променлива възвръщаемост, защото те излагат инвеститора на свързания с резултатите риск на споменатото предприятие. Степента на променливост зависи от способността на предприятието, в което е инвестирано, да реализира достатъчни доходи за заплащане на възнаграждението.

Б57 Примерите за възвръщаемост включват:

а) дивиденти, други разпределения на икономически ползи от дадено предприятие, в което е инвестирано (например лихва от дългови ценни книжа, издадени от предприятието, в което е инвестирано), и промени в стойността на инвестицията на инвеститора в споменатото предприятие;

б) възнаграждение за обслужване на активите или пасивите на дадено предприятие, в което е инвестирано, възнаграждение и излагане на загуба от отпускане на кредит или ликвидна подкрепа, остатъчни дялови участия в активите и пасивите при ликвидацията на предприятието, в което е инвестирано, данъчни предимства и достъп до бъдеща ликвидност, който инвеститорът има благодарение на своето участие в предприятие, в което е инвестирано;

в) възвръщаемост, която не е на разположение за други притежатели на дялови участия. Например инвеститорът би могъл да използва своите активи в комбинация с активите на предприятието, в което е инвестирано, например да съчетае оперативни функции, за да реализира икономии от мащаба, намаляване на разходите, набавяне на редки продукти, получаване на достъп до собствени знания или ограничаване на определени дейности или активи, за да се повиши стойността на другите активи на инвеститора.

Връзка между правомощията и възвръщаемостта

Делегирани правомощия

Б58 Когато инвеститорът, който притежава права за вземане на решения (предприятие с права за вземане на решения), преценява дали контролира дадено предприятие, в което е инвестирано, той определя дали е принципал или агент. Инвеститорът определя също така дали друго предприятие с права за вземане на решения извършва дейност като агент на инвеститора. Агентът е лице, което основно е нает да изпълнява дейност от името и в полза на друго лице или лица (принципал(и)) и, следователно, не контролира предприятието, в което е инвестирано, когато упражнява своите права за вземане на решения (вж. параграфи 17 и 18). По тази причина понякога агентът може да притежава и упражнява правомощията на принципала, но от името на принципала. Предприятието с права за вземане на решения не е агент само защото други лица могат да извлекат полза от решенията, които то взема.

Б59 Инвеститорът може да делегира своите права за вземане на решения на агент по отношение на някои конкретни въпроси или на всички съответни дейности. Когато прави преценка дали контролира предприятието, в което е инвестирано, инвеститорът счита правата за вземане на решения, делегирани на неговия агент, като права, които инвеститорът притежава пряко. В ситуации, в които има повече от един принципал, всеки от принципалите преценява дали има правомощия в предприятието, в което е инвестирано, като вземе предвид изискванията в параграфи Б5—Б54. В параграфи Б60—Б72 са дадени насоки за определяне дали предприятието с права за вземане на решения е агент или принципал.

▼**M32**

Б60 Когато определя дали е агент, предприятието с права за вземане на решения разглежда общото взаимоотношение между него, управляваното предприятие, в което е инвестирано, и други лица, които са обвързани със споменатото предприятие, по-специално всички посочени по-долу фактори:

а) обхвата на неговите права за вземане на решения по отношение на предприятието, в което е инвестирано (параграфи Б62 и Б63);

б) правата, притежавани от други лица (параграфи Б64—Б67);

в) възнаграждението, на което има право в съответствие със споразумението(нията) за възнаграждение (параграфи Б68—Б70);

г) излагането на предприятието с права за вземане на решения на променливата възвръщаемост от други дялови участия, които притежава в даденото предприятие, в което е инвестирано (параграфи Б71 и Б72).

Всеки от факторите има различна тежест въз основа на конкретните факти и обстоятелства.

Б61 Определянето на това дали предприятието с права за вземане на решения е агент изисква преценка на всички фактори, посочени в параграф Б60, освен ако едно единствено лице притежава материални права да отстрани предприятието с права за вземане на решения (права за отстраняване) и може да го отстрани без да изтъква причина за това (вж. параграф Б65).

Обхват на правата за вземане на решения

Б62 Обхватът на правата за вземане на решения на предприятието с такива права се преценява с оглед на:

а) дейностите, които са разрешени в съответствие със споразумението(нията) за вземане на решения и предвидени от закона; както и

б) свободата, с която разполага предприятието с права за вземане на решения, когато взема решения по отношение на тези дейности.

Б63 Предприятието с права за вземане на решения разглежда целта и модела на предприятието, в което е инвестирано, рисковете, на които е предвидено да бъде изложено последното, рисковете, които е предвидено да предава на обвързаните лица, и размера на участието на предприятието с права за вземане на решения в определянето на модела на предприятието, в което е инвестирано. Например ако предприятието с права за вземане на решения е значително обвързано в процеса на определяне на модела на предприятието, в което е инвестирано (включително при определяне на обхвата на правата за вземане на решения), това участие може да е признак, че предприятието с права за вземане на решения е имало възможност и стимул да получи права, които да му осигурят възможност да ръководи съответните дейности.

Права, притежавани от други лица

Б64 Материални права, притежавани от други лица, могат да засегнат способността на предприятието с права за вземане на решения да ръководи съответните дейности на дадено предприятие, в което е инвестирано. Материалните права за отстраняване или други подобни права може да сочат, че предприятието с права за вземане на решения е агент.

▼**M32**

Б65 Фактът, че едно единствено лице притежава материални права за отстраняване на предприятието с права за вземане на решения без да изтъква причина, сам по себе си е достатъчен, за да се стигне до заключението, че предприятието с права за вземане на решения е агент. Ако повече от едно лице притежава такива права (и нито едно отделно лице не може да отстрани предприятието с права за вземане на решения без съгласието на другите лица), тези права, сами по себе си, не са решаващи за определяне, че предприятието с права за вземане на решения извършва дейност основно от името и в полза на други. Освен това колкото е по-голям броят на лицата, които трябва да действат заедно, за да упражнят правата за отстраняване на предприятието с права за вземане на решения, и колкото е по-голяма величината на другите икономически интереси на предприятието с права за вземане на решения и променливостта, свързана с тях (т.е. възнаграждение и други дялови участия), толкова по-малка тежест има този фактор.

Б66 При преценката дали предприятието с права за вземане на решения е агент, материалните права, притежавани от други лица, които ограничават свободата на предприятието с права за вземане на решения, се вземат предвид по аналогичен начин, както и правата за отстраняване. Например предприятието с права за вземане на решения, което трябва да получи одобрение от малко на брой други лица за своите действия, обикновено е агент. (Вж. параграфи Б22—Б25 за допълнителни насоки относно правата и дали са материални.)

Б67 Разглеждането на правата, притежавани от други лица, включва преценка на всички права, които може да упражнява съвета на директорите на предприятието, в което е инвестирано (или друг управителен орган), и тяхното въздействие върху правото за вземане на решения (вж. параграф Б23, буква б)).

Възнаграждение

Б68 Колкото е по-голяма величината на възнаграждението на предприятието с права за вземане на решения и променливостта, свързана с възнаграждението, по отношение на възвръщаемостта, която се очаква от дейностите на предприятието, в което е инвестирано, толкова по-голяма вероятност има предприятието с права за вземане на решения да е принципал.

Б69 При определяне на това дали е принципал или агент предприятието с права за вземане на решения взема предвид също така наличието на следните условия:

а) възнаграждението на предприятието с права за вземане на решения е съразмерно на предоставяните услуги;

б) споразумението за възнаграждението включва само условия или суми, които обичайно присъстват в споразумения за аналогични услуги и ниво на умения, договаряни на база сделка при справедливи пазарни условия.

Б70 Предприятието с права за вземане на решения не може да бъде агент, освен ако са налице условията, посочени в параграф Б69, букви а) и б). Въпреки това изпълнението на тези условия само по себе си не е достатъчно, за да се стигне до заключението, че предприятието с права за вземане на решения е агент.

Излагане на променливата възвръщаемост от други дялови участия

Б71 Предприятието с права за вземане на решения, което притежава други дялови участия в дадено предприятие, в което е инвестирано (например инвестиции в предприятието, в което е инвестирано, или предостави гаранции по отношение на резултатите на предприятието, в което е инвестирано), взема предвид своето излагане на променливата възвръщаемост от тези дялови участия при преценката дали е агент. Притежаването на други дялови участия в дадено предприятие, в което е инвестирано, е признак за това, че предприятието с права за вземане на решения може да е принципал.

▼M32

Б72 При преценката на неговото излагане на променливата възвръщаемост от други дялови участия в предприятието, в което е инвестирано, предприятието с права за вземане на решения взема предвид следното:

а) колкото е по-голяма величината на неговите икономически интереси и променливостта, свързана с тях, като разглежда възнаграждението и другите си дялови участия заедно, толкова е по-голяма вероятността предприятието с права за вземане на решения да е принципал;

б) дали неговото излагане на променливата възвръщаемост е различно от това на другите инвеститори и, ако е така, дали това би могло да окаже въздействие върху неговите действия. Например такъв би могъл да е случаят, когато предприятието с права за вземане на решения притежава субординирани дялови участия в дадено предприятие, в което е инвестирано, или осигурява други форми на кредитно подобрение за споменатото предприятие.

Предприятието с права за вземане на решения преценява своето излагане спрямо общата променлива възвръщаемост на предприятието, в което е инвестирано. Тази преценка се прави основно на база очакваната възвръщаемост от дейностите на споменатото предприятие, като не се пренебрегва максималното излагане на предприятието с права за вземане на решения на променливата възвръщаемост от предприятието, в което е инвестирано, посредством другите дялови участия, които предприятието с права за вземане на решения притежава.

Примери за прилагане

Пример 13

Предприятието с права за вземане на решения (управител на фонд) създава, предлага на пазара и управлява публично търгуван, регулиран фонд в съответствие с тясно определени параметри, установени в мандата за инвестиране съгласно изискванията на неговите местни законови и подзаконови актове. Фондът е бил предложен на инвеститори като инвестиция в разнообразен портфейл от ценни книжа на собствения капитал на публично търгувани предприятия. В рамките на определените параметри управителят на фонда има свобода на избор на активите, в които да инвестира. Управителят на фонда е направил 10-процентна пропорционална инвестиция във фонда и получава пазарно възнаграждение за услугите си в размер на 1 процент от нетната стойност на активите на фонда. Възнагражденията са съразмерни на предоставяните услуги. Управителят на фонда няма никакво задължение да финансира загуби, освен неговата 10-процентна инвестиция. Фондът не е задължен да създаде независим съвет на директорите и не е направил това. Инвеститорите не притежават никакви материални права, които биха могли да засегнат правата за вземане на решения на управителя на фонда, но могат да изкупят своите дялови участия в определени граници, определени от фонда.

Въпреки че функционира в рамките на параметрите, определени в мандата за инвестиране, и в съответствие с нормативните изисквания, управителят на фонда има права за вземане на решения, които му дават възможност към момента да ръководи съответните дейности на фонда — инвеститорите не притежават материални права, които биха могли да засегнат правата на управителя на фонда за вземане на решения. Управителят на фонда получава пазарно възнаграждение за услугите си, което е съразмерно на предоставяните услуги, и е направил също така пропорционална инвестиция във фонда. Възнаграждението и инвестицията на управителя на фонда го излагат на променливата възвръщаемост от дейностите на фонда, без това излагане да е с такова значение, че да означава, че управителят на фонда е принципал.

В този пример разглеждането на излагането на управителя на фонда на променливата възвръщаемост от фонда, заедно с неговите права за вземане на решения в рамките на строги параметри, означава, че управителят на фонда е агент. Следователно управителят на фонда стига до заключението, че не контролира фонда.

▼M32

Пример 14

Предприятието с права за вземане на решения създава, предлага на пазара и управлява фонд, който дава възможност за инвестиции на много инвеститори. Предприятието с права за вземане на решения (управител на фонда) трябва да взема решения с оглед на най-добрия интерес на всички инвеститори и в съответствие с ръководните споразумения на фонда. Въпреки това управителят на фонда има голяма свобода за вземане на решения. Управителят на фонда получава пазарно възнаграждение за услугите си, равно на 1 процент от управляваните активи и 20 процента от всички печалби на фонда, ако бъде достигнато определено равнище на печалбите. Възнагражденията са съразмерни на предоставяните услуги.

Въпреки че трябва да взема решения с оглед на най-добрия интерес на всички инвеститори, управителят на фонда има широки права за вземане на решения във връзка с ръководството на съответните дейности на фонда. Управителят на фонда получава фиксирано възнаграждение и възнаграждение според резултатите, които са съразмерни на предоставяните услуги. Освен това вследствие на възнаграждението интересите на управителя на фонда съвпадат с тези на останалите инвеститори, а именно да се повишава стойността на фонда, без да се създава излагане на променлива възвръщаемост от дейностите на фонда, което е толкова важно, че възнаграждението, ако се разгледа само по себе си, означава, че управителят на фонда е принципал.

Горният фактически модел и анализ се прилага за посочените по-долу примери 14А—14В. Всеки пример се разглежда самостоятелно.

Пример 14А

Управителят на фонда притежава също така 2-процентова инвестиция във фонда, поради което неговите интереси съвпадат с тези на останалите инвеститори. Управителят на фонда няма никакво задължение да финансира загуби, надхвърлящи неговата 2-процентова инвестиция. Инвеститорите могат да отстранят управителя на фонда с обикновено мнозинство на гласовете, но само при нарушение на договора.

2-процентовата инвестиция на управителя на фонда увеличава неговото излагане на променлива възвръщаемост от дейностите на фонда, без да създава излагане, което да е от такова значение, че да означава, че управителят на фонда е принципал. Правата на другите инвеститори да отстранят управителя на фонда се считат за защитни права, тъй като те могат да бъдат упражнени само при нарушение на договора. В този пример, въпреки че управителят на фонда разполага с широки права за вземане на решения и е изложен на променлива възвръщаемост от своето дялово участие и възнаграждение, излагането на управителя на фонда означава, че той е агент. Следователно управителят на фонда стига до заключението, че не контролира фонда.

Пример 14Б

Управителят на фонда има по-значителна пропорционална инвестиция във фонда, но няма никакво задължение да финансира загуби, надвишаващи тази инвестиция. Инвеститорите могат да отстранят управителя на фонда с обикновено мнозинство на гласовете, но само поради нарушение на договора.

В този пример правата на другите инвеститори да отстранят управителя на фонда се считат за защитни права, защото могат да бъдат упражнени само при нарушение на договора. Въпреки че управителят на фонда получава фиксирано възнаграждение и възнаграждение според резултатите, които са съразмерни на предоставяните услуги, съчетанието на инвестицията на управителя на фонда с неговото възнаграждение би могло да създаде излагане на променлива възвръщаемост от дейностите на фонда, което е с такова значение, че означава, че управителят на фонда е принципал. Колкото е по-голяма величината на икономическите интереси на управителя на фонда и променливостта, свързана с тях (като се има предвид неговото възнаграждение и други дялови участия заедно), в толкова по-голяма степен управителят на фонда ще отчита тези икономически интереси в анализа и толкова по-голяма вероятност има управителят на фонда да е принципал.

▼M32

Например, след като е разгледал своето възнаграждение и другите фактори, управителят на фонда може да реши, че 20-процентната инвестиция е достатъчна, за да се стигне до заключението, че той контролира фонда. Въпреки това при различни обстоятелства (т.е. ако възнаграждението или други фактори са различни), контрол може да има, ако равнището на инвестицията е различно.

Пример 14В

Управителят на фонда притежава 20-процентна пропорционална инвестиция във фонда, но няма никакво задължение да финансира загуби, надвишаващи неговата 20-процентна инвестиция. Фондът има съвет на директорите, като всички негови членове са независими от управителя на фонда и се назначават от другите инвеститори. Съветът назначава управителя на фонда на годишна база. Ако съветът реши да не поднови договора на управителя на фонда, други управители от отрасъла биха могли да предоставят услугите, които са предоставяни от управителя на фонда.

Въпреки че управителят на фонда получава фиксирано възнаграждение и възнаграждение според резултатите, които са съразмерни на предоставяните услуги, съчетанието от 20-процентната инвестиция на управителя на фонда и неговото възнаграждение създава излагане на променлива възвръщаемост от дейностите на фонда, което е с такова значение, че означава, че управителят на фонда е принципал. Въпреки това инвеститорите имат материални права да отстранят управителя на фонда — съветът на директорите осигурява механизъм, гарантиращ, че инвеститорите могат да отстранят управителя на фонда, ако решат да направят това.

В този пример управителят на фонда обръща по-голямо внимание на материалните права за отстраняване в анализа. По тази причина, въпреки че управителят на фонда има широки права за вземане на решения и е изложен на променлива възвръщаемост от фонда поради своето възнаграждение и инвестиция, материалните права, които притежават другите инвеститори, означават, че управителят на фонда е агент. Следователно управителят на фонда стига до заключението, че не контролира фонда.

Пример 15

Създадено е предприятие, в което е инвестирано, с цел закупуване на портфейл от ценни книжа, обезпечени с активи, с фиксиран лихвен процент, финансирано от дългови инструменти с финансиран лихвен процент и инструменти на собствения капитал. Предназначението на инструментите на собствения капитал е да осигурят защита на дълговите инвеститори от първата загуба и да получат цялата остатъчна възвръщаемост на предприятието, в което е инвестирано. Сделката е била предложена на потенциалните дългови инвеститори като инвестиция в портфейл от ценни книжа, обезпечени с активи, с излагане на кредитен риск, свързан с евентуално неизпълнение на емитентите на ценните книжа, обезпечени с активи, от портфейла, и лихвен риск, свързан с управлението на портфейла. При образуването инструментите на собствения капитал представляват 10 процента от стойността на закупените активи. Предприятието с права за вземане на решения (управителят на активите) управлява активния портфейл от активи, като взема инвестиционни решения в рамките на параметри, определени в проспекта на предприятието, в което е инвестирано. За тези услуги управителят на активите получава пазарно фиксирано възнаграждение (т.е. 1 процент от управляваните активи) и възнаграждение според резултатите (т.е. 10 процента от печалбата), ако печалбата на предприятието, в което е инвестирано, превиши определено равнище. Възнагражденията са съразмерни с предоставяните услуги. Управителят на активите притежава 35 процента от собствения капитал на предприятието, в което е инвестирано.

▼M32

Останалите 65 процента от собствения капитал и всички дългови инструменти се притежават от голям брой силно разпокъсани и несвързани трети лица инвеститори. Управителят на активите може да бъде отстранен без изтъкване на причина с решение на другите инвеститори, взето с обикновено мнозинство.

Управителят на активите получава фиксирано възнаграждение и възнаграждение според резултатите, които са съразмерни на предоставяните услуги. Вследствие на възнаграждението интересите на управителя на фонда съвпадат с тези на другите инвеститори, а именно да се увеличи стойността на фонда. Управителят на активите е изложен на променлива възвръщаемост от дейностите на фонда, защото притежава 35 процента от собствения капитал, а също така и поради неговото възнаграждение.

Въпреки че се съобразява с параметрите, посочени в проспекта на предприятието, в което е инвестирано, управителят на активите има възможност към момента да взема решения относно инвестициите, които оказват значително въздействие върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано — правата за отстраняване, които притежават другите инвеститори, имат малка тежест в анализа, защото тези права се притежават от голям брой силно разпокъсани инвеститори. В настоящия пример управителят на активите обръща по-голямо внимание на своето излагане на променлива възвръщаемост от фонда вследствие на неговото дялово участие в собствения капитал, който е подчинен на дълговите инструменти. Дяловото участие в размер на 35 процента от собствения капитал създава подчинено излагане на загуби и права на възвръщаемост от предприятието,в което е инвестирано, които са с такова голямо значение, че това означава, че управителят на активите е принципал. Следователно управителят на активите, стига до заключението, че контролира предприятието, в което е инвестирано.

Пример 16

Предприятието с права за вземане на решения (спонсор) спонсорира предприятие с много продавачи, което емитира краткосрочни дългови инструменти на несвързани трети страни инвеститори. Сделката е била предложена на потенциалните инвеститори като инвестиция в портфейл от средносрочни активи с висок лихвен процент и минимално излагане на кредитен риск, свързан с евентуално неизпълнение от емитентите на активите в портфейла. Различни прехвърлители продават висококачествени средносрочни портфейли от активи на предприятието. Всеки прехвърлител обслужва портфейла от активи, който продава на предприятието, и управлява вземанията при неизпълнение срещу пазарно възнаграждение за обслужване. Всеки прехвърлител предоставя също така защита при първа загуба срещу кредитни загуби от неговия портфейл от активи чрез свръх обезпеченост на активите, които са прехвърлени на предприятието. Спонсорът установява условията на предприятието и управлява неговите операции срещу пазарно възнаграждение. Възнаграждението е съразмерно на предоставените услуги. Спонсорът одобрява продавачите, на които е разрешено да продават на предприятието, одобрява активите, които се закупуват от предприятието и взема решения относно финансирането на предприятието. Спонсорът трябва да действа с оглед на най-добрия интерес на всички инвеститори.

Спонсорът има право на цялата остатъчна възвръщаемост от предприятието и също така осигурява за предприятието кредитно подобрение и линии за ликвидност. Кредитното подобрение, осигурено от спонсора, покрива загуби в размер до 5 процента от всички активи на предприятието, след като загубите са покрити от прехвърлителите. Линиите за ликвидност не се отпускат за покриване на активи в неизпълнение. Инвеститорите не притежават материални права, които биха могли да окажат въздействие върху органа за вземане на решения на спонсора.

▼M32

Въпреки че спонсорът получава пазарно възнаграждение за услугите си, което е съразмерно на предоставяните услуги, спонсорът е изложен на променлива възвръщаемост от дейностите на предприятието вследствие на неговите права върху цялата остатъчна възвръщаемост от предприятието и осигуряването на кредитно подобрение и линии за ликвидност (т.е. предприятието се излага на ликвиден риск, като използва краткосрочни дългови инструменти, за да финансира средносрочни активи). Въпреки че всеки прехвърлител има права за вземане на решения, които оказват въздействие върху стойността на активите на предприятието, спонсорът има големи права за вземане на решения, които му дават възможност към момента да ръководи дейностите, които оказват *най-голямо* въздействие върху възвръщаемостта от предприятието (т.е. спонсорът е установил условията на предприятието и има право да взема решения относно активите (одобряване на закупуваните активи и прехвърлителите на тези активи) и финансирането на предприятието (за което редовно трябва да се намират нови инвестиции)). Правото на остатъчната възвръщаемост от предприятието и осигуряването на кредитно подобрение и линии за ликвидност излагат спонсора на променлива възвръщаемост от дейностите на предприятието, която се различава от тази на другите инвеститори. Следователно това излагане означава, че спонсорът е принципал и по тази причина спонсорът стига до заключението, че контролира предприятието. Задължението на спонсора да действа с оглед на най-добрия интерес на всички инвеститори не му пречи да е принципал.

Взаимоотношения с други лица

Б73 Когато прави преценка на контрола, инвеститорът взема предвид характера на неговите взаимоотношения с други лица и дали тези други лица извършват дейност от името на инвеститора (т.е. те са „фактически агенти“). Определянето на това дали други лица извършват дейност като фактически агенти изисква преценка, при която да се вземе предвид не само характера на взаимоотношението, но също така как тези лица взаимодействат помежду си и с инвеститора.

Б74 Не е задължително тези взаимоотношения да включват договорно споразумение. Едно лице е фактически агент, когато инвеститорът или онези, които контролират дейността на инвеститора, имат възможност да нареждат на това лице да извършва дейност от името на инвеститора. При тези обстоятелства инвеститорът, когато преценява контрола си върху дадено предприятие, в което е инвестирано, заедно със своите права взема предвид и правата за вземане на решения на своя фактически агент и непрякото си излагане на или права върху променлива възвръщаемост чрез фактическия агент.

Б75 Следват примери за такива други лица, които, поради характера на техните взаимоотношения, биха могли да бъдат фактически агенти на инвеститора:

а) свързаните лица на инвеститора;

б) лице, което е получило своето дялово участие в предприятието, в което е инвестирано, като вноска или заем от инвеститора;

в) лице, което се е съгласило да не продава, прехвърля или обременява с тежести своите дялови участия в предприятието, в което е инвестирано, без предварителното одобрение на инвеститора (освен в случаи, в които инвеститорът и другото лице имат право на предварително одобрение и правата са базирани на взаимно съгласувани условия от желаещи независими лица);

г) лице, което не може да финансира своята дейност без подчинена финансова помощ от инвеститора;

▼M32

д) предприятие, в което е инвестирано и в което мнозинството от членовете на управителния орган или ключовият ръководен персонал съвпадат с тези на инвеститора;

е) лице, което има тесни делови взаимоотношения с инвеститора, като взаимоотношение между професионален доставчик на услуги и един от основните му клиенти.

Контрол върху определени активи

Б76 Инвеститорът преценява дали счита част от дадено предприятие, в което е инвестирано, за обособена част от предприятието и, ако случаят е такъв, дали контролира обособената част от предприятието.

Б77 Инвеститорът счита част от дадено предприятие, в което е инвестирано, за обособена част от предприятието единствено ако е изпълнено следното условие:

Определени активи на предприятието, в което е инвестирано (и свързани кредитни подобрения, ако има такива), са единственият източник на плащания за определени пасиви на споменатото предприятие или други определени дялови участия в него. Освен лицата с определения пасив, други нямат права или задължения, свързани с определените активи или с остатъчните парични потоци от тези активи. По същество никаква част от възвръщаемостта от определените активи не може да се използва от останалата част от предприятието, в което е инвестирано, и никаква част от пасивите на обособената част от предприятието не могат да се заплащат от активите на останалата част от предприятието. Следователно на практика всички активи, пасиви и собствен капитал на тази обособена част от предприятието са отделени от общото предприятие, в което е инвестирано. Такава една обособена част от предприятието често се нарича „силоз“ („silo“).

Б78 Когато е изпълнено условието на параграф Б77, инвеститорът определя активите, които оказват значително въздействие върху възвръщаемостта от обособената част от предприятието, и как се ръководят тези дейности, за да прецени дали има правомощия върху тази част от предприятието, в което е инвестирано. Когато прави преценка на контрола върху обособената част от предприятието, инвеститорът разглежда също така дали е изложен на или има права върху променливата възвръщаемост от неговото участие в тази обособена част от предприятието, както възможността да използва своите правомощия върху тази част от предприятието, в което е инвестирано, за да окаже въздействие върху размера на възвръщаемостта за инвеститора.

Б79 Ако инвеститорът контролира обособената част от предприятието, той консолидира тази част от предприятието, в което е инвестирано. В такъв случай другите лица изключват тази част от предприятието, в което е инвестирано, когато правят преценка на контрола върху споменатото предприятие и го консолидират.

Непрекъснато преценяване

Б80 Ако факти и обстоятелства сочат, че има промени в един или повече от трите елемента на контрола, посочени в параграф 7, инвеститорът прави повторна преценка на контрола си върху предприятието, в което е инвестирано.

Б81 Ако има промяна в начина, по който може да се упражняват правомощията в предприятието, в което е инвестирано, тази промяна трябва да бъде отразена в начина, по който инвеститорът преценява своите правомощия в споменатото предприятие. Например промени в правата за вземане на решения могат да означават, че съответните дейности повече не се ръководят чрез права на глас, а вместо това други споразумения, като например договори, дават на друго лице или лица възможност към дадения момент да ръководят съответните дейности.

▼M32

Б82 Дадено събитие може да предизвика за инвеститора получаване или загуба на правомощия върху дадено предприятие, в което е инвестирано, без инвеститорът да участва в това събитие. Например инвеститорът може да получи правомощия в дадено предприятие, в което е инвестирано, поради изтичане на права за вземане на решения, притежавани от друго лице или лица, които права в миналото са пречили на инвеститора да контролира споменатото предприятие.

Б83 Инвеститорът разглежда така също промените, които оказват въздействие върху неговото излагане на или права върху променливата възвръщаемост от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано. Например инвеститорът, който има правомощия в дадено предприятие, в което е инвестирано, може да изгуби контрола върху споменатото предприятие, ако повече няма право да получава възвръщаемост или да бъде изложен на задължения, защото не би изпълнил изискването на параграф 7, буква б) (например ако бъде прекратен договора за получаване на възнаграждение според резултатите).

Б84 Инвеститорът разглежда дали се е променила неговата преценка, че извършва дейност като агент или принципал. Промени в общите взаимоотношения между инвеститора и други лица могат да означават, че инвеститорът повече не извършва дейност като агент, въпреки че преди това е бил агент, и обратно. Например при настъпване на промени в правата на инвеститора или на други лица, инвеститорът преразглежда статута си като принципал или агент.

Б85 Първоначалната преценка на инвеститора относно контрола или неговия статут като принципал или като агент няма да се промени само поради промяна в пазарните условия (например промяна във възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано, причинена от пазарни условия), освен ако промяната в пазарните условия промени един или повече от трите елемента на контрола, посочени в параграф 7, или промени общото взаимоотношение между принципал и агент.

▼M38

ОПРЕДЕЛЯНЕ ДАЛИ ДАДЕНО ПРЕДПРИЯТИЕ Е ИНВЕСТИЦИОННО ПРЕДПРИЯТИЕ

Б85А Предприятието взема предвид всички факти и обстоятелства, когато преценява дали представлява инвестиционно предприятие, включително своята цел и структура. Предприятие, което се характеризира с трите елемента на определението за инвестиционно предприятие, посочени в параграф 27, представлява инвестиционно предприятие. Параграфи Б85Б – Б85М описват по-подробно елементите на определението.

Стопанска цел

Б85Б Определението за инвестиционно предприятие изисква то да има за стопанска цел само увеличаване на стойността на капитала, доход от инвестиции (като дивиденти, лихви или приходи от наеми) или и двете. Обикновено стопанската цел на инвестиционното предприятие се удостоверява с документи, които показват какви са инвестиционните цели на предприятието, като например меморандума за предлагане, разпространяваните от предприятието печатни материали или други дружествени документи. Допълнителните доказателства могат да включват начина, по който предприятието представя себе си пред други страни (като например потенциалните инвеститори или потенциални предприятия, в които да бъде инвестирано); например, предприятието може да представи дейността си като осигуряваща средносрочни инвестиции за увеличаване на стойността на капитала. Същевременно обаче предприятие, което се представя за инвеститор, чиято цел е разработване, производство или пускане на продукти на пазара съвместно с предприятието, в които е инвестирало, е със стопанска цел, която е несъвместима със стопанската цел на инвестиционно предприятие, тъй като предприятието ще реализира възвръщаемост от разработването, производството или пускането на продукти на пазара, както и от своите инвестиции. (вж. параграф Б85И).

▼M51

Б85В Инвестиционното предприятие може да предоставя съответните инвестиционни услуги (например консултантски услуги в областта на инвестициите, управление на инвестиции, инвестиционни помощни дейности и административни услуги) пряко или чрез дъщерно предприятие на трети страни, както и на свои инвеститори, дори ако тези дейности са от съществено значение за него, стига да продължава да отговаря на определението за инвестиционно предприятие.

▼M38

Б85Г Инвестиционното предприятие може също така да участва в следните дейности, свързани с инвестиции, било то пряко или чрез дъщерно предприятие, ако тези дейности се извършват с цел максимизиране на възвръщаемостта от инвестицията (увеличаване на стойността на капитала или дохода от инвестициите) в предприятията, в които е инвестирало, и не представляват отделна съществена стопанска дейност или отделен сериозен източник на доходи за инвестиционното предприятие:

а) … предоставяне на управленски услуги и стратегически съвети на предприятието, в което е инвестирано; както и

б) … предоставяне на финансова подкрепа на предприятието, в което е инвестирало, като например заеми, капиталови ангажименти или гаранция.

▼M51

Б85Д Ако инвестиционно предприятие има дъщерно предприятие, което само по себе си не е инвестиционно предприятие и чиято главна цел или предмет на дейност е да предоставя, на него или на други страни, услуги, свързани с инвестиционната му дейност (като например посочените в параграфи Б85В—Б85Г), то консолидира това дъщерно предприятие в съответствие с параграф 32. Ако дъщерното предприятие, което предоставя инвестиционни услуги или дейности, само по себе си представлява инвестиционно предприятие, неговото предприятие майка го оценява по справедлива стойност в печалбата или загубата в съответствие с параграф 31.

▼M38

Стратегии за освобождаване от инвестиция

Б85Е Инвестиционните планове на предприятието също предоставят доказателства за стопанската цел. Една от характеристиките, които отличават инвестиционното предприятие от други предприятия, е, че то не възнамерява да държи своите инвестиции за неограничен период от време; то ги държи за ограничен период от време. Тъй като инвестициите в дялово участие и инвестициите в нефинансови активи могат да бъдат държани за неограничен период от време, то инвестиционното предприятие разполага със стратегия за освобождаване от тези инвестиции, определяща как предприятието планира да постигне увеличение на капитала от повечето от своите инвестиции в собствен капитал и инвестиции в нефинансови активи. Инвестиционното предприятие също така трябва да разполага със стратегия за освобождаване от всякакви дългови инструменти, които потенциално могат да бъдат държани за неограничен период от време, например безсрочни дългови инвестиции. Предприятието не е длъжно да разполага с документ за конкретни стратегии за освобождаване от всяка отделна инвестиция, но е необходимо да определи различни потенциални стратегии за различни видове инвестиции или портфейлни инвестиции, включително конкретни срокове за освобождаване от тях. Механизми за освобождаване, които се прилагат само при събития, свързани с неизпълнение на задължения, като например нарушаване на договор или неизпълнение на ангажимент, не се смятат за стратегии за освобождаване за целите на тази оценка.

Б85Ж Стратегиите за освобождаване от инвестиция са различни в зависимост от вида на инвестицията. Що се отнася до инвестициите в непублични капиталови ценни книжа, примерите за стратегии за освобождаване включват първично публично предлагане, частно предлагане, търговска продажба на стопанската дейност, разпределение (между инвеститори) на притежаваните

▼**M38**

дялове в предприятия, в които е инвестирано, и продажби на активи (включително продажбата на активи на предприятието, в което е инвестирано, последвано от неговата ликвидация). Що се отнася до инвестициите в дялово участие, които са публично търгуеми, примерите за стратегии за освобождаване включват продажбата на инвестиции чрез частно предлагане или чрез публичния пазар. Що се отнася до инвестиции в недвижими имоти, примерите за стратегии за освобождаване включват продажбата на недвижими имоти чрез специализирани агенти за недвижими имоти или на свободния пазар.

Б85З Инвестиционното предприятие може да притежава инвестиция в друго инвестиционно предприятие, което е създадено във връзка с предприятието поради правни, регулаторни, данъчни или подобни икономически причини. В този случай инвестиционното предприятие инвеститор не е задължително да разполага със стратегия за освобождаване за тази инвестиция, при условие че инвестиционното предприятие, в което е инвестирано, притежава подходящи стратегии за освобождаване за своите инвестиции.

Печалба от инвестиции

Б85И Предприятието не инвестира единствено за увеличаване на стойността на капитала, за инвестиционни приходи или и за двете, ако предприятието или друг член на групата, в която участва предприятието (т.е. групата, която се контролира от предприятието майка на инвестиционното предприятие), получава или има за цел да получи други ползи от инвестициите на предприятието, които не са на разположение на други страни, които не са свързани с предприятието, в което е инвестирано. Тези ползи включват:

а) … придобиване, използване, обмен или експлоатация на процеси, активи или технологии на предприятието, в което е инвестирано. Това се отнася и за предприятието или друг член на групата, които притежават непропорционални или изключителни права за придобиване на активи, технологии, продукти или услуги от всяко предприятие, в което е инвестирано; например чрез притежаване на опция за закупуване на актив от предприятие, в което е инвестирано, ако развитието на актива се счита за успешно;

б) … съвместни предприятия (както са определени в МСФО 11) или други споразумения между предприятието или друг член на групата и предприятието, в което е инвестирано, за разработване, производство, пазарна реализация или предоставяне на продукти или услуги;

в) финансови гаранции или активи, предоставени от предприятието, в което е инвестирано, да служат като обезпечение за кредитни споразумения на предприятието или на друг член на групата (инвестиционното предприятие обаче си запазва правото да използва инвестициите в предприятието, в което е инвестирано, като обезпечение за някой от своите заеми);

г) опция, държана от свързано с предприятието лице, за закупуване от това предприятие или друг член на групата на дялово участие в предприятие, в което предприятието е инвестирало;

д) с изключение на посоченото в параграф 85Й, сделките между предприятието или друг член на групата и предприятието, в което е инвестирано, които:

i) са със условия, от които не могат да се ползват предприятия, които не са свързани лица с предприятието, с друг член на групата или с предприятието, в което е инвестирано;

ii) не са отчитани по справедлива стойност; или

▼M38

iii) представляват значителна част от стопанската дейност на предприятието, в което е инвестирано, или на предприятието, включително стопански дейности на други предприятия в рамките на група.

Б85Й Инвестиционното предприятие може да разполага със стратегия за инвестиции в повече от едно предприятие от същия отрасъл, пазар или географски район, за да се възползва от синергията, която увеличава стойността на капитала и дохода от инвестиции в други предприятия. Независимо от параграф Б85И, буква д) дадено предприятие не губи правото да бъде определяно като инвестиционно предприятие само защото предприятията, в които е инвестирало, търгуват помежду си.

Оценяване по справедлива стойност

Б85К Съществен елемент от определението за инвестиционно предприятие е, че то определя и оценява резултатите на почти всички инвестиции на базата на справедливата стойност, тъй като с използването на справедливата стойност се осигурява по-подходяща информация, отколкото например с консолидирането на неговите дъщерни предприятия или с използването на метода на собствения капитал за неговите дялове в асоциирани предприятия или съвместни предприятия. За да докаже, че отговаря на този елемент от определението, инвестиционното предприятие:

а) … предоставя на инвеститорите информация за справедливата стойност и оценява повечето свои инвестиции по справедлива стойност в своите финансови отчети, когато оценяването по справедлива стойност се изисква или разрешава в съответствие с МСФО; както и

б) … докладва информация по справедлива стойност чрез вътрешни източници на ключовия ръководен персонал на предприятието (както е определен в МСС 24), който използва справедливата стойност като основен критерий за оценка на резултатите от почти всички свои инвестиции и за вземане на инвестиционни решения.

Б85Л За да спази изискванията на параграф Б85К, буква а), инвестиционното предприятие:

а) … избира да отчита всякакви инвестиционни имоти, като използва модела на справедливата стойност в МСС 40 *Инвестиционни имоти*;

б) … избира освобождаването от прилагане на метода на собствения капитал по МСС 28 за своите инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия; както и

в) оценява финансовите си активи по справедлива стойност чрез използване на изискванията на МСФО 9.

Б85М Инвестиционното предприятие може да притежава някои неинвестиционни активи, като например собствеността върху седалището и свързаното с него оборудване, а също може да има финансови пасиви. Елементът от определението на инвестиционно предприятие в параграф 27, буква в), свързан с оценката по справедлива стойност, се прилага спрямо инвестициите на инвестиционното предприятие. Съответно не е необходимо инвестиционното предприятие да оценява своите неинвестиционни активи или своите пасиви по справедлива стойност.

Характерни черти на инвестиционното предприятие

Б85Н При определяне на това дали дадено предприятие отговаря на определението за инвестиционно предприятие, то преценява дали притежава характерните черти на такова предприятие (вж. параграф 28). Отсъствието на една или повече от тези характерни черти не лишава непременно предприятието от възможността да бъде определено като инвестиционно предприятие, но показва, че е необходима допълнителна преценка, за да се определи дали предприятието е инвестиционно предприятие.

▼**M38**

Повече от една инвестиция

Б85О Инвестиционното предприятие обикновено държи няколко инвестиции, за да диверсифицира рисковете и да максимизира възвръщаемостта. Предприятието може да държи портфейл от инвестиции, пряко или косвено, например чрез притежаване на една инвестиция в друго инвестиционно предприятие, което от своя страна притежава няколко инвестиции.

Б85П В някои моменти предприятието може да притежава една инвестиция. Независимо от това обаче, притежаването на една инвестиция не означава непременно, че предприятието не може да отговаря на определението за инвестиционно предприятие. Например инвестиционното предприятие може да държи само една инвестиция, когато предприятието:

а) … е в началото на своята дейност и все още не е намерило подходящи инвестиции — поради това все още не е изпълнило своя инвестиционен план за придобиване на няколко инвестиции;

б) … все още не е направило други инвестиции, за да замени тези, от които се е освободило;

в) е създадено, за да обедини средствата на инвеститорите в една инвестиция, когато тази инвестиция е невъзможно да бъде направена от отделните инвеститори (например, когато изискваната минимална инвестиция е твърде висока за отделния инвеститор); или

г) е в процес на ликвидация.

Повече от един инвеститор

Б85Р Обикновено инвестиционното предприятие има няколко инвеститора, които обединяват своите средства, за да получат достъп до услуги по управление на инвестициите и до инвестиционни възможности, с какъвто достъп те може да не разполагат поотделно. Наличието на няколко инвеститори прави по-малка вероятността предприятието или други членове на групата, в която участва предприятието, да извличат ползи, различни от увеличаване стойността на капитала или приходи от инвестиции (вж. параграф Б85И).

Б85С Инвестиционното предприятие може също така да се състои от един инвеститор или да е създадено за един инвеститор, който представлява или подкрепя интересите на по-голяма група от инвеститори (например пенсионен фонд, държавен инвестиционен фонд или семеен тръст).

Б85Т Възможно е също така в някои случаи предприятието временно да е с един инвеститор. Например, инвестиционното предприятие може да има само един инвеститор, когато:

а) … се намира в период на първично предлагане, който не е изтекъл, а предприятието активно търси подходящи инвеститори;

б) … все още не е намерило подходящи инвеститори, за да замени дялови участия в собствеността, които са били обратно изкупени; или

в) е в процес на ликвидация.

Несвързани инвеститори

В85У Обикновено инвестиционното предприятие има няколко инвеститора, които не са свързани лица (както са определени в МСС 24) с предприятието или други членове на групата, в която участва предприятието. Наличието на несвързани инвеститори прави по-малка вероятността предприятието или други членове на групата, в която участва то, да извличат ползи, различни от увеличаване стойността на капитала или приходи от инвестиции (вж. параграф Б85И).

▼**M38**

Б85Ф Предприятието обаче може да бъде определено като инвестиционно предприятие, дори и неговите инвеститори да са свързани с предприятието. Например, инвестиционно предприятие може да учреди отделен „паралелен“ фонд за група свои служители (като например ключов ръководен персонал) или друг(и) инвеститор(и), които са свързани страни, чиито инвестиции са еднакви с инвестициите на основния инвестиционен фонд на предприятието. Този „паралелен“ фонд може да се определи като инвестиционно предприятие, въпреки че всички негови инвеститори представляват свързани страни.

Дялови участия

Б85Х Обикновено инвестиционното предприятие е отделно юридическо лице, без това да е задължително. Дяловите участия на инвестиционното предприятие обикновено са под формата на собствен капитал или подобни дялове (напр. партньорски дялове), на които съответстват пропорционални дялове от нетните активи на инвестиционното предприятие. Наличието обаче на различни класове инвеститори, някои от които имат права само за конкретна инвестиция или за групи от инвестиции, или които имат различни пропорционални дялове от нетните активи, не изключва възможността предприятието да бъде инвестиционно предприятие.

Б85Ц Освен това, предприятие, което има значително дялово участие под формата на дълг, който в съответствие с други приложими МСФО не отговаря на определението за собствен капитал, може все пак да се определи като инвестиционно предприятие, при условие че притежателите на дълга са изложени на променлива възвръщаемост вследствие на промени в справедливата стойност на нетните активи на предприятието.

▼**M32**

ИЗИСКВАНИЯ ЗА ОТЧИТАНЕ

Консолидационни процедури

Б86 В консолидираните финансови отчети:

а) се обединяват съответните активи, пасиви, собствен капитал, приходи, разходи и парични потоци на предприятието майка с тези на неговите дъщерни предприятия;

б) се приспада (елиминира) балансовата сума на инвестицията на предприятието майка във всяко от дъщерните предприятия, както и дела на предприятието майка в собствения капитал на всяко от дъщерните предприятия (в МСФО 3 е обяснено отчитането на всяка свързана репутация);

в) изцяло се елиминират вътрешногруповите активи и пасиви, собствен капитал, приходи, разходи и парични потоци, свързани със сделки между предприятия от групата (изцяло се елиминират печалбите или загубите в резултат от вътрешногрупови сделки, които са признати в активите, като например материални запаси и дълготрайни активи). Вътрешногруповите загуби може да означават наличие на обезценка, която трябва да бъде призната в консолидираните финансови отчети. МСС 12 *Данъци върху дохода* се прилага за временните разлики, които възникват вследствие на елиминирането на печалбите и загубите от вътрешногрупови сделки.

Единни счетоводни политики

Б87 Ако даден член на групата използва счетоводни политики, които се различават от възприетите в консолидираните финансови отчети за сходни сделки и събития, станали при сходни обстоятелства, при изготвянето на консолидираните финансови отчети се правят подходящи корекции във финансовите отчети на въпросния член на групата, за да се гарантира съответствието им със счетоводните политики на групата.

▼M32

Оценяване

Б88 Предприятието включва приходите и разходите на дадено дъщерно предприятие в консолидираните си финансови отчети от датата, на която е придобило контрол, до датата, на която предприятието повече не контролира дъщерното предприятие. Приходите и разходите на дъщерното предприятие се базират на стойностите на активите и пасивите, които са признати в консолидираните финансови отчети към датата на придобиване. Например даден разход за амортизация, признат в консолидирания отчет за всеобхватния доход след датата на придобиване, се базира на справедливите стойности на свързаните амортизируеми активи, признати в консолидираните финансови отчети към датата на придобиване.

Потенциални права на глас

Б89 Когато съществуват потенциални права на глас или други деривативни инструменти, съдържащи потенциални права на глас, при изготвяне на консолидираните финансови отчети делът в печалбата или загубата и промените в собствения капитал, които се разпределят на предприятието майка и неконтролиращите участия, се определя само въз основа на съществуващите дялови участия в собствеността и не отразява евентуалното упражняване или преобразуване на потенциални права на глас и други деривативни инструменти, освен когато се прилага параграф Б90.

Б90 При определени обстоятелства дадено предприятие по същество има съществуващо дялово участие в собствеността в резултат на сделка, която към момента му осигурява достъп до възвръщаемостта, свързана с дадено дялово участие в собствеността. В такъв случай при изготвяне на консолидираните финансови отчети делът, който се разпределя на предприятието майка и неконтролиращите участия, се определя, като се взема предвид евентуалното упражняване на тези потенциални права на глас и други деривативни инструменти, които към момента осигуряват достъп на предприятието до възвръщаемостта.

Б91 МСФО 9 не се прилага за дялови участия в дъщерни предприятия, които са консолидирани. Когато инструменти, които съдържат потенциални права на глас, по същество към момента осигуряват достъп до възвръщаемостта, свързана с дяловото участие в собствеността на дадено дъщерно предприятие,инструментите не са обект на изискванията на МСФО 9. Във всички останали случаи инструментите, които съдържат потенциални права на глас в дадено дъщерно предприятие, се отчитат в съответствие с МСФО 9.

Отчетна дата

Б92 Отчетните дати на финансовите отчети на предприятието майка и на неговите дъщерни предприятия, които се използват при изготвянето на консолидираните финансови отчети, трябва да са едни и същи. Когато краят на отчетния период на предприятието майка е различен от този на дъщерното предприятие, за нуждите на консолидирането дъщерното предприятие изготвя допълнителна финансова информация към датата на финансовите отчети на предприятието майка, за да може последното да консолидира финансовата информация на дъщерното предприятие, освен ако това практически е невъзможно.

Б93 Ако това е практически невъзможно, предприятието майка консолидира финансовата информация на дъщерното предприятие, като използва последните финансови отчети на дъщерното предприятие, с внесени корекции с оглед отразяване на въздействието на значимите сделки или събития, възникнали между датата на тези финансови отчети и датата на консолидираните финансови отчети. Във всички случаи разликата между датата на финансовите отчети на дъщерното предприятие и тази на консолидираните финансови отчети не трябва да е повече от три месеца, като продължителността на отчетните периоди и всяка разлика между датите на финансовите отчети трябва да бъдат едни и същи в различните периоди.

▼M32

Неконтролиращи участия

Б94 Предприятието отнася печалбата или загубата и всеки компонент на друг всеобхватен доход към собствениците на предприятието майка и към неконтролиращите участия. Предприятието отнася също така общия всеобхватен доход към собствениците на предприятието майка и към неконтролиращите участия дори ако това води до дефицитно салдо на неконтролиращите участия.

Б95 Ако дадено дъщерно предприятие има в обръщение кумулативни преференциални акции, които са класифицирани като собствен капитал и се държат от неконтролиращи участия, предприятието изчислява своя дял от печалбата или загубата, след внасяне на корекции за дивидентите върху тези акции, независимо от това дали тези дивиденти са били обявени или не.

Промени в дела, притежаван от неконтролиращи участия

Б96 Когато делът на собствения капитал, притежаван от неконтролиращи участия, се промени, предприятието внася корекции в балансовите суми на контролиращите и неконтролиращите участия, за да бъдат отразени тези промени в относителните дялови участия в дъщерното предприятие. Предприятието признава директно в собствения капитал всяка разлика между сумата, с която се коригират неконтролиращите участия, и справедливата стойност на платеното или получено възнаграждение и я отнася към собствениците на предприятието майка.

Загуба на контрол

Б97 Предприятието майка може да изгуби контрол върху дадено дъщерно предприятие в две или повече споразумения (сделки). Въпреки това понякога обстоятелствата показват, че множеството споразумения се отчитат като една единствена сделка. При определянето дали споразуменията да бъдат отчетени като една единствена сделка предприятието майка взема предвид всички условия на споразуменията и техните икономически въздействия. Едно или повече от следните положения означават, че предприятието майка отчита множество споразумения като една единствена сделка:

а) те са сключени по едно и също време или с общ замисъл;

б) те сформират една единствена сделка, предназначена да постигне цялостен търговски ефект;

в) възникването на едно споразумение зависи от възникването на поне още едно друго споразумение;

г) едно споразумение, разглеждано само по себе си, не е икономически обосновано, но е икономически обосновано, разглеждано заедно с другите споразумения. Пример за това е, когато дадена продажба на акции е извършена под пазарната цена и е компенсирана с последваща продажба на цена над пазарната.

Б98 Ако предприятието майка изгуби контрол върху дадено дъщерно предприятие, то:

а) отписва:

i) активите (включително всякаква репутация) и пасивите на дъщерното предприятие по тяхната балансова сума към датата, на която контролът е изгубен; както и

ii) балансовата сума на всички неконтролиращи участия в бившето дъщерно предприятие към датата, на която контролът е изгубен (включително всякакви компоненти на друг всеобхватен доход, относим към тях);

б) признава:

i) справедливата стойност на полученото плащане, ако има такова, от сделката, събитието или обстоятелствата, които са довели до загубата на контрол;

▼M32

ii) ако сделката, събитието или обстоятелствата, които са довели до загубата на контрол, включва разпределение на акции на дъщерното предприятие между собствениците в качеството им на собственици — това разпределение; както и

iii) всяка инвестиция, задържана в бившето дъщерно предприятие, по справедлива стойност към датата, на която контролът е изгубен;

в) прекласифицира към печалбата или загубата или прехвърля директно в неразпределената печалба, ако това се изисква в съответствие с други МСФО, сумите, признати в друг всеобхватен доход във връзка с дъщерното предприятие на базата, описана в параграф Б99;

г) признава всяка разлика, появила се в резултат като печалба или загуба в печалбата или загубата, относима към предприятието майка.

Б99 Ако предприятието майка изгуби контрол върху дъщерно предприятие, предприятието майка отчита всички суми, признати преди това в друг всеобхватен доход по отношение на това дъщерно предприятие, на същата база, както би било необходимо, ако предприятието майка директно се е било освободило от съответните активи или пасиви. Следователно, ако печалба или загуба, признати преди това в друг всеобхватен доход, бъдат прекласифицирани към печалба или загуба от освобождаването от свързаните активи или пасиви, предприятието майка прекласифицира печалбата или загубата от собствен капитал към печалба или загуба (като корекция от прекласификация), когато изгуби контрол върху дъщерното предприятие. Ако преоценъчният резерв, признат преди това в друг всеобхватен доход, бъде прехвърлен директно към неразпределената печалба от освобождаването от актива, предприятието майка прехвърля преоценъчния актив директно към неразпределената печалба, когато изгуби контрол върху дъщерното предприятие.

▼M38

ОТЧИТАНЕ НА ПРОМЯНА НА СТАТУТА НА ИНВЕСТИЦИОННОТО ПРЕДПРИЯТИЕ

Б100 Когато предприятието престава да бъде инвестиционно предприятие, то прилага МСФО 3 към всяко дъщерно предприятие, което преди това е било оценен по справедлива стойност чрез печалба или загуба в съответствие с параграф 31. Датата на придобиване се приема за датата на промяна на статута; Справедливата стойност на дъщерното предприятие към приетата дата на придобиване представлява прехвърленото прието възнаграждение при оценяването на репутацията или печалбата от изгодна покупка, което възниква от придобиването. Всички дъщерни предприятия се консолидират в съответствие с параграфи 19 — 24 от настоящия МСФО от датата на промяната в статута.

Б101 Когато предприятието става инвестиционно предприятие, то престава да консолидира своите дъщерни предприятия от датата на промяната на статута с изключение на дъщерните предприятия, които продължават да бъдат консолидирани в съответствие с параграф 32. Инвестиционното предприятие прилага изискванията на параграфи 25 и 26 към онези дъщерни предприятия, които престава да консолидира, все едно инвестиционното предприятие е изгубило контрол върху тези дъщерни предприятия на тази дата.

▼M32

Допълнение В

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО и е със същата сила като останалите части от МСФО.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

В1 Предприятието прилага настоящия МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага настоящия МСФО по-рано, то оповестява този факт и същевременно прилага МСФО 11, МСФО 12, МСС 27 *Индивидуални финансови отчети* и МСС 28 (изменен през 2011 г.).

▼M37

B1A С *Консолидирани финансови отчети, съвместни предприятия и оповестяване на дялови участия в други предприятия: Насоки за преминаване към прилагането* (изменения на МСФО 10, МСФО 11 и МСФО 12), издадени през юни 2012 г., бяха изменени параграфи B2—B6 и бяха добавени параграфи B2A—B2Б, B4A—B4B, B5A и B6A—B6Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Ако предприятието прилага МСФО 10 за по-ранен период, измененията се прилагат за този по-ранен период.

▼M38

B1Б С *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени на 12 октомври 2012 г., бяха изменени параграфи 2, 4, B2A, B6A и допълнение А и бяха добавени параграфи 27 — 33, Б85А – Б85Ц, Б100 – Б101 и B3A – B3E. Предприятията прилагат тези изменения за годишни периоди започващи на или след 1 януари 2014 г. Възможно е и по-ранно прилагане. Ако дадено предприятие прилага тези изменения по-рано, то оповестява този факт и прилага едновременно всички изменения, включени в *Инвестиционни предприятия*.

▼M51

B1Г С „Инвестиционни предприятия: прилагане на изключението от изискването за консолидация“ (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 28), издадено през декември 2014 г., бяха изменени параграфи 4, 32, Б85В, Б85Д и B2A и добавени параграфи 4A и 4Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M32

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

▼M37

B2 Предприятието прилага настоящия МСФО със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, с изключение на случаите, предвидени в параграфи B2A—B6.

▼M51

B2A Без да се засягат изискванията на параграф 28 от МСС 8, когато настоящият МСФО се прилага за първи път, и, ако по-късно, когато измененията „Инвестиционни предприятия“ и „Инвестиционни предприятия: прилагане на изключението от изискването за консолидация“ на настоящия МСФО се прилагат за първи път, предприятието представя само количествената информация, която се изисква от параграф 28, буква е) от МСС 8, за годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане на настоящия МСФО („непосредствено предхождащ период“). Предприятието може също, но не е задължено, да представи тази информация за текущия период или за по-ранни сравнителни периоди.

▼M32

B2Б За целите на настоящия МСФО датата на първоначалното прилагане е началото на годишния отчетен период, за който настоящият МСФО се прилага за първи път.

B3 Към датата на първоначалното прилагане предприятието не е задължено да прави корекции в предходното отчитане на своето участие в:

а) предприятия, които са консолидирани към тази дата в съответствие с МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* и ПКР 12 *Консолидация — предприятия със специално предназначение*, и продължават да се консолидират в съответствие с настоящия МСФО; или

▼M37

б) предприятия, които не са консолидирани към тази дата в съответствие с МСС 27 и ПКР 12, и продължават да не се консолидират в съответствие с настоящия МСФО.

▼M38

В3А Към датата на първоначалното прилагане предприятието оценява дали представлява инвестиционно предприятие въз основа на фактите и обстоятелствата, които са налице към тази дата. Ако към датата на първоначалното прилагане предприятието заключи, че представлява инвестиционно предприятие, то прилага изискванията на параграфи В3Б – В3Е вместо параграфи В5 – В5А.

В3Б С изключение на всяко дъщерно предприятие, което е консолидирано в съответствие с параграф 32 (към което се прилагат параграфи В3 и В6 или параграфи В4—В4В, в зависимост от случая), инвестиционното предприятие оценява инвестицията си във всяко дъщерно предприятие по справедлива стойност в печалбата или загубата, все едно изискванията на настоящия МСФО винаги са били в сила. Инвестиционното предприятие коригира със задна дата както годишния период, който предхожда непосредствено датата на първоначално прилагане, така и собствения капитал в началото на непосредствено предхождащия период за всяка разлика между:

а) … предишната балансова стойност на дъщерното предприятие; и

б) … справедливата стойност на инвестицията на инвестиционното предприятие в дъщерното предприятие.

Кумулативната сума на всички корекции на справедливата стойност, които преди са били признати в друг всеобхватен доход, се прехвърлят към неразпределената печалба в началото на годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане.

В3В Преди датата на приемането на МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* инвестиционното предприятие използва справедливите стойности, които преди това са отчитани пред инвеститорите или пред ръководството, ако тези стойности представляват стойността, за която инвестицията е можело да бъде разменена между информирани и желаещи страни в сделка при справедливи пазарни условия на датата на оценката.

В3Г Ако оценяването на инвестиция в дъщерно предприятие в съответствие с параграфи В3Б – В3В е неприложимо (както е определено в МСС 8), инвестиционното предприятие прилага изискванията на настоящия МСФО в началото на най-ранния период, за който прилагането на параграфи В3Б – В3В е възможно, който може да бъде текущият период. Инвеститорът коригира със задна дата годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане, освен ако началото на най-ранния период, за който прилагането на настоящия параграф е практически осъществимо, е текущият период. В този случай корекцията на собствения капитал се признава в началото на текущия период.

В3Д Ако инвестиционното предприятие се е освободило от инвестицията в дъщерно предприятие или е изгубило контрол над нея преди датата на първоначалното прилагане на настоящия МСФО, от инвестиционното предприятие не се изисква да направи корекции в предходното отчитане за това дъщерно предприятие.

В3Е Ако предприятието прилага измененията *Инвестиционни предприятия* за период, по-късен от прилагането за първи път на МСФО 10, позоваванията „дата на първоначално прилагане“ в параграфи В3А – В3Д се четат като „началото на годишния отчетен период, за който измененията в *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., се прилагат за първи път.“

▼**M37**

B4 Ако към датата на първоначалното прилагане инвеститорът реши да консолидира дадено предприятие, в което е инвестирано, което не е консолидирано в съответствие с МСФО 27 и ПКР 12, инвеститорът:

а) ако предприятието, в което е инвестирано, е бизнес (съгласно дефиницията в МСФО 3 *Бизнес комбинации*), оценява активите, пасивите и неконтролиращите дялови участия в споменатото предприятие, което преди това не е било консолидирано, все едно предприятието, в което е инвестирано, е било консолидирано (и следователно е приложило отчитане на придобиване в съответствие с МСФО 3), считано от датата, на която инвеститорът е придобил контрол върху споменатото предприятие въз основа на изискванията на настоящия МСФО. Инвеститорът коригира със задна дата годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане. Когато датата на придобиване на контрол е преди началото на непосредствено предхождащия период, инвеститорът признава като корекция на собствения капитал към началото на непосредствено предхождащия период всяка разлика между:

i) стойността на признатите активи, пасиви и неконтролиращи дялови участия; и

ii) предишната балансова сума на участието на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано.

б) ако предприятието, в което е инвестирано, не е бизнес (съгласно дефиницията в МСФО 3), оценява активите, пасивите и неконтролиращите дялови участия в споменатото предприятие, което преди това не е било консолидирано, все едно предприятието, в което е инвестирано, е било консолидирано (като прилага метода на придобиване, описан в МСФО 3, без да признава никаква репутация за предприятието, в което е инвестирано), считано от датата, на която инвеститорът е придобил контрол върху споменатото предприятие въз основа на изискванията на настоящия МСФО. Инвеститорът коригира със задна дата годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане. Когато датата на придобиване на контрол е преди началото на непосредствено предхождащия период, инвеститорът признава като корекция на собствения капитал към началото на непосредствено предхождащия период всяка разлика между:

i) стойността на признатите активи, пасиви и неконтролиращи дялови участия; и

ii) предишната балансова сума на участието на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано.

B4A Ако оценяването в съответствие с параграф B4, букви а) или б) на активите, пасивите и неконтролиращите дялови участия на предприятието, в което е инвестирано, не е практически осъществимо (съгласно определеното в МСС 8), инвеститорът:

а) ако предприятието, в което е инвестирано, е бизнес, прилага изискванията на МСФО 3, считано от датата, която се счита за дата на придобиване. Датата, която се счита за дата на придобиване, е началото на най-ранния период, за който прилагането на параграф B4, буква а) е практически осъществимо, което може да е текущият период;

б) ако предприятието, в което е инвестирано, не е бизнес, прилага метода на придобиване, описан в МСФО 3, без да признава никаква репутация от предприятието, в което е инвестирано, считано от датата, която се счита за дата на придобиване. Датата, която се счита за дата на придобиване, е началото на най-ранния период, за който прилагането на параграф B4, буква б) е практически осъществимо, което може да е текущият период.

▼**M37**

Инвеститорът коригира със задна дата годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане, освен ако началото на най-ранния период, за който прилагането на настоящия параграф е практически осъществимо, е текущият период. Когато датата, която се счита за дата на придобиване, е преди началото на непосредствено предхождащия период, инвеститорът признава като корекция на собствения капитал към началото на непосредствено предхождащия период всяка разлика между:

в) стойността на признатите активи, пасиви и неконтролиращи дялови участия; и

г) предишната балансова сума на участието на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано.

Ако най-ранният период, за който прилагането на настоящия параграф е практически осъществимо, е текущият период, корекцията на собствения капитал се признава към началото на текущия период.

В4Б Когато инвеститорът прилага параграфи В4—В4А и датата на придобиване на контрол в съответствие с настоящия МСФО е след датата на влизане в сила на МСФО 3, изменен през 2008 г. (МСФО 3 (2008 г.), позоваването на МСФО 3 в параграфи В4 и В4А се счита за позоваване на МСФО 3 (2008 г.) Ако контролът е придобит преди датата на влизане в сила на МСФО 3 (2008 г.), инвеститорът прилага МСФО 3 (2008 г.) или МСФО 3 (издаден през 2004 г.).

В4В Когато инвеститорът прилага параграфи В4—В4А и датата на придобиване на контрол в съответствие с настоящия МСФО е след датата на влизане в сила на МСС 27, изменен през 2008 г. (МСС 27 (2008 г.), инвеститорът прилага изискванията на настоящия МСФО за всички периоди, за които предприятието, в което е инвестирано, е консолидирано със задна дата в съответствие с параграфи В4—В4А. Ако контролът е придобит преди датата на влизане в сила на МСС 27 (2008 г.), инвеститорът прилага:

а) изискванията на настоящия МСФО за всички периоди, за които предприятието, в което е инвестирано, е консолидирано със задна дата в съответствие с параграфи В4—В4А; или

б) изискванията на версията на МСС 27, издадена през 2003 г. (МСС 27 (2003 г.), за периодите преди датата на влизане в сила на МСС 27 (2008 г.) и изискванията на настоящия МСФО за периодите след тази дата.

В5 Ако към датата на първоначалното прилагане инвеститорът реши да не консолидира повече дадено предприятие, в което е инвестирано, което е било консолидирано в съответствие с МСС 27 и ПКР 12, инвеститорът оценява своето дялово участие в споменатото предприятие на сумата, на която то би било оценено, ако изискванията на настоящия МСФО са били в сила, когато инвеститорът се е обвързал (но не е придобил контрол в съответствие с настоящия МСФО) с предприятието, в което е инвестирано, или е изгубил контрол върху него. Инвеститорът коригира със задна дата годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане. Когато датата, на която инвеститорът се е обвързал (но не е придобил контрол в съответствие с настоящия МСФО) с предприятието, в което е инвестирано, или е изгубил контрол върху него, е преди началото на непосредствено предхождащия период, инвеститорът признава като корекция на собствения капитал към началото на непосредствено предхождащия период всяка разлика между:

а) предишната балансова стойност на активите, пасивите и неконтролиращите дялови участия; и

б) признатата сума на дяловото участие на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано.

▼M37

B5A Ако оценяването в съответствие с параграф B5 на дяловото участие в предприятието, в което е инвестирано, не е практически осъществимо (съгласно определеното в МСС 8), инвеститорът прилага изискванията на настоящия МСФО към началото на най-ранния период, за който прилагането на параграф B5 е практически осъществимо, което може да е текущият период. Инвеститорът коригира със задна дата годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане, освен ако началото на най-ранния период, за който прилагането на настоящия параграф е практически осъществимо, е текущият период. Когато датата, на която инвеститорът се е обвързал (но не е придобил контрол в съответствие с настоящия МСФО) с предприятието, в което е инвестирано, или е изгубил контрол върху него, е преди началото на непосредствено предхождащия период, инвеститорът признава като корекция на собствения капитал към началото на непосредствено предхождащия период всяка разлика между:

а) предишната балансова стойност на активите, пасивите и неконтролиращите дялови участия; и

б) признатата сума на дяловото участие на инвеститора в предприятието, в което е инвестирано.

Ако най-ранният период, за който прилагането на настоящия параграф е практически осъществимо, е текущият период, корекцията на собствения капитал се признава към началото на текущия период.

B6 Параграфи 23, 25, Б94 и Б96—Б99 представляват изменения на МСС 27, извършени през 2008 г., които са пренесени в МСФО 10. С изключение на случаите, когато дадено предприятие прилага параграф B3 или е задължено да прилага параграфи B4—B5A, предприятието прилага изискванията на споменатите параграфи, както следва:

▼M32

а) предприятието не преизчислява никакво разпределение на печалби или загуби за отчетни периоди преди да е приложило изменението в параграф Б94 за първи път;

б) изискванията на параграфи 23 и Б96 за отчитане на промени в дяловите участия в собствеността на дадено дъщерно предприятие след получаване на контрол не се прилагат за промени, възникнали преди предприятието да е приложило тези изменения за първи път;

в) предприятието не преизчислява балансовата сума на дадена инвестиция в бивше дъщерно предприятие, ако е изгубило контрола преди да е приложило измененията на параграфи 25 и Б97—Б99 за първи път. Освен това предприятието не преизчислява никаква печалба или загуба във връзка със загубата на контрол върху дадено дъщерно предприятие, възникнала преди да е приложило за първи път измененията в параграфи 25 и Б97—Б99.

▼M37

Позоваванията на „непосредствено предхождащия период“

▼M38

B6A Без да се засягат позоваванията в параграфи B3Б—B5A на годишния период, непосредствено предхождащ датата на първоначалното прилагане („непосредствено предхождащия период“), предприятието може също, но не е задължено, да представи коригирана сравнителна информация за представени по-ранни периоди. Ако предприятието не представи коригирана сравнителна информация за представени по-ранни периоди, всички позовавания на „непосредствено предхождащия период“ в параграфи B3Б—B5A се четат като „най-ранния представен коригиран сравнителен период“.

▼M37

B6Б Ако дадено предприятие представи некоригирана сравнителна информация за по-ранни периоди, то ясно обозначава информацията, която не е коригирана, декларира, че тя е изготвена въз основа на други критерии и обяснява тези критерии.

▼**M32**

Позовавания на МСФО 9

B7 Ако предприятието прилага настоящия МСФО, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване в настоящия МСФО на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване.*

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ МСФО

B8 Настоящият МСФО замества изискванията на МСС 27 (изменен през 2008 г.), които се отнасят до консолидираните финансови отчети.

B9 Настоящият МСФО замества също така ПКР 12 *Консолидация — предприятия със специално предназначение*.

▼**M32**

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 11

Съвместни предприятия

ЦЕЛ

1 **Целта на настоящия МСФО е да определи принципите за финансово отчитане на предприятия, които притежават дялово участие в съвместно контролирани предприятия (т.е. *съвместни предприятия*).**

Изпълнение на целта

2 За постигане на посочената в параграф 1 цел настоящият МСФО дефинира *съвместен контрол* и изисква предприятието, което е *страна в съвместно предприятие,* да определи вида на съвместното предприятие, в което участва, като оцени своите права и задължения, и да отчете тези права и задължения според вида на съвместното предприятие.

ОБХВАТ

3 **Настоящият МСФО се прилага от всички предприятия, които са страни в съвместно предприятие.**

СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

4 **Съвместното предприятие е предприятие, в което две или повече страни имат съвместен контрол.**

5 **Съвместното предприятие има следните характеристики:**

а) **страните са обвързани от договорно споразумение (вж. параграфи Б2—Б4);**

б) **договорното споразумение предоставя на две или повече от тези страни съвместен контрол върху предприятието (вж. параграфи 7—13).**

6 **Съвместното предприятие е или *съвместно контролирана дейност,* или *съвместно контролиран актив*.**

Съвместен контрол

7 **Съвместен контрол представлява уредено с договор споделяне на контрола върху дадено предприятие и съществува само когато решенията по отношение на съответните дейности изискват единодушното съгласие на страните, споделящи контрола.**

8 Предприятието, което е страна по такова споразумение, преценява дали договорното споразумение предоставя на всички страни или на група от страни колективен контрол върху предприятието. Всички страни или група от страни контролират предприятието колективно, когато те трябва да действат заедно във връзка с ръководство на дейностите, които значително засягат възвръщаемостта от предприятието (т.е. съответни дейности).

9 След като бъде определено, че всички страни или група от страните колективно контролират предприятието, съвместен контрол съществува, само когато решенията по отношение на съответните дейности изискват единодушното съгласие на страните, които колективно контролират предприятието.

10 В съвместното предприятие нито една страна не контролира предприятието самостоятелно. Страна, която упражнява съвместен контрол върху предприятието, може да попречи на всяка от другите страни или група от страни да контролира предприятието.

▼M32

11 Предприятието може да е съвместно предприятие, дори ако не всички негови страни имат съвместен контрол върху предприятието. В настоящия МСФО се разграничават страни, които имат съвместен контрол върху съвместно предприятие (*съвместни управители* или *съвместни контролиращи съдружници*), и страни, които участват в съвместно предприятие, но нямат съвместен контрол.

12 Необходима е внимателна преценка от страна на предприятието, когато определя дали всички страни или група от страни имат съвместен контрол върху съвместното предприятие. Предприятието прави тази преценка, като разглежда всички факти и обстоятелства (вж. параграфи Б5—Б11).

13 При промяна на фактите и обстоятелствата предприятието прави повторна преценка на това дали то все още притежава съвместен контрол върху предприятието.

Видове съвместни предприятия

14 Предприятието определя вида на съвместното предприятие, в което участва. Класифицирането на съвместното предприятие като съвместно контролирана дейност или съвместно контролиран актив зависи от правата и задълженията на страните в предприятието.

15 Съвместно контролираната дейност представлява съвместно предприятие, в което страните, които притежават съвместен контрол върху предприятието, имат право върху активите и задължения по отношение на пасивите на предприятието. Тези страни се наричат съвместни управители.

16 Съвместно контролираният актив представлява съвместно предприятие, чрез което страните, които притежават съвместен контрол върху предприятието, имат право на нетните активи на предприятието. Тези страни се наричат съвместни контролиращи съдружници.

17 Предприятието прави внимателна преценка, когато определя дали съвместното предприятие е съвместно контролирана дейност или съвместно контролиран актив. Предприятието определя вида на съвместното предприятие, в което участва, като взема предвид всички права и задължения, които произтичат от споменатото предприятие. Предприятието преценява своите права и задължения, като взема предвид структурата и правната форма на съвместното предприятие, условията, уговорени от страните в договорното споразумение, и, когато е уместно, други факти и обстоятелства (вж. параграфи Б12—Б33).

18 В някои случаи страните са обвързани с рамково споразумение, в което са определени общите договорни условия за предприемането на една или повече дейности. Рамковото споразумение може да предвижда страните да създадат различни съвместни предприятия за извършването на конкретни дейности, които са част от споразумението. Въпреки че тези съвместни предприятия са свързани с едно и също рамково споразумение, те могат да са от различен вид, ако правата и задълженията на страните се различават при предприемането на различните дейности, предвидени в рамковото споразумение. Следователно съвместно контролираните дейности и съвместно контролираните активи могат да съществуват съвместно, когато страните предприемат различни дейности, които са част от едно и също рамково споразумение.

19 При промяна на фактите и обстоятелствата предприятието прави повторна преценка на това дали се е променил видът на съвместното предприятие, в което участва.

▼M32

ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА СТРАНИТЕ В СЪВМЕСТНО ПРЕДПРИЯТИЕ

Съвместно контролирани дейности

20 **Във връзка със своето дялово участие в съвместно контролирана дейност съвместният управител признава:**

а) **своите активи, включително своя дял във всички активи, които се държат съвместно;**

б) **своите пасиви, включително своя дял във всички пасиви, които се дължат съвместно;**

в) **своите приходи от продажбата на дела си в получената от съвместно контролираната дейност продукция;**

г) **своя дял от приходите от продажбата на продукцията на съвместно контролираната дейност; както и**

д) **своите разходи, включително дела си от всички съвместно направени разходи.**

21 Съвместният управител отчита активите, пасивите, приходите и разходите, свързани с неговото дялово участие в съвместно контролираната дейност, в съответствие с МСФО, приложими за конкретните активи, пасиви, приходи и разходи.

▼M46

21А Когато дадено предприятие придобива дялово участие в съвместно контролирана дейност, в която съвместно контролираната дейност представлява бизнес съгласно определението в МСФО 3, то прилага, до размера на дела си в съответствие с параграф 20, всички принципи за осчетоводяване на бизнес комбинации съгласно МСФО 3 и други МСФО, които не са в противоречие с насоките в настоящия МСФО, и оповестяват информацията, която се изисква в тези МСФО по отношение на бизнес комбинации. Това се прилага за придобиването както на първоначален дял, така и на допълнителни дялове в съвместно контролирана дейност, в която съвместно контролираната дейност представлява бизнес. Счетоводното отчитане на придобиването на дялове в такава съвместно контролирана дейност е посочено в параграфи Б33А–Б33Г.

▼M32

22 Отчитането на сделки като продажба, внасяне или покупка на активи между предприятието и съвместно контролираната дейност, в която е съвместен управител, е описано в параграфи Б34—Б37.

23 Страната, която участва в съвместно контролирана дейност, но не притежава съвместен контрол върху нея, също отчита своето дялово участие в предприятието в съответствие с параграфи 20—22, ако тази страна има права върху активите и задължения по отношение на пасивите на съвместно контролираната дейност. Ако дадена страна, която участва в съвместно контролирана дейност, но не притежава съвместен контрол върху нея, няма права върху активите и задължения по отношение на пасивите на тази съвместно контролирана дейност, тя отчита своето дялово участие в съвместно контролираната дейност в съответствие с МСФО, приложими за такова дялово участие.

Съвместно контролирани активи

24 **Съвместният контролиращ съдружник признава своето дялово участие в съвместно контролирания актив като инвестиция и отчита тази инвестиция по метода на собствения капитал в съответствие с МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*, освен ако предприятието е освободено от прилагането на метода на собствения капитал съгласно разпоредбите в споменатия стандарт.**

25 Страната, която участва в съвместно контролиран актив, но няма съвместен контрол върху него, отчита своето дялово участие в предприятието в съответствие с МСФО 9 *Финансови инструменти*, освен ако има значително влияние върху съвместно контролирания актив, в който случай го отчита в съответствие с МСС 28 (изменен през 2011 г.).

▼**M32**

ИНДИВИДУАЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

26 **В индивидуалните си финансови отчети съвместният управител или съвместният контролиращ съдружник отчита своето дялово участие в:**

а) **съвместно контролирана дейност в съответствие с параграфи 20—22;**

б) **съвместно контролиран актив в съответствие с параграф 10 от МСС 27 *Индивидуални финансови отчети*.**

27 **В индивидуалните си финансови отчети страната, която участва в съвместно предприятия, но не притежава съвместен контрол върху него, отчита своето дялово участие в:**

а) **съвместно контролирана дейност в съответствие с параграф 23;**

б) **съвместно контролиран актив в съответствие с МСФО 9, освен ако предприятието има значително влияние върху съвместно контролирания актив, в който случай се прилага параграф 10 от МСС 27 (изменен през 2011 г.).**

Допълнение А

Дефинирани термини

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Съвместно предприятие	Предприятие, върху което две или повече страни упражняват **съвместен контрол**.
Съвместен контрол	Уговорено с договор споделяне на контрола върху дадено предприятие, като той съществува само когато решенията по отношение на съответните дейности изискват единодушното съгласие на страните, споделящи контрола.
Съвместно контролирана дейност	**Съвместно предприятие,** чрез което страните, които упражняват **съвместен контрол** върху предприятието, имат права върху активите и задължения по отношение на пасивите, свързани с предприятието.
Съвместен управител	Страна в **съвместно контролирана дейност,** която упражнява **съвместен контрол** върху тази съвместно контролирана дейност.
Съвместно контролиран актив	**Съвместно предприятие,** чрез което страните, които упражняват **съвместен контрол** върху предприятието, имат права върху нетните активи на предприятието.
Съвместен контролиращ съдружник	Страна в **съвместно контролиран актив,** която упражнява **съвместен контрол** върху този съвместно контролиран актив.
Страна в съвместно предприятие	Предприятие, което участва в **съвместно предприятие**, независимо от това дали предприятието притежава **съвместен контрол** върху съвместното предприятие.

▼**M32**

Отделно предприятие	Обособена финансова структура, в това число отделни юридически лица или уставни дружества, независимо от това дали тези предприятия имат юридическа правосубектност.

Следните термини са дефинирани в МСС 27 (изменен през 2011 г.), МСС 28 (изменен през 2011 г.) или МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети* и се използват в настоящия МСФО със значенията, уточнени в споменатите МСФО:

— контрол върху предприятие, в което е инвестирано,

— метод на собствения капитал,

— правомощия,

— защитни права,

— съответни дейности,

— индивидуални финансови отчети,

— значително влияние.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. В него се описва прилагането на параграфи 1—27 и то е със същата сила като останалите части от МСФО.

Б1 Примерите в настоящото допълнение описват хипотетични ситуации. Въпреки че някои аспекти на примерите могат да се съдържат в действителни фактически модели, при прилагането на МСФО 11 трябва да бъдат оценени всички факти и обстоятелства на даден фактически модел.

СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Договорно споразумение (параграф 5)

Б2 Договорните споразумения могат да бъдат оформени по няколко начина. Договорното споразумение с изпълнителна сила често, но не винаги, е в писмен вид, обикновено под формата на договор или документирани дискусии между страните. Съществуват също така законодателни механизми, които могат да създават споразумения с изпълнителна сила както самостоятелно, така и заедно с договори между страните.

Б3 Когато съвместните предприятия са структурирани посредством *отделно предприятие* (вж. параграфи Б19—Б33), договорното споразумение или определени аспекти от договорното споразумение в някои случаи се включват в устава, дружествения договор или правилника на отделното предприятие.

▼M32

Б4 В договорното споразумение се определят условията, при които страните участват в дейността, която е предмет на споразумението. Договорното споразумение обикновено третира въпроси като:

а) целта, дейността и продължителността на съвместното предприятие;

б) назначаването на членовете на съвета на директорите или равностоен управляващ орган на съвместното предприятие;

в) процеса на вземане на решения: въпросите, които изискват решения от страните, правата на глас на страните и изискваното ниво на подкрепа за тези въпроси. Процесът на вземане на решения, който е отразен в договорното споразумение, създава съвместен контрол върху предприятието (вж. параграфи Б5—Б11).

г) дяловите или други вноски, изисквани от страните;

д) разпределението между страните на активите, пасивите, приходите, разходите или печалбата или загубата, свързани със съвместното предприятие.

Съвместен контрол (параграфи 7—13)

Б5 Когато дадено предприятие прави преценка дали притежава съвместен контрол върху съвместното предприятие, то първо преценява дали всички страни или група от страни контролират споменатото предприятие. МСФО 10 съдържа дефиниция на „контрол“, която се използва, за да се определи дали всички страни или група от страни са изложени на или имат права върху променлива възвръщаемост от своето участие в съвместното предприятие и могат да окажат въздействие върху тази възвръщаемост посредством правомощията си в последното. Страните контролират предприятието колективно, когато всички страни или група от страни, разглеждани заедно, могат да ръководят дейностите, които оказват значително въздействие върху възвръщаемостта от съвместното предприятие (т.е. съответните дейности).

Б6 След като предприятието стигне до заключението, че всички страни или група от страни колективно контролират съвместното предприятие, предприятието преценява дали притежава съвместен контрол върху последното. Съвместен контрол съществува единствено тогава, когато решенията относно съответните дейности изискват единодушното съгласие на страните, които колективно контролират съвместното предприятие. Определянето дали съвместното предприятие се контролира съвместно от всички страни в него или от група от страни или се контролира самостоятелно от една от страните в него, може да изисква внимателна преценка.

Б7 Понякога процесът на вземане на решения, който е уговорен от страните в договорното им споразумение, косвено води до съвместен контрол. Да приемем например, че две страни създават предприятие, в което всяка от тях притежава по 50 процента от правата на глас, а в договорното споразумение между тях е посочено, че за вземане на решения по отношение на съответните дейности се изискват най-малко 51 процента от правата на глас. В този случай страните косвено са се договорили да упражняват съвместен контрол върху предприятието, защото решенията по отношение на съответните дейности не могат да се вземат без съгласието и на двете страни.

▼M32

Б8 При други обстоятелства договорното споразумение изисква минимален процент от правата на глас за вземане на решения по отношение на съответните дейности. Когато този минимален изискван процент от правата на глас може да бъде постигнат чрез съгласие, изразено от страните, групирани в различни комбинации, това предприятие не е съвместно предприятие, освен ако договорното споразумение посочва единодушното съгласие на кои страни (или комбинация от страни) е необходимо за вземането на решения по отношение на съответните дейности на предприятието.

Примери за прилагане

Пример 1

Приемаме, че три страни създават предприятие: А притежава 50 процента от правата на глас в предприятието, Б притежава 30 процента и В — 20 процента. В договорното споразумение между А, Б и В е предвидено, че за вземане на решения по отношение на съответните дейности на предприятието са необходими най-малко 75 процента от правата на глас. Въпреки че може да спре приемането на всяко решение, А не контролира предприятието, защото се нуждае от съгласието на Б. Условията на тяхното договорно споразумение, според които за вземане на решения по отношение на съответните дейности се изискват най-малко 75 процента от правата на глас, предполагат, че А и Б притежават съвместен контрол върху предприятието, защото решенията по отношение на съответните дейности не могат да се вземат без съгласието както на А, така и на Б.

Пример 2

Приемаме, че дадено предприятие има три страни: А притежава 50 процента от правата на глас в предприятието, а Б и В притежават по 25 процента. В договорното споразумение между А, Б и В е предвидено, че за вземане на решения по отношение на съответните дейности на предприятието са необходими най-малко 75 процента от правата на глас. Въпреки че може да спре приемането на всяко решение, А не контролира предприятието, защото се нуждае от съгласието на Б или В. В този пример А, Б и В колективно контролират предприятието. За достигане на 75 процента от правата на глас обаче има повече от една комбинация от страни, които могат да се съгласят (т.е. или А и Б, или А и В). При това положение, за да се счита за съвместно предприятие, в договорното споразумение между страните трябва да е уточнено коя комбинация от страните е необходимо да даде единодушното си съгласие при вземане на решения по отношение на съответните дейности на предприятието.

Пример 3

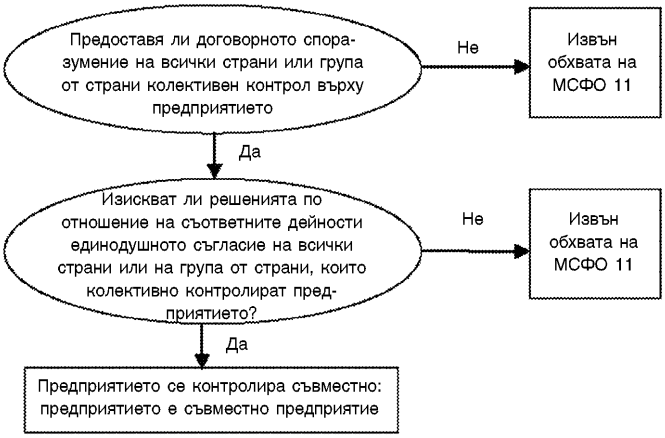
Приемаме предприятие, в което А и Б притежават по 35 процента от правата на глас в предприятието, а останалите 30 процента са разпределени сред голям брой страни. Вземането на решения по отношение на съответните дейности изисква одобрение от мнозинството от правата на глас. А и Б притежават съвместен контрол върху предприятието, само ако в договорното споразумение е посочено, че решенията по отношение на съответните дейности на предприятието изискват съгласието и на А, и на Б.

Б9 Изискването за единодушно съгласие означава, че всяка страна със съвместен контрол върху предприятието може да попречи на всяка от другите страни или група от страни да взема еднолични решения (по отношение на съответните дейности) без нейното съгласие. Ако изискването за единодушно съгласие е свързано единствено с решения, които предоставят на дадена страна защитни права, а не с решения по отношение на съответните дейности на предприятието, тази страна не е страна със съвместен контрол върху предприятието.

▼M32

Б10 Договорното споразумение би могло да включва клаузи относно разрешаването на спорове, като арбитраж. Тези разпоредби могат да разрешават вземането на решения без единодушното съгласие на страните, които притежават съвместен контрол. Наличието на такива разпоредби не пречи предприятието да се контролира съвместно и следователно да представлява съвместно предприятие.

Преценка на съвместния контрол



Б11 Когато предприятието е извън обхвата на МСФО 11, предприятието отчита своето дялово участие в споменатото предприятие съгласно съответните МСФО като МСФО 10, МСС 28 (изменен през 2011 г.) или МСФО 9.

ВИДОВЕ СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ПАРАГРАФИ 14—19)

Б12 Съвместни предприятия се създават с различни цели (например като средство страните да споделят разходи и рискове или като начин да се осигури достъп за страните до нова технология или нови пазари) и могат да имат различни структури и правни форми.

Б13 При някои съвместни предприятия не е необходимо дейността, която е предмет на споразумението, да се осъществява чрез отделно предприятие. Други съвместни предприятия обаче са свързани със създаването на отделно предприятие.

Б14 Класифицирането на съвместните предприятия, което се изисква от настоящия МСФО, зависи от правата и задълженията на страните, произтичащи от предприятието в обичайния ход на осъществяване на дейността. Според настоящия МСФО съвместните предприятия се класифицират като съвместно контролирани дейности или съвместно контролирани активи. Когато дадено предприятие има права върху активите и задължения по отношение на пасивите на съвместно предприятия, то последното е съвместно контролирана дейност. Когато дадено предприятие има права върху нетните активи на съвместното предприятие, то последното е съвместно контролиран актив. В параграфи Б16—Б33 е представена преценката, която прави предприятието, за да определи дали има дялово участие в съвместно контролирана дейност или дялово участие в съвместно контролиран актив.

▼M32

Класифициране на съвместно предприятие

Б15 Както е посочено в параграф Б14, класифицирането на съвместните предприятия изисква страните да направят преценка на своите права и задължения, произтичащи от предприятието. При тази преценка предприятието разглежда следното:

а) структурата на съвместното предприятие (вж. параграфи Б16—Б21);

б) когато съвместното предприятие е структурирано чрез отделно предприятие:

i) правната форма на отделното предприятие (вж. параграфи Б22—Б24);

ii) условията на договорното споразумение (вж. параграфи Б25—Б28); както и

iii) други факти и обстоятелства по целесъобразност (вж. параграфи Б29—Б33).

Структура на съвместното предприятие

Съвместни предприятия, които не са структурирани като отделни предприятия

Б16 Съвместното предприятие, което не е структурирано като отделно предприятие, е съвместно контролирана дейност. В такива случаи в договорното споразумение са определени правата на страните върху активите и техните задължения по отношение на пасивите на предприятието, както и правата на страните върху съответните приходи и задължения за съответните разходи.

Б17 В договорното споразумение често са описани характерът на дейностите, които са предмет на споразумението, и начинът, по който страните възнамеряват да извършват тези дейности заедно. Например страните в съвместно предприятие биха могли да се договорят да произвеждат даден продукт заедно, като всяка страна отговаря за конкретна задача и всяка използва своите собствени ресурси и поема свои собствени пасиви. В договорното споразумение би могло да е посочено също така разпределението между страните на приходите и разходите, които са общи за тях. В такъв случай всеки съвместен управител признава в своите финансови отчети активите и пасивите, които са използвани за конкретната задача, и признава своя дял в приходите и разходите в съответствие с договорното споразумение.

Б18 В други случаи страните по съвместното споразумение биха могли да се договорят например да споделят и експлоатират даден актив заедно. В такъв случай в договорното споразумение се определят правата на страните върху съвместно експлоатирания актив и разпределението между страните на продукцията или приходите от актива и разходите за дейността. Всеки съвместен управител отчита своя дял в съвместния актив и уговорения си дял във всички пасиви и признава своя дял в продукцията, приходите и разходите в съответствие с договорното споразумение.

▼**M32**

Съвместни предприятия, които са структурирани като отделно предприятие

Б19 Съвместното предприятие, в което активите и пасивите на предприятието се притежават от отделно предприятие, може да бъде или съвместно контролиран актив, или съвместно контролирана дейност.

Б20 Дали дадена страна е съвместен управител или съвместен контролиращ съдружник зависи от правата на страната върху активите и задълженията ѝ по отношение на пасивите на предприятието, които се държат от отделното предприятие.

Б21 Както е посочено в параграф Б15, когато страните са структурирали съвместно предприятие като отделно предприятие, страните трябва да преценят дали правната форма на отделното предприятие, условията на договорното споразумение и, по целесъобразност, всички други факти и обстоятелства им дават:

а) права върху активите и задължения по отношение на пасивите на предприятието (т.е. предприятието е съвместно контролирана дейност); или

б) права върху нетните активи на предприятието (т.е. предприятието е съвместно контролиран актив).

Класифициране на съвместно предприятие: преценка на правата и задълженията на страните, произтичащи от предприятието



Правна форма на отделното предприятие

Б22 Правната форма на отделното предприятие е от значение, когато се оценява вида на съвместното споразумение. Правната форма помага при първоначалната преценка на правата на страните върху активите и задълженията им по отношение на пасивите, държани от отделното предприятие, като например дали страните имат дялови участия в държаните в отделното предприятие активи и дали носят отговорност за държаните в отделното предприятие пасиви.

Б23 Например страните биха могли да създадат съвместното предприятие като отделно предприятие, чиято правна форма води до разглеждането на отделното предприятие само по себе си (т.е. активите и пасивите, държани в отделното предприятие, са активи и пасиви на отделното предприятие, а не активи и пасиви на страните). В такъв случай преценката на правата и задълженията, които се предоставят на страните от правната форма на отделното предприятие, показва, че предприятието е съвместно контролиран актив. Въпреки това договорените от

▼M32

страните условия в тяхното договорно споразумение (вж. параграфи Б25—Б28) и други факти и обстоятелства по целесъобразност (вж. параграфи Б29—Б33) могат да имат по-голяма тежест от преценката на правата и задълженията, предоставени на страните от правната форма на отделното предприятие.

Б24 Преценката на правата и задълженията, предоставени на страните от правната форма на отделното предприятие, е достатъчна, за да се стигне до заключението, че предприятието е съвместно контролирана дейност, само ако страните създадат съвместното предприятие като отделно предприятие, чиято правна форма не предвижда разделяне между страните и отделното предприятие (т.е. активите и пасивите, които се държат в отделното предприятие, са активи и пасиви на страните).

Преценяване на условията на договорното споразумение

Б25 В много случаи договорените от страните права и задължения в техните договорни споразумения съответстват на правата и задълженията, дадени на страните от правната форма на отделното предприятие, в което е структурирано предприятието, и не са в конфликт с тях.

Б26 В други случаи страните използват договорното споразумение, за да обърнат или изменят правата и задълженията, предоставени от правната форма на отделното предприятие, в което е било структурирано предприятието.

Пример за прилагане

Пример 4

Приемаме, че две страни структурират съвместно предприятие като регистрирано предприятие. Всяка страна притежава 50-процентно дялово участие в собствеността на регистрираното предприятие. Регистрирането дава възможност за отделяне на предприятието от неговите собственици и, в резултат на това, активите и пасивите, държани в предприятието, са активи и пасиви на регистрираното предприятие. В такъв случай преценката на правата и задълженията, предоставени на страните от правната форма на отделното предприятие, показва, че страните имат права върху нетните активи на предприятието.

Страните обаче променят характеристиките на регистрацията посредством своето договорно споразумение по такъв начин, че всяка от тях притежава дялово участие в активите на регистрираното предприятие и носи отговорност за определена част от пасивите на регистрираното предприятие. Подобни договорни промени на характеристиките на корпорацията могат да доведат до определянето на предприятието като съвместно контролирана дейност.

Б27 В следващата таблица е представено сравнение между общите условия в договорните споразумения на страните в съвместно контролирана дейност и общите условия в договорните споразумения на страните в съвместно контролиран актив. Посочените в таблицата по-долу примери за договорни условия не са изчерпателни.

Преценка на условията на договорното споразумение

	Съвместно контролирана дейност	**Съвместно контролиран актив**
Условията на договорното споразумение	Договорното споразумение предоставя на страните в съвместното предприятие права върху активите и задължения по отношение на пасивите на предприятието.	Договорното споразумение предоставя на страните в съвместното предприятие права върху нетните активи на предприятието (т.е. отделното предприятие, а не страните, има права върху активите и задължения за пасивите на предприятието).

▼M32

	Съвместно контролирана дейност	Съвместно контролиран актив
Права върху активи	Договорното споразумение предвижда, че страните в съвместното предприятие споделят всички дялови участия (например права, права на собственост или собственост) в активите на предприятието в определени части (например пропорционално на дяловото участие на страните в собствеността на предприятието или пропорционално на извършваната посредством предприятието дейност, която е пряко относима към тях).	Договорното споразумение предвижда, че внесените в предприятието активи или тези, които впоследствие са придобити от съвместното предприятие, са активи на предприятието. Страните нямат дялови участия (например нямат права, право на собственост или собственост) в активите на предприятието.
Задължения по отношение на пасиви	Договорното споразумение предвижда, че страните в съвместното предприятие споделят всички пасиви, задължения, разходи и разноски в определени части (например пропорционално на дяловото участие на страните в собствеността на предприятието или пропорционално на извършваната посредством предприятието дейност, която е пряко относима към тях).	Договорното споразумение предвижда, че съвместното предприятие носи отговорност за дълговете и задълженията на предприятието.
		Договорното споразумение предвижда, че страните в съвместното предприятие отговарят пред предприятието само до размера на съответните си инвестиции в предприятието или на съответните си задължения за внасяне на някакъв невнесен или допълнителен капитал в предприятието, или и двете.
	Договорното споразумение предвижда, че страните в съвместното предприятие отговарят за искове, предявени от трети страни.	Договорното споразумение гласи, че кредиторите на съвместното предприятие нямат права на регресен иск срещу никоя страна, що се отнася до дългове или задължения на предприятието.
Приходи, разходи, печалба или загуба	Договорното споразумение предвижда разпределение на приходите и разходите въз основа на относителните резултати на всяка страна в съвместното предприятие. Например договорното споразумение би могло да предвижда, че приходите и разходите се разпределят въз основа на използвания от всяка от страните капацитет на съвместно експлоатирана машина, който би могъл да се различава от техните дялови участия в собствеността на съвместното предприятие. В други случаи страните може да са се договорили да разделят печалбата или загубата от предприятието на база на определена част, като дяловото участие на страната в собствеността на предприятието. Това не би попречило на предприятието да се счита за съвместно контролирана дейност, ако страните имат права върху активите и задължения по отношение на пасивите на предприятието.	Договорното споразумение предвижда дела на всяка страна в печалбата или загубата от дейността на предприятието.
Гаранции	Страните в съвместното предприятие често трябва да предоставят гаранции на трети страни, които например получават услуга от съвместното предприятие или му предоставят финансиране. Предоставянето на такива гаранции или ангажирането от страните да предоставят такива само по себе си не определя, че съвместното предприятие е съвместно контролирана дейност. Характеристиката, която определя дали съвместното предприятие е съвместно контролирана дейност или съвместно контролиран актив, е дали страните имат задължения по отношение на пасивите на предприятието (за някои от които страните може да са или да не са предоставили гаранция).	

▼M32

Б28 Когато договорното споразумение предвижда, че страните имат права върху активите и задължения по отношение на пасивите на предприятието, те са страни по съвместно контролирана дейност и не е необходимо да разглеждат други факти и обстоятелства (параграфи Б29—Б33) за целите на класифицирането на съвместното предприятие.

Преценка на други факти и обстоятелства

Б29 Когато условията на договорното споразумение не предвиждат изрично, че страните имат права върху активите и задължения за пасивите на предприятието, страните разглеждат други факти и обстоятелства, за да преценят дали предприятието е съвместно контролирана дейност или съвместно контролиран актив.

Б30 Съвместното предприятие може да бъде структурирано като отделно предприятие, чиято правна форма предвижда отделяне между страните и отделното предприятие. В договорните условия, които са уговорени между страните, може да не са посочени правата на страните върху активите и задълженията им за пасивите, но разглеждането на други факти и обстоятелства все пак може да доведе до класифицирането на това предприятие като съвместно контролирана дейност. Такъв е случаят, когато другите факти и обстоятелства дават на страните права върху активите и задължения за пасивите на предприятието.

Б31 Когато дейностите на предприятието основно са предвидени за предоставяне на продукция на страните, това показва, че страните имат права по същество върху всички икономически ползи от активите на предприятието. Страните в такива предприятия често осигуряват достъпа си до продукцията на споменатото предприятие, като пречат на предприятието да продава продукцията на трети страни.

Б32 Ефектът от предприятие с такъв модел и цел е, че натрупаните от предприятието пасиви по същество се покриват от паричните потоци, които се получават от страните чрез закупуването от тях на продукцията. Когато страните по същество са единственият източник на парични потоци, спомагащи за поддържането на дейността на предприятието, това показва, че страните имат задължение за пасивите на предприятието.

Пример за прилагане

Пример 5

Приемаме, че две страни структурират съвместно предприятие като регистрирано предприятие (предприятие В), в което всяка от страните притежава по 50 процента дялово участие в собствеността. Целта на предприятието е да произвежда материали, които са необходими за собствените, индивидуални производствени процеси на страните. Предприятието гарантира, че страните експлоатират съоръжението, което произвежда материалите, в съответствие с количествените и качествените спецификации на страните.

Правната форма на предприятие В (регистрирано предприятие), чрез което се осъществяват дейностите, първо показва, че активите и пасивите, притежавани от предприятие В, са активи и пасиви на предприятие В. В договорното споразумение между страните не е посочено, че страните имат права върху активите или задължения за пасивите на предприятие В. Следователно правната форма на предприятие В и договорното споразумение показват, че предприятието е съвместно контролиран актив.

▼M32

Страните обаче разглеждат така също следните аспекти на предприятието:

— страните са се уговорили да закупуват цялата продукция, произведена от предприятие B в съотношение 50:50. Предприятие B не може да продава никаква част от продукцията си на трети страни, освен ако това бъде одобрено от двете страни в предприятието. Тъй като целта на предприятието е да предоставя на страните продукцията, от която имат нужда, се очаква такива продажби към трети страни да са редки и незначителни,

— цената на продаваната на страните продукция е определена от двете страни на равнище, предвидено да покрива разходите за производство и административните разноски, направени от предприятие B. На база на този модел на работа, предприятието е предвидено да функционира на равнището на рентабилността.

По отношение на фактическия модел, представен по-горе, следните факти и обстоятелства са от значение:

— задължението на страните да закупуват цялата продукция, произвеждана от предприятие B отразява изключителната зависимост на предприятие B от страните, що се отнася до генерирането на парични потоци, и, следователно, страните имат задължение да финансират уреждането на пасивите на предприятие B,

— фактът, че страните имат права върху цялата продукция, произведена от предприятие B, означава, че страните получават и, следователно, имат права върху всички икономически ползи от активите на предприятие B.

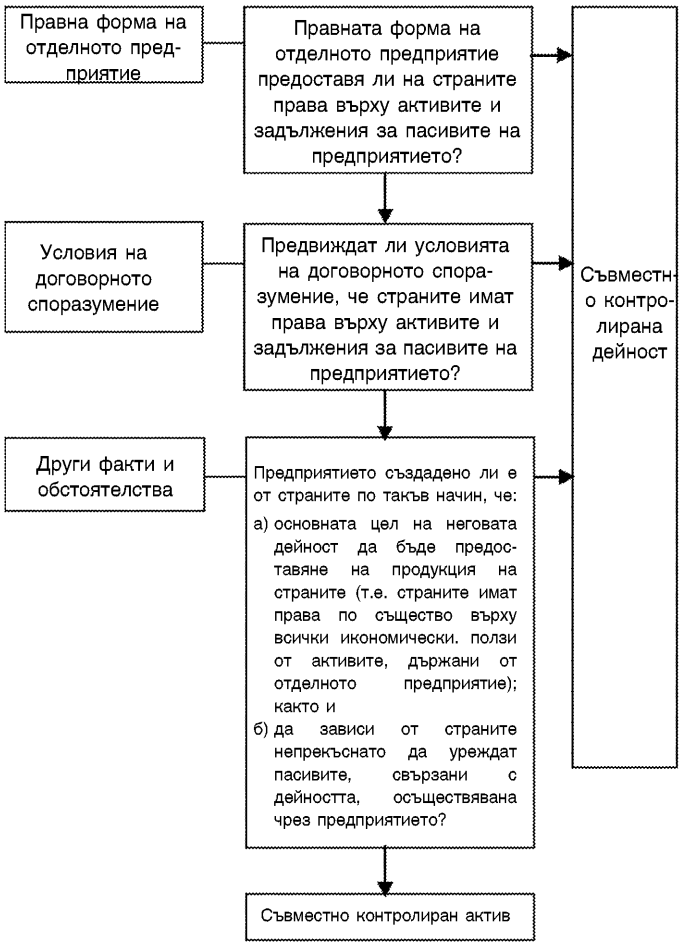
Тези факти и обстоятелства показват, че предприятието е съвместно контролирана дейност. При тези обстоятелства заключението по отношение на класификацията на съвместното предприятие не би се променило, ако, вместо страните сами да използват дяловете си в продукцията в последващ производствен процес, страните продават дяловете си в продукцията на трети страни.

Ако страните променят условията на договорното споразумение по такъв начин, че предприятието да може да продава продукция на трети страни, това би довело до поемане от предприятие B на рискове, свързани с търсенето и материалните запаси, както и кредитен риск. В такъв случай подобна промяна на фактите и обстоятелствата би наложила повторна преценка на класификацията на съвместното предприятие. Посочените факти и обстоятелства биха показали, че предприятието е съвместно контролиран актив.

Б33 Следната диаграма отразява стъпките, които предприятието следва при преценката за класифициране на предприятието, когато съвместното предприятие е структурирано като отделно предприятие:

Класифициране на съвместно предприятие, структурирано като отделно предприятие

▼M32



▼M46

ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА СТРАНИТЕ В СЪВМЕСТНО ПРЕДПРИЯТИЕ (ПАРАГРАФИ 21А–22)

Счетоводно отчитане на придобиванията на дялове в съвместно контролирани дейности

Б33А Когато дадено предприятие придобива дял в съвместно контролирана дейност, в която съвместно контролираната дейност представлява бизнес/стопанска дейност съгласно определението в МСФО 3, то прилага, до размера на дела си в съответствие с параграф 20, всички принципи за осчетоводяване на бизнес комбинации съгласно МСФО 3 и други МСФО, които не са в противоречие с насоките в настоящия МСФО, и оповестява информацията, която се изисква в тези МСФО по отношение на бизнес комбинации. Принципите за счетоводно отчитане на бизнес комбинации, които не са в противоречие с насоките в настоящия МСФО, включват, но не се ограничават до:

а) оценка по справедлива стойност на разграничими активи и пасиви, различни от позициите, за които са дадени изключения в МСФО 3 и други МСФО;

▼M46

б) признаване на разходите, свързани с придобиването, като разходи през периода, през който са извършени разходите и са получени услугите, с изключение на това, че разходите за емитиране на дългови или капиталови ценни книжа се признават в съответствие с МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* и МФСО 9; ([1])

в) признаване на отсрочени данъчни активи и отсрочени данъчни пасиви, произтичащи от първоначалното признаване на активи или пасиви, с изключение на отсрочени данъчни пасиви, произтичащи от първоначалното признаване на репутация, както се изисква от МСФО 3 и МСС 12 *Данъци върху дохода* за бизнес комбинации;

г) признаване на превишението на възнаграждението, прехвърлено върху нетната сума към датата на придобиване от сумите на разграничимите придобити активи и поети пасиви, ако има такова, като репутация; и

д) тест за обезценка на единица, генерираща парични потоци, към който е била разпределена репутация, към която е била разпределяна репутация най-малко веднъж годишно и винаги, когато са налице признаци, че единицата може да е обезценена, в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи* за репутацията, придобита в бизнес комбинация.

Б33Б Параграфи 21А и Б33А се прилагат и за създаването на съвместно контролирана дейност единствено и само ако съществуващ бизнес съгласно определението в МСФО 3, е внесен в съвместно контролираната дейност при нейното създаване от една от страните, които участват в съвместно контролираната дейност. Тези параграфи обаче не се отнасят за създаването на съвместно контролирана дейност, ако всички страни, които участват в съвместно контролираната дейност, внасят в съвместно контролираната дейност при нейното създаване само активи или групи от активи, които не представляват бизнес.

Б33В Съвместният управител може да увеличи своя дял в съвместно контролирана дейност, в която съвместно контролираната дейност представлява бизнес съгласно определението в МСФО 3, чрез придобиване на допълнителни дялове в съвместно контролираната дейност. В такива случаи държаните в предходни периоди дялове в съвместно контролираната дейност не се преоценяват, ако съвместният управител запазва съвместен контрол.

Б33Г Параграфи 21А и Б33А–Б33В не се прилагат по отношение на придобиването на дял в съвместно контролирана дейност, когато страните, които поделят съвместния контрол, включително предприятието, придобиващо дела в съвместно контролираната дейност, са под общ контрол на една и съща крайна контролираща страна или страни, както преди, така и след придобиването, и този контрол не е преходен.

▼M32

Отчитане на продажби или вноски в активите на съвместно контролирана дейност

Б34 Когато предприятието сключи сделка със съвместно контролирана дейност, на която то е съвместен управител, като продажба или вноска в активите, то осъществява сделката с останалите страни в съвместно контролираната дейност и, като такъв, съвместният управител признава печалбите и загубите в резултат на тази сделка само до размера на дяловите участия на другите страни в съвместно контролираната дейност.

([1]) Ако предприятието прилага тези изменения, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на тези изменения на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти*: признаване и оценяване.

▼M32

Б35 Когато такива сделки представят доказателства за намаление на нетната реализируема стойност на активите, които подлежат на продажба или внасяне в съвместно контролираната дейност, или за загуба от обезценка на тези активи, споменатите загуби се признават изцяло от съвместния управител.

Отчитане на покупки на активи от съвместно контролираната дейност

Б36 Когато предприятието сключи сделка със съвместно контролирана дейност, в която то е съвместен управител, като покупка на активи, то признава дела си в печалбите и загубите, едва когато препродаде тези активи на трета страна.

Б37 Когато такива сделки представят доказателства за намаление на нетната реализируема стойност на активите, които подлежат на покупка, или за загуба от обезценка на тези активи, съвместният управител признава дела си в тези загуби.

Допълнение В

Дата на влизане в сила, преходни разпоредби и оттегляне на други МСФО

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО и е със същата сила като останалите части от МСФО.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

В1 Предприятието прилага настоящия МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага настоящия МСФО по-рано, то оповестява този факт и същевременно прилага МСФО 10, МСФО 12 *Оповестяване на дялови участия в други предприятия,* МСС 27 (изменен през 2011 г.) и МСС 28 (изменен през 2011 г.).

▼M37

В1А С *Консолидирани финансови отчети, съвместни предприятия и оповестяване на дялови участия в други предприятия: Насоки за преминаване към прилагането* (изменения на МСФО 10, МСФО 11 и МСФО 12), издадени през юни 2012 г., бяха изменени параграфи В2—В5, В7—В10, В12 и бяха добавени параграфи В1Б и В12А—В12Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 година. Ако предприятието прилага МСФО 11 за по-ранен период, измененията се прилагат за този по-ранен период.

▼M46

В1АА Със *Счетоводно отчитане на придобиванията на дялове в съвместно контролирани дейности* (изменения на МСФО 11), издаден през май 2014 г., беше изменено заглавието след параграф Б33 и бяха добавени параграфи 21А, Б33А–Б33Г и В14А и свързаните с тях заглавия. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M32

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

▼M37

В1Б Без да се засягат изискванията на параграф 28 от МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, когато настоящият МСФО се прилага за първи път, предприятието представя само количествената информация, изисквана съгласно параграф 28, буква е) от МСС 8 за годишния период, непосредствено предхождащ първия годишен период, за който се прилага МСФО 11 („непосредствено предхождащия период“). Предприятието може също, но не е задължено, да представи тази информация за текущия период или за по-ранни сравнителни периоди.

▼M37

Съвместно контролирани активи — преминаване от пропорционална консолидация към метода на собствения капитал

B2 При преминаване от пропорционална консолидация към метода на собствения капитал предприятието признава своята инвестиция в съвместно контролирания актив към началото на непосредствено предхождащия период. Тази първоначална инвестиция се оценява като агрегираната сума на балансовите суми на активите и пасивите, които предприятието е консолидирало пропорционално в предходен период, в това число цялата репутация, произтичаща от придобиването. Ако в предходен период репутацията е принадлежала на по-голяма единица, генерираща парични потоци, или на група от единици, генериращи парични потоци, предприятието разпределя репутацията на съвместно контролирания актив въз основа на относителните балансови суми на съвместно контролирания актив и единицата, генерираща парични потоци, или групата от единици, генериращи парични потоци, на които е принадлежала.

B3 Началното салдо на инвестицията, определено в съответствие с параграф B2, се счита за приета стойност на инвестицията при първоначалното признаване. Предприятието прилага параграфи 40—43 от МСС 28 (изменен през 2011 г.) към началното салдо на инвестицията, за да прецени дали инвестицията е обезценена, като всяка загуба от обезценка се признава като корекция на неразпределената печалба към началото на непосредствено предхождащия период. Изключението по отношение на първоначалното признаване в параграфи 15 и 24 от МСС 12 *Данъци върху дохода* не се прилага, когато предприятието признава инвестиция в съвместно контролиран актив в резултат на прилагане на преходните изисквания за съвместно контролирани активи, които в предходен период са консолидирани пропорционално.

B4 Ако агрегирането на всички активи и пасиви, които в предходен период са били консолидирани пропорционално, доведе до отрицателни нетни активи, предприятието преценява дали има правни или конструктивни задължения във връзка с отрицателните нетни активи и, ако това е така, предприятието признава съответния пасив. Ако предприятието стигне до заключението, че няма правни и конструктивни задължения във връзка с отрицателните нетни активи, то не признава съответния пасив, но коригира неразпределената печалба към началото на непосредствено предхождащия период. Предприятието оповестява този факт заедно с кумулативния си непризнат дял в загубите на своите съвместно контролирани активи към началото на непосредствено предхождащия период и към датата, на която настоящият МСФО се прилага за първи път.

B5 Предприятието оповестява разбивка на активите и пасивите, които са били агрегирани като инвестиции, представени на един ред в салдото към началото на непосредствено предхождащия период. Това оповестяване се извършва, като се агрегират всички съвместно контролирани активи, за които предприятието прилага преходните изисквания, посочени в параграфи B2—B6.

▼M32

B6 След първоначалното признаване предприятието отчита своята инвестиция в съвместно контролирания актив по метода на собствения капитал в съответствие с МСС 28 (изменен през 2011 г.).

▼M37

Съвместно контролирани дейности — преминаване от метода на собствения капитал към отчитане на активи и пасиви

B7 При преминаване от метода на собствения капитал към отчитане на активи и пасиви по отношение на дяловото участие на предприятието в съвместно контролирана дейност, към началото на непосредствено предхождащия период то отписва инвестицията, която в предходен период е била отчетена по метода на собствения капитал, и всички други статии, които са били част от нетната му инвестиция в съвместното предприятие, в съответствие с параграф 38 от МСС 28 (изменен през 2011 г.) и признава своя дял във всеки от активите и пасивите по отношение на дяловото си участие в съвместно контролираната дейност, включително всякаква репутация, която може да е била част от балансовата сума на инвестицията.

B8 Предприятието определя точния процент на своето дялово участие в активите и пасивите на съвместно контролираната дейност въз основа на правата и задълженията си в съответствие с договорното споразумение. Предприятието оценява първоначалните балансови суми на активите и пасивите, като ги отделя от балансовата сума на инвестицията към началото на непосредствено предхождащия период въз основа на информацията, която предприятието е използвало при прилагане на метода на собствения капитал.

B9 Всяка разлика, която е резултат от отчитането на инвестицията в предходен период по метода на собствения капитал, заедно с всички други статии, които са били част от нетната инвестиция на предприятието в съвместното предприятие в съответствие с параграф 38 от МСС 28 (изменен през 2011 г.), и нетната сума на признатите активи и пасиви, включително репутацията, се:

а) приспада от всяка репутация, свързана с инвестицията, като всяка остатъчна разлика се коригира в съответствие с неразпределената печалба към началото на непосредствено предхождащия период, ако нетната сума на признатите активи и пасиви, включително всяка репутация, е по-висока от отписаната инвестиция (и всички други статии, които са били част от нетната инвестиция на предприятието);

б) коригира в съответствие с неразпределената печалба към началото на непосредствено предхождащия период, ако нетната сума на признатите активи и пасиви, включително всяка репутация, е по-ниска от отписаната инвестиция (и всички други статии, които са били част от нетната инвестиция на предприятието).

B10 Предприятието, което преминава от метода на собствения капитал към отчитане на активи и пасиви, представя равнение между отписаната инвестиция и признатите активи и пасиви, като неразпределената печалба се коригира с всяка остатъчна разлика към началото на непосредствено предхождащия период.

▼M32

B11 Изключението, свързано с първоначалното признаване в параграфи 15 и 24 от МСС 12, не се прилага, когато предприятието признава активи и пасиви, свързани с неговото дялово участие в съвместно контролирана дейност.

▼M37

Преходни разпоредби в индивидуалните финансови отчети на предприятието

B12 Предприятието, което в съответствие с параграф 10 от МСС 27 в предходен период е отчитало в своите индивидуални финансови отчети своето дялово участие в съвместно контролирана дейност като инвестиция по себестойност или в съответствие с МСФО 9:

а) отписва инвестицията и признава активите и пасивите, свързани с неговото дялово участие в съвместно контролираната дейност, в размери, определени в съответствие с параграфи B7—B9;

б) представя равнение между отписаната инвестиция и признатите активи и пасиви заедно с всяка остатъчна разлика, която се коригира в неразпределената печалба към началото на представения непосредствено предхождащ период.

Позоваванията на „непосредствено предхождащия период“

B12A Без да се засягат позоваванията в параграфи B2—B12 на „непосредствено предхождащия период“, предприятието може също, но не е задължено, да представи коригирана сравнителна информация за представени по-ранни периоди. Ако предприятието не представи коригирана сравнителна информация за представени по-ранни периоди, всички позовавания на „непосредствено предхождащия период“ в параграфи B2—B12 се четат като „най-ранния представен коригиран сравнителен период“.

B12Б Ако дадено предприятие представи некоригирана сравнителна информация за по-ранни периоди, то ясно обозначава информацията, която не е коригирана, декларира, че тя е изготвена въз основа на други критерии и обяснява тези критерии.

▼M32

B13 Изключението, свързано с първоначалното признаване в параграфи 15 и 24 от МСС 12, не се прилага, когато предприятието признава активите и пасивите, свързани с неговото дялово участие в съвместно контролирана дейност, в своите индивидуални финансови отчети в резултат на прилагане на преходните изисквания за съвместно контролирани дейности, посочени в параграф B 12.

Позоваванията на МСФО 9

B14 Ако предприятието прилага настоящия МСФО, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

▼M46

Счетоводно отчитане на придобиванията на дялове в съвместно контролирани дейности

B14A Със *Счетоводно отчитане на придобиванията на дялове в съвместно контролирани дейности* (изменения на МСФО 11), издаден през май 2014 г., беше изменено заглавието след параграф Б33 и бяха добавени параграфи 21A, Б33A–Б33Г, B1AA и свързаните с тях заглавия. Предприятието прилага тези изменения за бъдещи периоди по отношение на придобивания на дялове в съвместно контролирани дейности, в които съвместно контролираната дейност представлява бизнес съгласно определението в МСФО 3, за придобиванията, възникнали от началото на първия период, през който то прилага тези изменения. Следователно сумите, признати за придобивания на дялове в съвместно контролирани дейности, възникнали в предходни периоди, не се коригират.

▼M32

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ МСФО

B15 Настоящият МСФО заменя следните МСФО:

а) МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*; както и

б) ПКР-13 *Съвместно контролирани предприятия — непарични вноски от контролиращите съдружници*.

▼M32

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 12

Оповестяване на дялови участия в други предприятия

ЦЕЛ

1 Целта на настоящия МСФО е да се изисква предприятието да оповестява информация, която дава възможност на ползвателите на финансовите му отчети да оценят:

а) **естеството на неговите дялови участия в други предприятия и свързаните с тях рискове; както и**

б) **въздействието от тези дялови участия върху неговото финансово състояние, резултати и парични потоци.**

Постигане на целта

▼M38

2 За да постигне целта на параграф 1, предприятието оповестява:

а) … по-важните оценки и допускания, които е направило при определянето на следното:

i) естество на дяловете в друго предприятие или субект

ii) типа на съвместното предприятие, в което то има дял (параграфи 7 — 9);

iii) че то отговаря на определението за инвестиционно предприятие, ако е приложимо (параграф 9A); и

▼M32

б) информация за дяловите си участия в:

(i) дъщерни предприятия (параграфи 10—19);

(ii) съвместни предприятия и асоциирани предприятия (параграфи 20—23); както и

(iii) *структурирани предприятия*, които не са контролирани от предприятието (неконсолидирани структурирани предприятия) (параграфи 24—31).

3 Ако оповестяванията, изисквани от настоящия МСФО, заедно с оповестяванията, изисквани от други МСФО, не постигнат целта на параграф 1, предприятието оповестява всякаква допълнителна информация, необходима за постигането ѝ.

4 Предприятието преценява колко подробна трябва да е информацията, така че да бъде удовлетворена целта на оповестяването и колко внимание да бъде отделено на всяко от изискванията на настоящия МСФО. То обобщава или прави разбивка на други оповестявания, така че полезната информация да не бъде замъглена чрез включване на множество несъществени подробности или обобщаване на елементи с различни характеристики (вж. параграфи Б2—Б6).

▼M32

ОБХВАТ

5 Настоящият МСФО се прилага от предприятие, което има дялово участие в някое от следните:

а) дъщерни предприятия;

б) съвместни предприятия (съвместно контролирани дейности или съвместно контролирани активи);

в) асоциирани предприятия;

г) неконсолидирани структурирани предприятия.

▼M58

5А С изключение на описаното в параграф B17, изискванията на настоящия МСФО са приложими по отношение на дяловите участия на предприятието, посочени в параграф 5, които са класифицирани (или са включени в група за освобождаване, която е класифицирана) като държани за продажба или преустановени дейности в съответствие с МСФО 5 „Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности“.

▼M32

6 Настоящият МСФО не се прилага за:

а) планове за доходи след напускане на работа или други планове за дългосрочни доходи на наети лица, за които се прилага МСС 19 „Доходи на наети лица“;

▼M51

б) самостоятелните финансови отчети на предприятието, за които се прилага МСС 27 „Самостоятелни финансови отчети“. Въпреки това:

(i) ако предприятието има дялове в неконсолидирани структурирани предприятия и изготвя самостоятелни финансови отчети като свой единствен финансов отчет, то прилага изискванията на параграфи 24—31 при подготовката на тези самостоятелни финансови отчети;

(ii) инвестиционно предприятие, което изготвя финансови отчети, където, в съответствие с параграф 31 от МСФО 10, всички негови дъщерни предприятия са оценени по справедлива стойност в печалбата или загубата, извършва изискваните от настоящия МСФО оповестявания за инвестиционните предприятия.

▼M32

в) дялово участие на предприятието в съвместно предприятие, без обаче да упражнява съвместен контрол върху него, освен ако дяловото участие не води до значително влияние върху дейността или е дялово участие в структурирано предприятие;

г) дялово участие в друго предприятие, което се отчита в съответствие с МСФО 9 „Финансови инструменти“. Предприятието обаче прилага настоящия МСФО:

(i) когато това дялово участие е в асоциирано или съвместно предприятие, което в съответствие с МСС 28 „*Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*“ се оценява по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата; или

(ii) когато това дялово участие е в неконсолидирано структурирано предприятие.

ЗНАЧИМИ ПРЕЦЕНКИ И ПРЕДПОЛОЖЕНИЯ

7 Предприятието оповестява информация за значимите преценки и предположения, които е направило (и промени в тези преценки и предположения) при определяне на следното:

а) **че има контрол над друго предприятие, т.е. предприятието, в което е инвестирано, както е описано в параграфи 5 и 6 на МСФО 10 „*Консолидирани финансови отчети*“;**

б) **че има съвместен контрол над съвместно предприятие или значително влияние над друго предприятие; както и**

▼M32

в) **вида съвместно предприятие (т.е. съвместно контролирана дейност или съвместно контролиран актив), когато съвместното предприятие е самостоятелна структура.**

8 Значимите преценки и предположения, оповестени в съответствие с параграф 7, включват направените от предприятието в случаите, когато промените във фактите и обстоятелствата водят до промяна през отчетния период на заключението за това дали има контрол, съвместен контрол или значително влияние.

9 За да се съобрази с разпоредбите на параграф 7, предприятието например оповестява значимите преценки и предположения, направени при определяне на факта, че:

а) то не контролира друго предприятие, въпреки че притежава повече от половината права на глас в него;

б) то контролира друго предприятие, дори ако притежава по-малко от половината права на глас в него;

в) то е търговски представител или принципал (вж. параграфи 58—72 на МСФО 10);

г) то не притежава значително влияние, въпреки че притежава 20 % или повече от правата на глас на друго предприятие;

д) то има значително влияние, въпреки че притежава по-малко от 20 % от правата на глас на друго предприятие.

▼M38

Статут на инвестиционното предприятие

9А Когато дадено предприятие майка прецени, че представлява инвестиционно предприятие в съответствие с параграф 27 от МСФО 10, инвестиционното предприятие оповестява информацията за по-важните оценки и допускания, които е направило, за да определи, че е инвестиционно предприятие. Ако инвестиционното предприятие не притежава една или няколко от характерните черти на инвестиционното предприятие (вж. параграф 28 от МСФО 10), то оповестява причините за заключението, че въпреки това представлява инвестиционно предприятие.

8Б Когато едно предприятие става или престава да бъде инвестиционно предприятие, то оповестява промяната в статута си на инвестиционно предприятие и причините за тази промяна. Освен това предприятието, което става инвестиционно предприятие, следва да оповести ефекта от промяната на статута във финансовите отчети за съответния период, включително:

а) … общата справедлива стойност, считано от датата на промяна на статута, на дъщерните предприятия, които престават да бъдат консолидирани;

б) … общият размер на печалбата или загубата, ако има такива, изчислени в съответствие с параграф Б101 от МСФО 10; и

в) статията (статиите) в печалбата или загубата, в които е призната печалбата или загубата (ако не е представена отделно).

▼M32

ДЯЛОВИ УЧАСТИЯ В ДЪЩЕРНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

10 Предприятието оповестява информацията, която позволява на ползвателите на финансовите му отчети:

а) **да разберат:**

(i) **състава на групата; и**

(ii) **дяловото участие, което неконтролиращите дялови участия имат в дейността и паричните потоци на групата (параграф 12); както и**

б) **да оценят:**

(i) **естеството и степента на значителните ограничения върху способността му да получава достъп до активи или да ги използва, както и да урежда задължения на групата (параграф 13);**

▼M32

(ii) **естеството на рисковете във връзка с дяловите му участия в консолидирани структурирани предприятия и промени на тези рискове (параграфи 14—17);**

(iii) **последствията от промяна на дяловото му участие в собствеността на дъщерно предприятие, която не води до загуба на контрол (параграф 18); и**

(iv) **последиците от загубата на контрол над дъщерно предприятие през отчетния период (параграф 19).**

11 Когато финансовите отчети на дъщерното предприятие, използвани за изготвяне на консолидираните финансови отчети, са към отчетна дата или за период, различни от тези на консолидираните финансови отчети (виж параграфи Б92 и Б93 на МСФО 10), предприятието оповестява:

а) датата на края на отчетния период на финансовите отчети на даденото дъщерно предприятие; както и

б) причината за използване на различна отчетна дата или период.

Дялово участие, което неконтролиращите дялови участия имат в дейността и паричните потоци на групата

12 Предприятието оповестява за всяко от дъщерните си предприятия, които имат неконтролиращи дялови участия, съществени за отчитащото се предприятие:

а) името на дъщерното предприятие;

б) основното място на стопанска дейност (и държавата на учредяване, ако е различна от тази, в която се намира то) на дъщерното дружество;

в) дела на участието на неконтролиращите дялови участия в собствеността;

г) дела на правата на глас, притежавани от неконтролиращите дялови участия, ако е различен от дела на притежаваното участие в собствеността;

д) печалбата или загубата, разпределена сред неконтролиращите дялови участия на дъщерното предприятие през отчетния период;

е) натрупаните неконтролиращи дялови участия на дъщерното предприятие към края на отчетния период;

ж) обобщена финансова информация за дъщерното дружество (вж. параграф Б10).

Естество и степен на значителните ограничения

13 Предприятието оповестява:

а) съществените ограничения (правни, договорни и регулаторни) върху способността му да получава достъп до активи или да ги използва, както и да урежда задължения на групата, като:

(i) ограниченията върху способността на предприятието майка или на дъщерните предприятия да прехвърлят парични наличности или други активи към (или от) други предприятия в групата;

(ii) гаранциите или другите изисквания, които могат да ограничат както изплащането на дивиденти и други разпределения на капитал, така и изплащането или погасяването/възстановяването на заеми и предварителни плащания към (или от) други предприятия в групата;

б) естеството на защитните права на неконтролиращите дялови участия и степента, в която те могат значително да ограничат способността на предприятието да получава достъп до активи или да ги използва, както и да урежда задължения на групата (например, когато предприятието майка е задължено да уреди задълженията на дъщерно предприятие преди уреждането на собствените си задължения или когато за достъп до активи или да използването им, или за уреждането на задълженията на дъщерното предприятие се изисква одобрение от неконтролиращите дялови участия);

▼M32

в) балансовите стойности в консолидираните финансови отчети на активите и пасивите, за които тези ограничения се прилагат.

Естество на рисковете във връзка с дяловите участия на предприятието в консолидирани структурирани предприятия

14 Предприятието оповестява условията на договорните споразумения, според които предприятието майка или неговите дъщерни дружества са задължени да предоставят финансова подкрепа на консолидирано структурирано предприятие, включително събития или обстоятелства, които биха могли да причинят загуба на отчитащото се предприятие (например споразумения за ликвидност или задействащи се при определен кредитен рейтинг задължения за закупуване на активи на структурираното предприятие или предоставяне на финансова подкрепа).

15 Ако по време на отчетния период предприятието майка или някое от неговите дъщерни предприятия окажат, без да имат договорно задължение за това, финансова или друга подкрепа на консолидирано структурирано предприятие (напр. закупуване на активи или на емитирани от него инструменти), предприятието оповестява:

а) вида и размера на предоставената подкрепа, включително ситуациите, при които предприятието майка или неговите дъщерни дружества са съдействали на структурираното предприятие да получи финансова подкрепа; както и

б) причините за предоставяне на подкрепата.

16 Ако по време на отчетния период предприятието майка или някое от неговите дъщерни предприятия окажат, без да имат договорно задължение за това, финансова или друга подкрепа на неконсолидирано в предишен период структурирано предприятие и това доведе до поемането на контрол върху структурираното предприятие, предприятието оповестява обяснение на съответните фактори за взимането на такова решение.

17 Предприятието оповестява всички текущи намерения за оказване на финансова или друга подкрепа на консолидирано структурирано предприятие, включително за съдействие на структурираното предприятие да получи финансова подкрепа.

Последици от промени в участието на предприятие майка в собствеността на дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол

18 Предприятието представя приложение, в което е посочено въздействието върху собствения капитал, съотнесено към собствениците на предприятието майка, на всякакви промени в участието му в собствеността на дъщерно предприятие, които не водят до загуба на контрол.

Последици от загубата на контрол над дъщерно предприятие през отчетния период

19 Предприятието оповестява печалбата или загубата, ако има такива, изчислени в съответствие с параграф 25 от МСФО 10, както и:

а) дела от тази печалба или загуба, съотнесени към оценяването на всяка инвестиция, задържана в бившето дъщерно предприятие по справедливата ѝ стойност към датата на загуба на контрола; както и

б) статията (или статиите) в отчета за доходите, в която е призната печалбата или загубата (ако не е представена отделно).

▼**M38**

ДЯЛОВЕ В НЕКОНСОЛИДИРАНИ ДЪЩЕРНИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ИНВЕСТИЦИОННИ ПРЕДПРИЯТИЯ)

19А Инвестиционно предприятие, което в съответствие с МСФО 10 е длъжно да прилага изключение от изискването за консолидиране и вместо това да отчита своите инвестиции в дъщерно предприятие по справедлива стойност в печалбата или загубата, оповестява този факт.

19Б За всяко неконсолидирано дъщерно предприятие инвестиционното предприятие оповестява:

а) … име на дъщерното предприятие;

б) … основно място на дейност (и страната на учредяване, ако е различна от страната на основното място на дейност) на дъщерното предприятие; и

в) процента на дяловото участие, държано от инвестиционното предприятие и, ако е различен — дела на притежаваните права на глас.

19В Ако инвестиционното предприятие е майка на друго инвестиционно предприятие, предприятието майка представя също оповестяванията по параграф 19Б, букви а) – в) за инвестиции, които са контролирани от неговото дъщерно инвестиционно предприятие. Оповестяването може да бъде направено чрез включване във финансовите отчети на предприятието майка на финансовите отчети на дъщерното предприятие (или дъщерни предприятия), които съдържат посочената по-горе информация.

19Г Инвестиционното предприятие оповестява:

а) … характера и степента на всякакви съществени ограничения (например, възникнали в резултат на кредитни споразумения, нормативни изисквания или договорни споразумения) на възможността неконсолидираното дъщерно предприятие да прехвърля средства към инвестиционното предприятие под формата на парични дивиденти или за изплащане на заеми или аванси, предоставени на неконосолидираното дъщерно предприятие от инвестиционното предприятие; и

б) … всякакви текущи ангажименти или намерения за осигуряване на финансова или друга подкрепа на неконсолидирано дъщерно предприятие, включително ангажименти или намерения за подпомагане на дъщерно предприятие за получаването на финансова помощ.

19Д Ако по време на отчетния период инвестиционното предприятие или някое от неговите дъщерни предприятия е оказвало финансова или друга подкрепа на неконсолидирано дъщерно предприятие (например чрез закупуване на активи на дъщерното предприятие или на емитирани от него инструменти или чрез съдействие на дъщерно дружество при получаването на финансова помощ) без да има договорно задължение за това, предприятието оповестява:

а) … вида и размера на подкрепата, предоставена на всяко неконсолидирано дъщерно предприятие; и

б) … причините за предоставяне на подкрепата.

19Е Инвестиционното предприятие оповестява условията на договорните споразумения, съгласно които предприятието или неговите неконсолидирани дъщерни предприятия биха могли да бъдат задължени да предоставят финансова подкрепа на неконсолидирано, контролирано, структурирано предприятие, включително събития или обстоятелства, които биха могли да причинят загуба на отчитащото се предприятие (например споразумения за ликвидност или задействащи се при определен кредитен рейтинг задължения за закупуване на активи на структурираното предприятие или за предоставяне на финансова подкрепа).

▼M38

19Ж Ако по време на отчетния период инвестиционното предприятие или някое от неговите неконсолидирани дъщерни предприятия е оказало финансова или друга подкрепа на неконсолидирано структурирано предприятие, което не е контролирано от инвестиционното предприятие, без да има договорно задължение за това и ако предоставянето на подкрепа е довело до придобиване на контрол от страна на инвестиционното предприятие върху структурираното предприятие, инвестиционното предприятие оповестява обяснение за решаващите фактори за вземането на решение за предоставяне на помощта.

▼M32

ДЯЛОВИ УЧАСТИЯ В СЪВМЕСТНИ И АСОЦИИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

20 Предприятието оповестява информацията, която позволява на ползвателите на финансовите му отчети да оценят:

а) **естеството, степента и финансовото въздействие на дяловите му участия в съвместни и асоциирани предприятия, включително естеството и въздействието на договорните му взаимоотношения с други инвеститори със съвместен контрол или значително влияние върху съвместните и асоциираните предприятия (параграфи 21 и 22); както и**

б) **естеството на рисковете, свързани с неговите дялови участия в съвместни и асоциирани предприятия, и промените в тези рискове (параграф 23).**

Естество, степен и финансово въздействие на дяловите участия на предприятието в съвместни и асоциирани предприятия

21 Предприятието оповестява:

а) за всяко съвместно и асоциирано предприятие, които са съществени за отчитащото се предприятие:

(i) името на съвместното или асоциираното предприятие;

(ii) естеството на отношенията на предприятието със съвместното или асоциираното предприятие (като например се опише естеството на дейността на съвместното или асоциираното предприятие и се посочи дали те са от стратегическо значение за дейността на предприятието);

(iii) основното място на стопанска дейност (и държавата на учредяване, ако е приложимо и ако тя е различна от място на стопанска дейност) на съвместното или асоциираното предприятие;

(iv) акционерното или дяловото участие, а ако има разлика — и дела на притежаваните права на глас (ако е приложимо);

б) за всяко съвместно и асоциирано предприятие, които са съществени за отчитащото се предприятие:

(i) дали инвестицията в съвместното или асоциираното предприятие се оценява, като се използва методът на собствения капитал или по справедлива стойност;

(ii) обобщена финансова информация за съвместното или асоциираното предприятие, както е посочено в параграфи Б12 и Б13;

(iii) ако съвместното или асоциираното предприятие се отчита по метода на собствения капитал — справедливата стойност на инвестицията му в съвместното или асоциираното предприятие, ако съществува котирана пазарна цена за инвестицията;

▼M32

в) финансова информация, както е посочено в параграф Б16, за инвестициите на предприятието в съвместни и асоциирани предприятия, които поотделно не са съществени:

(i) общо за всички поотделно несъществени съвместни предприятия и поотделно;

(ii) общо за всички поотделно несъществени асоциирани предприятия.

▼M38

21А Инвестиционното предприятие не е длъжно да представя оповестяванията, изисквани по параграфи 21, буква б) – 21, буква в).

▼M32

22 Предприятието оповестява и:

а) естеството и степента на всякакви съществени ограничения (например възникващи в резултат на споразумения за взимане на заеми, регулаторни изисквания, договорни споразумения между инвеститори със съвместен контрол или значително влияние върху съвместно или асоциирано предприятие) върху способността на съвместните или асоциираните предприятия да прехвърлят средства към предприятието под формата на парични дивиденти или да погасяват заеми или да възстановяват предварителни плащания, направени от предприятието;

б) когато финансовите отчети на съвместното или асоциираното предприятие, използвани при прилагане на метода на собствения капитал, са към отчетна дата или за период, различни от тези за предприятието:

(i) датата на края на отчетния период на финансовите отчети на даденото съвместно или асоциирано предприятие; както и

(ii) причината за използване на различна отчетна дата или период;

в) непризнатия дял на загубите на съвместното или асоциираното предприятие както за даден отчетен период, така и като обща сума, ако предприятието е прекратило признаването на своя дял в загубите на съвместното или асоциираното предприятие при прилагането на метода на собствения капитал.

Рискове във връзка с дяловите участия на предприятието в съвместни и асоциирани предприятия

23 Предприятието оповестява:

а) поетите от него задължения по отношение на съвместните предприятия отделно от останалите поети задължения, както е посочено в параграфи Б18—Б20.

б) в съответствие с МСС 37 „Провизии, условни пасиви и условни активи“, освен ако вероятността от загуба е малка — поетите условни пасиви във връзка с дяловите му участия в съвместни или асоциирани предприятия (включително неговия дял условни пасиви, поети съвместно с другите инвеститори със съвместен контрол или значително влияние върху съвместните или асоциираните предприятия), отделно от останалите условни пасиви.

ДЯЛОВИ УЧАСТИЯ В НЕКОНСОЛИДИРАНИ СТРУКТУРИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

24 Предприятието оповестява информацията, която позволява на ползвателите на финансовите му отчети:

а) **да разберат естеството и обхвата на неговите дялови участия в неконсолидирани структурирани предприятия (параграфи 26—28); както и**

б) **да оценят естеството на рисковете във връзка с дяловите му участия в неконсолидирани структурирани предприятия и промените в тези рискове (параграфи 29—31).**

▼M32

25 Информацията, изисквана от параграф 24, буква б), включва информация относно степента на изложеност на предприятието на риск поради негови отношения с неконсолидирано структурирано предприятие в предишни периоди (напр. спонсориране на структурираното предприятие), дори ако предприятието вече няма никакви договорни отношения със структурираното предприятие към отчетната дата.

▼M38

25А Инвестиционното предприятие не е длъжно да представи оповестяванията, изисквани по параграф 24 за контролирано от него неконсолидирано структурирано предприятие и за което то представя оповестяванията, изисквани по параграфи 19А – 19Ж.

▼M32

Естество на дяловите участия

26 Предприятието оповестява качествена и количествена информация за дяловите си участия в неконсолидирани структурирани предприятия, включително, но не само — естеството, целта, размера и дейността на структурираното предприятие и начина на финансиране на последното.

27 Ако предприятието е спонсорирало неконсолидирано структурирано предприятие, за което то не предоставя информацията, изисквана от параграф 29 (например защото няма дялово участие в предприятието към отчетната дата), предприятието оповестява:

а) как определя какви структурирани предприятия е спонсорирало;

б) приходите от тези структурирани предприятия през отчетния период, включително описание на вида представен доход; както и

в) балансовата стойност (към момента на прехвърляне) на всички активи, прехвърлени на тези структурирани предприятия през отчетния период.

28 Предприятието представя информацията от параграф 27, букви б) и в) в табличен вид, освен ако друг формат не е по-подходящ, и класифицира своите спонсориращи дейности в съответните категории (вж. параграфи Б2—Б6).

Естество на рисковете

29 Предприятието оповестява в табличен вид, освен ако друг формат не е по-подходящ, обобщение на:

а) балансовата стойност на активите и пасивите, призната във финансовите му отчети, във връзка с неговите дялови участия в неконсолидирани структурирани предприятия;

б) статиите от отчета за финансовото състояние, в които тези активи и пасиви са признати;

в) стойността, която най-добре отразява максималната изложеност на загуба от дяловите му участия в структурирани неконсолидирани предприятия, включително как се определя максималната изложеност на загуба. Ако предприятието не може да определи количествено максималната си изложеност на загуба от дяловите си участия в неконсолидирани структурирани предприятия, то оповестява този факт и причините за това;

▼**M32**

г) сравнение на балансовата стойност на активите и пасивите на предприятието, които имат отношение към дяловите му участия в неконсолидирани структурирани предприятия, както и максималната изложеност на загуба от тези предприятия.

30 Ако по време на отчетния период предприятието е оказало, без да има договорно задължение за това, финансова или друга подкрепа на неконсолидирано структурирано предприятие, в което е имало или има дялово участие (например чрез купуване на активи или инструменти, емитирани от структурираното предприятие), предприятието оповестява:

а) вида и размера на предоставената подкрепа, включително ситуациите, при които предприятието е съдействало на структурираното предприятие да получи финансова подкрепа; както и

б) причините за предоставяне на подкрепата.

31 Предприятието оповестява всички текущи намерения за оказване на финансова или друга подкрепа на неконсолидирано структурирано предприятие, включително за съдействие на структурираното предприятие да получи финансова подкрепа.

Допълнение А

Дефинирани термини

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

Доходи от структурирано предприятие

За целите на настоящия МСФО доходите от **структурирано предприятие** включват, но не само: многократни и еднократни такси, лихви, дивиденти, печалба или загуба от преоценка или отписване на дялови участия в структурирани предприятия и печалба или загуба от прехвърляне на активи и пасиви към структурираното предприятие.

Дялово участие в друго предприятие

За целите на настоящия МСФО дяловото участие в друго предприятие се отнася към договорни и извъндоговорни отношения, които излагат предприятието на променлива възвръщаемост в зависимост от резултатите от дейността на другото предприятие. Дяловото участие в друго предприятие може да се удостоверява със, но не само: капиталови или дългови инструменти, както и други форми на взаимоотношение като например предоставянето на финансиране, подкрепа на ликвидността, подобряване на кредита и гаранции. В него се включват средствата, чрез които дадено предприятие упражнява контрол или съвместен контрол, или значително влияние над друго предприятие. Предприятието няма непременно дялово участие в друго предприятие единствено, само защото поддържа с него типично взаимоотношение клиент—доставчик.

В параграфи Б7—Б9 се предоставя допълнителна информация за дяловите участия в други предприятия.

▼M32

	В параграфи Б55—Б57 от МСФО 10 се обяснява променливата възвръщаемост.
Структурирано предприятие	Предприятие, чийто модел е такъв, че гласуването или подобните права не са основен фактор при решаването на това кой контролира предприятието — например, когато правата на глас се отнасят само до административни задачи, а съответните дейности са насочвани чрез договорни споразумения. В параграфи Б22—Б24 се предоставя допълнителна информация за структурираните предприятия.

▼M38

Следните термини са дефинирани в МСС 27 (изменен през 2011 г.), МСС 28 (изменен през 2011 г.), МСФО 10 и МСФО 11 *Съвместни предприятия* и се използват в настоящия МСФО със значенията, посочени в споменатите МСФО:

— асоциирано предприятие,

— консолидирани финансови отчети

— контрол над предприятие

— метод на собствения капитал,

— група

— инвестиционно предприятие

— съвместно предприятие

▼M32

— съвместен контрол

— съвместно контролирана дейност

— съвместно контролиран актив

— неконтролиращо дялово участие

— предприятие майка

— защитни права

— съответни дейности

— самостоятелни финансови отчети

— отделна структура

— значително влияние

— дъщерно предприятие.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. В него се описва прилагането на параграфи 1—31 и то е със същата сила като останалите части от МСФО.

Б1 Примерите в това допълнение описват хипотетични ситуации. Въпреки че някои аспекти на примерите могат да се съдържат в действителни фактически модели, при прилагането на МСФО 12 трябва да бъдат оценени всички факти и обстоятелства на даден фактически модел.

▼**M32**

ОБОБЩАВАНЕ (ПАРАГРАФ 4)

Б2 Предприятието решава според обстоятелствата колко задълбочени подробности да предостави, за да удовлетвори нуждите от информация на ползвателите, какво ударение да постави на различни аспекти от изискванията и как да обобщи информацията. Необходимо е да се поддържа равновесие между претрупването на финансовите отчети с излишни подробности, които може да не помогнат на ползвателите на финансовите отчети, и пропускането на важна информация в резултат на прекалено обобщаване.

Б3 Предприятието може да обобщи оповестяванията, изисквани според настоящия МСФО за дялови участия в подобни предприятия, ако обобщението е в съответствие с целите на оповестяването и с изискването в параграф Б4 и ако не размива предоставената информация. Предприятието оповестява как е обобщило дяловете си в подобни предприятия.

Б4 Предприятието представя информация отделно за дялови участия в:

а) дъщерни предприятия;

б) съвместно контролирани активи;

в) съвместно контролирани дейности;

г) асоциирани предприятия; както и

д) неконсолидирани структурирани предприятия.

Б5 При определянето на това дали да обобщи информация предприятието взема предвид количествената и качествената информация относно рисковия профил и параметрите на възвръщаемост на всяко предприятие, за което то възнамерява да представи обобщена информация, както и значимостта на всяко такова предприятие за отчитащото се предприятие. Предприятието представя оповестяванията по начин, който ясно обяснява на ползвателите на финансовите отчети естеството и степента на неговите дялови участия в тези други предприятия.

Б6 Примерни равнища на обобщеност, които в рамките на категориите предприятия, посочени в параграф Б4, биха могли да бъдат подходящи, са:

а) естеството на дейностите (например предприятие за научноизследователска и развойна дейност или за секюритизиране на револвиращи кредитни карти);

б) отрасловата класификация;

в) географското разположение (напр. държава или регион).

ДЯЛОВИ УЧАСТИЯ В ДРУГИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Б7 Дялово участие в друго предприятие означава договорни и извъндоговорни отношения, които излагат отчитащото се предприятие на променлива възвръщаемост в зависимост от резултатите от дейността на другото предприятие. Разглеждането на целта и модела на другото предприятие може да помогне на отчитащото се предприятие при оценяването на това дали то има дялово участие в него и следователно дали е задължено да направи изискваните в настоящия МСФО оповестявания. Тази оценка включва разглеждане на рисковете, които ще възникнат поради самия модел на другото предприятие, както и тези, които поради същата причина ще бъдат прехвърлени върху отчитащото се предприятие и други страни.

▼**M32**

Б8 Отчитащото се предприятие обикновено е изложено на променлива възвръщаемост в зависимост от резултатите от дейността на другото предприятие чрез държане на инструменти (инструменти на собствения капитал или дългови инструменти, емитирани от другото предприятие) или чрез друго отношение, което абсорбира колебанията. Да приемем например, че структурираното предприятие има портфейл от отпуснати заеми. То получава суап за кредитно неизпълнение от друго предприятие (отчитащото се предприятие), за да се защити от неизпълнение на плащанията на лихвите и главницата по заемите. Отчитащото се предприятие има отношение, което го излага на променлива възвръщаемост в зависимост от резултатите от дейността на структурираното предприятие, тъй като суапът за кредитно неизпълнение абсорбира променливата възвръщаемост на структурираното предприятие.

Б9 Някои инструменти са предназначени за прехвърляне на риск от отчитащото се предприятие на друго предприятие. Те създават променлива възвръщаемост за другото предприятие, но обикновено не излагат отчитащото се предприятие на променлива възвръщаемост в зависимост от резултатите от дейността на другото предприятие. Нека допуснем например, че структурираното предприятие е създадено с цел да предоставя възможности за инвестиции на инвеститори, които желаят да имат експозиция към кредитния риск на предприятие Z (предприятие Z не е свързано с никоя страна, участваща в договореността). Структурираното предприятие получава финансиране, като издава за тези инвеститори ценни книжа, свързани с кредитния риск на предприятие Z (дългови ценни книжа), и използва постъпленията за инвестиране в портфейл с безрискови финансови активи. Структурираното предприятие получава експозиция към кредитния риск на предприятие Z, като сключва суап за кредитно неизпълнение с контрагент по суап. Чрез суапа за кредитно неизпълнение кредитният риск на предприятие Z се прехвърля на структурираното предприятие срещу платена от контрагента по суап такса. Инвеститорите в структурираното предприятие получават по-висока възвръщаемост, която отразява както възвръщаемостта на структурираното предприятие от неговия портфейл от активи, така и платената за суапа за кредитно неизпълнение такса. Контрагентът по суап няма отношение със структурираното предприятие, което да го излага на променлива възвръщаемост в зависимост от резултатите от дейността на структурираното предприятие, тъй като чрез суапа за кредитно неизпълнение променливостта се прехвърля на структурираното предприятие, а не се абсорбира променлива възвръщаемост на структурираното предприятие.

ОБОБЩЕНА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ ЗА ДЪЩЕРНИ, СЪВМЕСТНИ И АСОЦИИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ПАРАГРАФИ 12 И 21)

Б10 За всяко дъщерно предприятие, което има неконтролиращи дялови участия, съществени за отчитащото се предприятие, предприятието оповестява:

а) дивидентите, изплатени на неконтролиращите дялови участия;

б) обобщена финансова информация за активите, пасивите, печалбата или загубата и паричните потоци на дъщерното предприятие, която да даде възможност на ползвателите да разберат дяловото участие, което неконтролиращите дялови участия имат в дейността и паричните потоци на групата. Тази информация може да включва, но не само: текущи активи, нетекущи активи, текущи пасиви, нетекущи пасиви, приходи, печалба или загуба и обща сума на всеобхватния доход.

Б11 Обобщената финансова информация, изисквана от параграф Б10, буква б), представлява сумите преди елиминирането на вътрешногруповите разчети и операции.

▼**M32**

Б12 За всяко съвместно и асоциирано предприятие, които са съществени за отчитащото се предприятие, предприятието оповестява:

а) дивидентите, получени от съвместното или асоциираното предприятие;

б) обобщена финансова информация за съвместното или асоциираното предприятие (вж. параграфи Б14 и Б15), включително, но не само:

(i) текущите активи;

(ii) нетекущите активи;

(iii) текущите пасиви;

(iv) нетекущите пасиви;

(v) приходите;

(vi) печалбата или загубата от продължаващи дейности;

(vii) печалбата или загубата след данъчно облагане от преустановени дейности;

(viii) друг всеобхватен доход;

(ix) общата сума на всеобхватния доход.

Б13 В допълнение към обобщената финансова информация, изисквана от параграф Б12, предприятието оповестява за всяко съвместно предприятие, което е съществено за отчитащото се предприятие, размера на:

а) паричните средства и парични еквиваленти, включени в параграф Б12, буква б), подточка i);

б) текущите финансови пасиви (с изключение на търговските и други задължения и провизии), включени в параграфи Б12, буква б), подточка iii);

в) нетекущите финансови пасиви (с изключение на търговските и други задължения и провизии), включени в параграф Б12, буква б), подточка iv);

г) обезценяването и амортизацията;

д) приходите от лихви;

е) разходите за лихви;

ж) разходите или приходите от данъци върху дохода.

Б14 Обобщената финансова информация, представена в съответствие с параграфи Б12 и Б13, представлява сумите, включени в изготвените съгласно МСФО финансови отчети на съвместното или асоциираното предприятие (а не делът на предприятието в тези суми). Ако предприятието отчита дяловото си участие в съвместното или асоциираното предприятие посредством използването на метода на собствения капитал:

а) сумите, включени в изготвените съгласно МСФО финансови отчети на съвместното или асоциираното предприятие се коригират, за да се отразят корекциите, направени от предприятието при използването на метода на собствения капитал, например корекции в справедливата стойност, направени към момента на придобиване, и корекции за разлики в счетоводната политика;

б) предприятието представя равнение на представената обобщената финансова информация към балансовата стойност на своето дялово участие в съвместното или асоциираното предприятие.

▼M32

Б15 Предприятието може да представя обобщената финансова информация, изисквана от параграфи Б12 и Б13, въз основа на финансовите отчети на съвместното или асоциираното предприятие, ако:

а) предприятието оценява своето дялово участие в съвместното или асоциираното предприятие по справедлива стойност в съответствие с МСС 28 (изменен през 2011 г.); както и

б) съвместното или асоциираното предприятие не изготвя финансови отчети съгласно МСФО и изготвянето на тази основа ще е непрактично или ще породи неоправдани разходи.

В този случай предприятието оповестява базата, на която е изготвена обобщената финансова информация.

Б16 Предприятието оповестява в обобщен вид балансовата стойност на дяловите си участия във всички поотделно несъществени съвместни или асоциирани предприятия, които са отчетени по метода на собствения капитал. Предприятието също така оповестява поотделно общата стойност на своя дял в следните елементи на отчетите на тези съвместни или асоциирани предприятия:

а) печалбата или загубата от продължаващи дейности;

б) печалбата или загубата след данъчно облагане от преустановени дейности;

в) друг всеобхватен доход;

г) общата сума на всеобхватния доход.

Предприятието предоставя оповестяванията отделно за съвместните и асоциираните предприятия.

▼M58

Б17 Когато участието на предприятие в дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие (или част от участието му в съвместно или асоциирано предприятие) е класифицирано (или е включено в група за освобождаване, която е класифицирана) като държано за продажба в съответствие с МСФО 5, предприятието не е длъжно да оповестява, в съответствие с параграфи Б10—Б16, обобщена финансова информация за това дъщерно, съвместно или асоциирано предприятие.

▼M32

ПОЕТИ ЗАДЪЛЖЕНИЯ ПО ОТНОШЕНИЯ НА СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ПАРАГРАФ 23, БУКВА А))

Б18 Предприятието оповестява общия размер на поетите, но не признати на отчетната дата задължения (включително своя дял в задълженията, поети съвместно с другите инвеститори със съвместен контрол върху смесено дружество), свързани с неговите дялови участия в съвместни предприятия. Поети задължения са тези, които могат да доведат до бъдещ изходящ поток от парични средства или други ресурси.

Б19 Непризнатите поети задължения, които могат да доведат до бъдещ изходящ поток от парични средства или други ресурси, включват:

а) непризнати поети задължения за предоставяне на финансиране или ресурси в резултат например на:

(i) споразумение за учредяване или придобиване на съвместно предприятие (които, например, изискват предприятието да предоставя финансиране за определен период);

(ii) капиталоемки проекти, предприети от съвместното предприятие;

(iii) безусловни задължения за изкупуване, включително доставяне на оборудване, материални запаси или услуги, които предприятието е задължено да купува от съвместното предприятие или от негово име;

▼**M32**

(iv) непризнати поети задължения да предоставяне на заеми или друг вид финансова подкрепа на съвместното предприятие;

(v) непризнати поети задължения за предоставяне на ресурси на съвместното предприятие, като например активи или услуги;

(vi) други неотменими непризнати поети задължения, отнасящи се до съвместно предприятие;

б) непризнати поети задължения за придобиване на дяловото участие (или на част от него) на друга страна в собствеността на съвместното предприятие при настъпването или ненастъпването на определено събитие в бъдеще.

Б20 Изискванията и примерите в параграфи Б18 и Б19 илюстрират някои от видовете оповестяване, изисквани от параграф 18 от МСС 24 „*Оповестяване на свързани лица*“.

ДЯЛОВИ УЧАСТИЯ В НЕКОНСОЛИДИРАНИ СТРУКТУРИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ПАРАГРАФИ 24—31)

Структурирани предприятия

Б21 Структурирано е това предприятие, чийто модел е такъв, че гласуването или подобните права не са основен фактор при решаването на това кой контролира предприятието — например, когато правата на глас се отнасят само до административни задачи, а съответните дейности са насочвани чрез договорни споразумения.

Б22 Структурираното предприятие често има някои или всички от следните характеристики или свойства:

а) ограничена дейност;

б) тясна и точно определена цел, като например за осъществяване на данъчно изгоден лизинг, извършване на научно-изследователска и развойна дейност, осигуряване на източник на капитал или финансиране на предприятието или предоставяне на инвестиционни възможности за инвеститорите чрез прехвърляне към тях на рискове и ползи, свързани с негови активи;

в) недостатъчен собствен капитал, за да му позволи да финансира дейността си без подчинена финансова подкрепа;

г) финансиране под формата на многобройни договорно свързани инструменти на инвеститори, които създават концентрации на кредитен или други рискове (траншове).

Б23 Примери за предприятия, които се считат за структурирани, включват, но не само:

а) секюритизиращи структури;

б) обезпечени с активи финансирания;

в) някои инвестиционни фондове.

Б24 Предприятие, което се контролира от права на глас, не е структурирано предприятие само защото например след преструктуриране получава финансиране от трети страни.

Естество на рисковете от дялови участия в неконсолидирани структурирани предприятия (параграфи 29—31)

Б25 В допълнение към информацията, изисквана от параграфи 29—31, предприятието оповестява допълнителна информация, необходима, за да се постигнат посочените в параграф 24, буква б) цели на оповестяване.

▼**M32**

Б26 Примери за допълнителна информация, която в зависимост от обстоятелствата може да има отношение към оценката на рисковете, на които е изложено предприятието, когато има дялово участие в неконсолидирано структурирано предприятие, са:

а) условията на споразумение, което може да изисква от предприятието да предоставя финансова подкрепа на неконсолидираното структурирано предприятие (например споразумения за ликвидност или задействащи се при определен кредитен рейтинг задължения за закупуване на активи на структурираното предприятие или предоставяне на финансова подкрепа), включително:

(i) описание на събития или обстоятелства, които биха могли да изложат отчитащото се предприятие на загуба;

(ii) дали съществуват условия, които биха ограничили задължението;

(iii) дали има и други страни, които осигуряват финансова подкрепа и ако има такива — къде се нарежда по ранг задължението на отчитащото се предприятие спрямо тези на другите страни;

б) загуби, понесени от предприятието през отчетния период, свързани с неговите дялови участия в неконсолидирани структурирани предприятия;

в) видовете доход които предприятието е получило през отчетния период от дяловите си участия в неконсолидирани структурирани предприятия;

г) дали от предприятието се изисква да поема загуби на неконсолидираното структурирано предприятие преди другите страни, максималният размер на такива загуби за предприятието и (ако е приложимо) — рангът и размерът на потенциалните загуби, които се поемат от страните, чиито дялови участия са с по-нисък ранг от това на предприятието в неконсолидираното структурирано предприятие;

д) информация за всички споразумения за ликвидност, гаранции или други поети задължения с трети страни, които могат да повлияят на справедливата стойност или на рисковия профил на дяловите участия на предприятието в неконсолидирани структурирани предприятия;

е) трудностите, които неконсолидираното структурирано предприятие е изпитало при финансирането на дейността си през отчетния период;

ж) във връзка с финансирането на неконсолидираното структурирано предприятие — формите на финансиране (например търговски ценни книжа или средносрочни бонове) и среднопретеглената им валидност. Тази информация може да включва анализ на падежите на активите и финансирането на неконсолидираното структурирано предприятие, ако то има дългосрочни активи, финансирани от краткосрочно финансиране.

Допълнение В

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО и е със същата сила като останалите части от МСФО.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

В1 Предприятието прилага настоящия МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. По-ранното прилагане се разрешава.

▼**M37**

B1А С *Консолидирани финансови отчети, съвместни предприятия и оповестяване на дялови участия в други предприятия: Насоки за преминаване към прилагането* (изменения на МСФО 10, МСФО 11 и МСФО 12), издадени през юни 2012 г., бяха добавени параграфи B2А—B2Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 година. Ако предприятието прилага МСФО 12 за по-ранен период, измененията се прилагат за този по-ранен период.

▼**M38**

B1Б С *Инвестиционни предприятия* (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., бяха изменени параграф 2 и допълнение А и бяха добавени параграфи 9А—9Б, 19А – 19Ж, 21А и 25А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешава се ранно прилагане. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то оповестява този факт и прилага по едно и също време всички изменения, включени в *Инвестиционни предприятия*.

▼**M51**

B1В С „Инвестиционни предприятия: прилагане на изключението от изискването за консолидация“ (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 28), издадено през декември 2014 г., бе изменен параграф 6. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2016 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M58**

B1Г С „Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2014—2016 г.“, издадени през декември 2016 г., беше добавен параграф 5А и изменен параграф Б17. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“ за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2017 г.

▼**M32**

B2 Предприятието се насърчава да осигури информацията, изисквана от настоящия МСФО, по-рано от годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Предоставянето на определени оповестявания, изисквани според настоящия МСФО, не задължава предприятието да спазва всички изисквания на настоящия МСФО или рано да прилага МСФО 10, МСФО 11, МСС 27 (изменен през 2011 г.) и МСС 28 (изменен през 2011 г.).

▼**M37**

B2А Изискванията за оповестяване съгласно настоящия МСФО не е необходимо да се прилагат за представен период, който започва преди годишния период, непосредствено предхождащ първия годишен период, за който се прилага МСФО 12.

B2Б Изискванията за оповестяване съгласно параграфи 24—31 и съответните насоки в параграфи Б21—Б26 от настоящия МСФО не е необходимо да се прилагат за представен период, който започва преди първия годишен период, за който се прилагат МСФО 12.

▼**M32**

ПОЗОВАВАНИЯ НА МСФО 9

B3 Ако предприятието прилага настоящия МСФО, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на МСФО 9 се счита за позоваване на МСС 39 „*Финансови инструменти: признаване и оценяване*“.

▼**M33**

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 13

Оценяване по справедлива стойност

ЦЕЛ

1 **Настоящият МСФО:**

а) **определя понятието „справедлива стойност“**;

б) **задава рамката за оценяване на справедливата стойност в отделен МСФО; както и**

в) **изисква оповестявания във връзка с оценките на справедливата стойност.**

2 Справедливата стойност се оценява въз основа на пазарни критерии, а не според спецификата на отделното предприятие. За някои активи и пасиви може да се наблюдават пазарни сделки или да има пазарна информация. За други — такива данни може да не са налични. Въпреки това, оценяването по справедлива стойност и в двата случая цели едно и също — да се изчисли цената на продажба на актив или на прехвърляне на пасив при *обичайна сделка* между *пазарни участници* към датата на оценяване при актуалните тогава пазарни условия (т.е. *продажбената цена* към датата на оценяване от гледна точка на даден пазарен участник, който държи актива или дължи пасива).

3 Когато няма данни за цената на идентичен актив или пасив, предприятието оценява справедливата им стойност с помощта на друг метод за остойностяване, при който се използват максимално съответните *наблюдаеми хипотези* и се свежда до минимум използването на *ненаблюдаемите хипотези*. Тъй като справедливата стойност е пазарна оценка, тя се определя въз основа на евентуалните допускания на пазарните участници при определянето на цената на актив или пасив, включително допускания във връзка с риска. В резултат на това, намерението на предприятието да задържи даден актив или да уреди по някакъв начин даден пасив не е относим фактор при оценяването на справедливата стойност.

4 Определението за справедлива стойност се съсредоточава върху активите и пасивите, защото те са основен предмет на счетоводното оценяване. Освен това, настоящият МСФО се прилага за инструментите на собствения капитал на дадено предприятие, оценени по справедлива стойност.

ОБХВАТ

5 **Настоящият МСФО се прилага, когато в друг МСФО се изисква или позволява оценяване по справедлива стойност или оповестяване на оценяването по справедлива стойност (както и оценки като например на намалената с разходите за продажба справедлива стойност, основани на справедливата стойност или оповестявания за тези оценки), освен в случаите, посочени в параграфи 6 и 7.**

6 Изискванията на настоящия МСФО по отношение на оценяването и оповестяването не са приложими към следното:

а) операциите с плащане на базата на акции, попадащи в обхвата на МСФО 2 „Плащане на базата на акции“;

б) лизинговите операции в рамките на обхвата на МСС 17 „Лизинг“; както и

в) оценките, които имат някои сходства с оценяването по справедлива стойност, но не представляват такова — като оценката по нетна реализируема стойност в МСС 2 „Материални запаси“ или по стойността в употреба в МСС 36 „Обезценка на активи“.

▼**M33**

7 Оповестяванията, изисквани в настоящия МСФО, не се изискват за:

а) активите на планове, оценени по справедлива стойност в съответствие с МСС 19 „Доходи на наети лица“;

б) инвестициите на плановете за пенсионни доходи, оценени по справедлива стойност в съответствие с МСС 26 „Счетоводство и отчитане на планове за пенсионни доходи“; както и

в) активите, за които възстановителната стойност е равна на справедливата стойност, намалена с разходите за освобождаване в съответствие с МСС 36.

8 Рамката на оценяването по справедлива стойност в настоящия МСФО се прилага за началното и последващото оценяване, ако справедливата стойност се изисква или се разрешава от други МСФО.

ОЦЕНЯВАНЕ

Определение за справедлива стойност

9 Настоящият МСФО определя справедливата стойност като цената за продажба на актив или за прехвърляне на пасив при обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване.

10 В параграф Б2 се описва цялостния подход за оценяване по справедлива стойност.

Актив или пасив

11 Оценяването по справедлива стойност е за конкретен актив или пасив. Следователно, при оценяването по справедлива стойност предприятието отчита характеристиките на актива или пасива, ако участниците на пазара ще ги вземат под внимание при определянето на цената на актива или пасива към датата на оценяване. Тези характеристики включват например следното:

а) **състоянието и местоположението на актива; както и**

б) **ограниченията, ако има такива, относно продажбата или използването на този актив.**

12 Въздействието на конкретна характеристика върху оценката ще се различава в зависимост от това как тази характеристика ще бъде взета предвид от пазарните участници.

13 Актив или пасив, който се оценява по справедлива стойност, може да бъде някой от следните два вида:

а) отделен актив или пасив (например финансов инструмент или нефинансов актив); или

б) група от активи, група от пасиви или група от активи и пасиви (напр. единица, генерираща парични потоци, или стопанска структура).

14 Дали за целите на признаването и оповестяването даден актив или пасив е самостоятелен актив или пасив, група от активи, група от пасиви или група от активи и пасиви зависи от неговата разчетна единица. Разчетната единица за актив или пасив се определя в съответствие с МСФО, който изисква или позволява оценяването на справедлива стойност, с изключение на предвиденото в настоящия МСФО.

▼M33

Сделка

15 **Оценяването по справедлива стойност предполага, че въпросният актив или пасив се разменя в обичайна сделка между пазарните участници за продажба на актива или прехвърляне на пасива към датата на оценяване при актуалните тогава пазарни условия.**

16 **Оценяването по справедлива стойност предполага, че сделката за продажба на актива или прехвърляне на пасива се извършва:**

а) **на *основния пазар* за този актив или пасив; или**

б) **при липсата на основен пазар — на *най-изгодния пазар* за този актив или пасив.**

17 Предприятието не е длъжно да предприеме изчерпателно търсене на всички възможни пазари, за да установи основния пазар или при липса на такъв — на най-изгодния пазар, но то взима предвид цялата разумно достъпна информация, с която разполага. При отсъствие на доказателства за противното, за основен пазар или при липса на такъв — за най-изгоден пазар се приема този, на който предприятието обичайно би сключило сделка за продажба на актива или за прехвърляне на пасива.

18 Ако за дадения актив или пасив има основен пазар, оценката на справедливата стойност е цената на този пазар (независимо дали тази цена е непосредствено наблюдаема или определена при използването на друг метод за остойностяване), дори ако цената на друг пазар е потенциално по-изгодна към датата на оценяване.

19 Предприятието трябва да има достъп до основния (или най-изгодния) пазар към датата на оценяване. Поради факта, че различни предприятия (и стопански структури в тях) с различна дейност могат да имат достъп до различни пазари, основният (или най-изгодният пазар) на един и същ актив или пасив могат да бъдат различни за различните предприятия (и стопански структури в тях). Следователно основният (или най-изгодният) пазар (и съответно — пазарните участници) се разглеждат от гледна точка на предприятието, което позволява разлики между предприятия с различни дейности.

20 Въпреки че предприятието трябва да може да има достъп до пазара, не е необходимо то да е в състояние да продаде даден актив или да прехвърли даден пасив на датата на оценяването, за да бъде в състояние да оцени справедливата стойност въз основа на цената на този пазар.

21 Дори когато няма наблюдаем пазар, който да предостави ценова информация относно продажбата на даден актив или прехвърлянето на даден пасив към датата на оценяване, оценяването по справедлива стойност приема, че сделката се извършва към тази дата от гледна точка на даден участник на пазара, който държи актива или дължи пасива. Тази предполагаема сделка служи за основа за определянето на цената за продажбата на актива или за прехвърлянето на пасива.

Пазарни участници

22 **Предприятието оценява справедливата стойност на даден актив или пасив въз основа на евентуалните допускания на пазарните участници при определянето на цената на актив или пасив, като се приема, че те действат в своя максимална икономическа изгода.**

▼M33

23 При разработването на тези допускания не е необходимо предприятието да посочи конкретни пазарни участници. Предприятието по-скоро посочва отличителните за пазарните участници характеристики по принцип, като отчита фактори, отнасящи се за всички изброени елементи:

а) актив или пасив;

б) основен (или най-изгоден) пазар за този актив или пасив; както и

в) пазарни участници, с които предприятието може да сключи сделка на този пазар.

Цена

24 Справедлива стойност е получената при продажба на актив или платената при прехвърляне на пасив цена при обичайна сделка на основния (или най-изгодния) пазар към датата на оценяване при актуалните тогава пазарни условия (т.е. продажбена цена), независимо дали тази цена е непосредствено достъпна или определена чрез друг метод за остойностяване.

25 Цената на основния (или най-изгодния) пазар, използвана за оценяване на справедливата стойност на актива или пасива, не се коригира спрямо *разходите по сделката*. Разходите по сделката се отчитат в съответствие с други МСФО. Тези разходи не са характеристика на даден актив или пасив; а по-скоро са специфични за сделката и се различават в зависимост от начина, по който предприятието сключва сделка за актив или пасив.

26 Разходите по сделката не включват *транспортните разходи*. Ако дадено местоположение е характеристика на актива (какъвто може да бъде случаят например за дадена стока), цената на основния (или най-изгодния) пазар се коригира с разходите, ако има такива, които биха възникнали за транспортирането на актива от неговото местоположение към момента до този пазар.

Прилагане към нефинансовите активи

Използване на нефинансовите активи с оглед максимизиране на стойността им

27 **При оценяването на справедливата стойност на нефинансов актив се отчита способността на даден пазарен участник да генерира икономически ползи чрез използване на актива с цел максимизиране на стойността му или чрез продажбата му на друг пазарен участник, които ще го използва по такъв начин.**

28 Използване на нефинансов актив с цел максимизиране на стойността включва използване, което е физически възможно, законово допустимо и финансово осъществимо, както следва:

а) физически възможно е това използване, при което се отчитат физическите характеристики на актива, които пазарните участници биха взели предвид при определянето на цената на актива (например местоположението или размера на дадена собственост);

б) законово допустимо е това използване, при което се отчитат всички правни ограничения върху използването на актива, които пазарните участници биха взели предвид при определянето на цената на актива (например подзаконовите актове за зониране, приложими към дадена собственост);

в) финансово осъществимо е това използване, при което се отчита дали използването на актива, което е физически възможно и законово допустимо, генерира достатъчен доход или парични потоци (като се вземат предвид разходите за преобразуване на актива за това използване), за да се получи възвръщаемост, изисквана от пазарните участници от инвестиция в такъв актив, използван по такъв начин.

▼M33

29 Използването с цел максимизиране на стойността се определя от гледна точка на пазарните участници, дори ако предприятието възнамерява различна употреба. Текущото използване на даден актив от предприятието обаче се приема за използване с цел максимизиране на стойността, освен ако пазарните или други фактори не показват, че друго използване от страна на пазарните участници би максимизирало стойността на актива.

30 За да защити конкурентното си положение или по други причини, предприятието може да реши да не използва активно или според критериите за максимизирана стойност придобит нефинансов актив. Такъв може да бъде случаят например с придобит нематериален актив, който предприятието планира да използва „защитно“, т.е. като не позволява използването му от други. Независимо от това, предприятието оценява справедливата стойност на нефинансов актив, като приема, че пазарните участници го използват с цел максимизиране на стойността.

Презумпция за остойностяване на нефинансовите активи

31 Използването на нефинансовия актив с цел максимизиране на стойността му създава презумпция за остойностяване с оглед оценяването на справедливата стойност на актива, както следва:

а) използването на нефинансовия актив с цел максимизиране на стойността му може да осигури максимална стойност за пазарните участници чрез използването му с други активи в група (например инсталиран или другояче пригоден за ползване) или с други активи и пасиви (например стопанска структура);

(i) ако максимизиране стойността на актива е използването му в комбинация с други активи или с други активи и пасиви, справедливата стойност на актива е цената, която ще се получи при сделка за продажба на актива при условията към момента, като се приеме, че активът ще се използва с други активи или с други активи и пасиви, както и че тези активи и пасиви (т.е. допълнителните към него активи и свързаните пасиви) ще бъдат достъпни за пазарните участници;

(ii) Пасивите, свързани с актива и с допълнителните активи, включват пасивите, които финансират оборотния капитал, но не включват тези, които се използват за финансиране на активи, различни от тези в рамките на групата активи;

(iii) допусканията за използване на нефинансовия актив с цел максимизиране на стойността му са съгласувани за всички активи (за които се отнася оптималното ползване) от групата активи или от групата активи и пасиви, в рамките на която активът ще се използва;

б) използването на нефинансовия актив с цел максимизиране на стойността му може самостоятелно да осигури максимална стойност за пазарните участници; ако използване с цел максимизиране стойността на актива е използването му самостоятелно, справедливата стойност на актива е цената, която ще се получи при сделка за продажба на актива при условията към момента на пазарните участници, които ще го използват самостоятелно.

▼M33

32 При оценяването на справедливата стойност на нефинансов актив се приема, че активът се продава в съответствие с разчетната единица, определена в други МСФО (която може да бъде отделен актив). Такъв е случаят дори когато при оценяването по справедлива стойност се приема, че използване с цел максимизиране стойността на актива е използването му в комбинация с други активи или с други активи и пасиви, тъй като оценяването на справедлива стойност приема, че даден пазарен участник вече притежава допълнителните активи и свързаните пасиви.

33 В параграф Б3 се описва прилагането на презумпцията за остойностяване на нефинансовите активи.

Прилагане към пасивите и инструментите на собствения капитал на предприятието

Общи принципи

34 При оценяването по справедлива стойност се приема, че финансов или нефинансов пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието (например капиталови участия, емитирани като възнаграждение в бизнес комбинация) се прехвърля на даден пазарен участник към датата на оценяване. Прехвърлянето на пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието предполага следното:

а) **пасивът остава неиздължен, като изпълнението на задължението ще се изисква от пазарния участник приобретател; на датата на оценката пасивът не се урежда с контрагента или погасява по друг начин;**

б) **инструментът на собствения капитал на предприятието остава неиздължен, като правата и задълженията, свързани с инструмента, се поемат от пазарния участник приобретател; на датата на оценяване инструментът не се анулира или действието му не се прекратява по друг начин.**

35 Дори когато няма наблюдаем пазар, който да предостави ценова информация относно прехвърлянето на пасив или на инструмент на собствения капитал на предприятието (например защото договорните или другите правни ограничения възпрепятстват прехвърлянето), може да се наблюдава пазар на такива елементи, ако са държани от други страни като активи (например корпоративна облигация или кол-опция върху акциите на предприятието).

36 Във всички случаи предприятието използва максимално съответните наблюдаеми хипотези и свежда до минимум използването на ненаблюдаемите хипотези, за да постигне целта за оценяване по справедлива стойност, която е да се определи цената на обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия за прехвърляне на пасив или инструмент на собствения капитал.

Пасиви и инструменти на собствения капитал, държани от други страни като активи

37 Когато не е налице обявена цена на прехвърлянето на идентичен или сходен пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието и идентичният елемент се държи от друга страна като актив, предприятието оценява справедливата стойност на пасива или инструмента на собствения капитал от гледна точка на даден пазарен участник, който държи идентичния елемент като актив към датата на оценяване.

38 В такива случаи предприятието оценява справедливата стойност на пасива или инструмента на собствения капитал, както следва:

а) като използва обявената цена на *активен пазар* за идентичния елемент, държан от друга страна като актив, ако тази цена е налице;

▼M33

б) ако тази цена не е налице — като използва други наблюдаеми хипотези като обявената цена на пазар, който не е активен за идентичния елемент, държан от друга страна като актив;

в) ако посочените в букви а) и б) цени не са налице — като използва друг метод за остойностяване, като например:

(i) *подход на базата на доходите* (например остойностяване по настояща стойност, при което са взети предвид бъдещите парични потоци, които пазарен участник би очаквал да получи от държането на пасива или инструмента на собствения капитал като актив; вж. параграфи Б10 и Б11);

(ii) *подход на пазарните сравнения* (например използване на обявените цени на подобни пасиви или инструменти на собствения капитал, държани от други страни като активи; виж параграфи Б5—Б7).

39 Предприятието коригира обявената цена на пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието, държани от друга страна като актив, само ако са налице фактори, специфични за актива, които не са приложими към оценяването на справедливата стойност на пасива или инструмента на собствения капитал. Предприятието се уверява, че цената на актива не отразява въздействието от евентуално ограничение, възпрепятстващо продажбата му. Някои фактори, които могат да сочат, че обявената цена на актива следва да бъде коригирана, включват следното:

а) обявената цена на актива се отнася до подобни (но не идентични) пасив или инструмент на собствения капитал, държан от друга страна като актив. Пасив или инструмент на собствения капитал например може да има специална характеристика (например кредитното качество на емитента), която е различна от тази, отразена в справедливата стойност на сходен пасив или инструмент на собствения капитал, държан като актив;

б) разчетната единица за актива не е същата като за пасива или инструмента на собствения капитал. Например понякога при пасивите цената на даден актив представлява комбинираната цена за дадена група, съставена от дължимите от емитента суми и кредитното подобрение на трета страна. Ако разчетната единица за пасива не е за комбинираната група, целта е да се оцени справедливата стойност на пасива на емитента, а не справедливата стойност на комбинираната група. По този начин предприятието ще коригира наличната цена на актива, за да изключи въздействието от кредитното подобрение на третата страна.

Пасиви и инструменти на собствения капитал, които не са държани от други страни като активи

40 Когато не е налице обявена цена на прехвърлянето на идентичен или сходен пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието и идентичният елемент не се държи от друга страна като актив, предприятието оценява справедливата стойност на пасива или инструмента на собствения капитал, като остойностява от гледната точка на пазарен участник, който дължи пасива или е издал вземане върху собствения капитал.

41 Например, когато оценява по настояща стойност, предприятието би могло да вземе под внимание всяко едно от следните:

а) бъдещите изходящи парични потоци, които даден пазарен участник би очаквал да понесе при изпълнението на задължение, включително компенсацията, която даден пазарен участник би изисквал, за поемането на задължението (вж. параграфи Б31—Б33).

▼M33

б) сумата, която даден пазарен участник би получил, за да придобие или издаде идентичен пасив или инструмент на собствения капитал, като използва евентуалните допускания на пазарните участници, когато определят цената на идентичен елемент (например с идентични кредитни характеристики) на основния (или най-изгодния) пазар за издаване на пасив или на инструмент на собствения капитал, при същите договорни условия.

Риск от неизпълнение на задължение

42 **Справедливата стойност на пасив отчита *риска от неизпълнение на задължение*. Рискът от неизпълнение на задължение включва, но не се ограничава само до, кредитния риск на самото предприятие (както е определено в МСФО 7 „Финансови инструменти: оповестяване“). Приема се, че рискът от неизпълнение на задължение не се променя след прехвърлянето на пасива.**

43 Когато оценява справедливата стойност на пасив, предприятието отчита кредитния риск (кредитната репутация) и всички други фактори, които биха могли да окажат влияние върху вероятността задължението да не бъде изпълнено. Степента на въздействие може да се различава в зависимост от самия пасив, например:

а) от това дали пасивът е задължение за предоставяне на парични средства (финансов пасив) или за доставка на стоки или услуги (нефинансов пасив);

б) от условията на евентуално кредитно подобрение, свързано с пасива.

44 Справедливата стойност на пасив отчита риска от неизпълнение на задължение въз основа на съответната разчетна единица. Емитентът на пасив, издаден с неделимо кредитно подобрение от трета страна, което се отчита отделно от пасива, не взима предвид кредитното подобрение (например обезпечаване на дълг от третата страна) при оценяването на справедливата стойност на пасива. Ако кредитното подобрение се отчита отделно от пасива, при оценяването на справедливата му стойност емитентът отчита не кредитната репутация на гаранта, а своята собствена.

Ограничение, предотвратяващо прехвърлянето на пасив или на инструмент на собствения капитал на предприятието

45 Когато оценява справедливата стойност на пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието, предприятието не добавя отделна хипотеза, както и не коригира други *хипотези*, свързани с наличието на ограничение, което предотвратява прехвърлянето на елемента. Евентуално ограничение, което не позволява прехвърляне на пасив или на инструмент на собствения капитал на предприятието, се отчита пряко или косвено в останалите хипотези при оценяването на справедливата стойност.

46 На датата на сделката например, както прехвърлящият, така и приемащият пасива са приели договорената цената за пасива, напълно знаейки, че задължението включва ограничение, което предотвратява прехвърлянето му. Поради включеното в договорената цена ограничение, към датата на сделката не се изисква отделна хипотеза или коригиране на съществуваща такава, за да бъде отчетено ограничението за прехвърляне. Аналогично, за да бъде отчетено ограничението за прехвърляне не се изисква отделна хипотеза или коригиране на съществуваща такава и към последващи дати на оценка.

▼M33

Финансов пасив с характеристика „при поискване“

47 Справедливата стойност на финансов пасив с характеристика „при поискване“ (напр. безсрочен депозит) не е по-малка от сумата, платима при поискване, която се сконтира от първата дата, на която може да се поиска изплащане на сумата.

Прилагане към финансови активи и финансови пасиви с компенсиращи се експозиции към пазарни рискове или към кредитен риск от контрагента

48 Предприятие, което държи група финансови активи и финансови пасиви, е изложено на пазарни рискове (както е определено в МСФО 7) и кредитен риск (както е определен в МСФО 7) от всеки един контрагент. Ако предприятието управлява тази група финансови активи и финансови пасиви въз основа на нетната си експозиция към пазарни рискове или кредитен риск, при оценяването на справедливата стойност му се разрешава да прилага изключение от настоящия МСФО. Това изключение позволява на предприятието да оценява справедливата стойност на група финансови активи и финансови пасиви въз основа на цената, която би получило при продажбата на нетна дълга позиция (т.е. актив) за определена рискова експозиция или прехвърлянето на нетна къса позиция (т.е. пасив) за определена рискова експозиция при обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия. Аналогично, предприятието оценява справедливата стойност на група финансови активи и финансови пасиви в съответствие с това каква цена биха дали пазарните участници на нетната рискова експозиция към датата на оценяване.

49 На предприятието е разрешено да използва изключението в параграф 48 само, ако съблюдава следните неща:

а) управлява групата от финансови активи и финансови пасиви въз основа на нетната експозиция на предприятието към определен пазарен риск (или рискове) или към кредитния риск от даден контрагент в съответствие с документираната стратегия за управление на риска или за инвестиции;

б) на тази основа предоставя информация на ключовия ръководен персонал на предприятието за групата финансови активи и финансови пасиви, както е определено в МСС 24 „Оповестяване на свързани лица“; както и

в) от него се изисква или е избрано да оцени тези финансови активи и финансови пасиви по справедлива стойност в отчета за финансовото състояние към края на всеки отчетен период.

50 Посоченото в параграф 48 изключение не се отнася за представянето на финансовите отчети. В някои случаи основата за представяне на финансовите инструменти в отчета за финансовото състояние се различава от базата за оценяването им, например, ако в даден МСФО не се изисква или разрешава представянето на финансовите инструменти на нетна основа. В такива случаи може да се наложи предприятието да разпредели корекциите на равнище портфейл (вж. параграфи 53—56) към отделните активи или пасиви, които образуват групата на финансовите активи и финансовите пасиви, управлявани според нетната рискова експозиция на предприятието. Предприятието извършва такива разпределения на разумна и последователна основа, като използва подходящата предвид обстоятелствата методика.

▼M33

51 В съответствие с МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“, предприятието приема счетоводна политика за използване на посоченото в параграф 48 изключение. Предприятието, което използва изключението, прилага така приетата счетоводна политика, включително — ако е приложимо — политиката си на разпределяне на корекциите „купува—продава“ (вж. параграфи 53—55) и на кредитните корекции (вж. параграф 56), последователно от период в период за даден портфейл.

▼M53

52 Посоченото в параграф 48 изключение се прилага само към финансови активи, финансови пасиви и други договори, които попадат в обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти* (или МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*, ако МСФО 9 все още не е бил приет). Позоваванията на финансови активи и финансови пасиви в параграфи 48–51 и 53–56 следва да се четат като приложими за всички договори, които попадат в обхвата и се отчитат в съответствие с МСФО 9 (или МСС 39, ако МСФО 9 все още не е бил приет), независимо от това, дали отговарят на определенията за финансови активи или финансови пасиви в МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*.

▼M33

Експозиция към пазарни рискове

53 При използване на посоченото в параграф 48 изключение за оценяване на справедливата стойност на група финансови активи и финансови пасиви, управлявани въз основа на нетната експозиция на предприятието към определен пазарен риск (или рискове), предприятието прилага към нетната си експозиция към тези пазарни рискове цената в спреда купува—продава, която е най-представителна за справедливата стойност при съответните обстоятелства (вж. параграфи 70 и 71).

54 При използване на посоченото в параграф 48 изключение, предприятието се уверява, че пазарният риск (или рискове), на който то е изложено в рамките на групата финансови активи и финансови пасиви, по същество е същият. Предприятието например не съчетава свързания с финансов актив лихвен риск с ценовия риск поради промени в стоковите цени, свързан с финансов пасив, тъй като по този начин няма да се намали изложеността му на лихвения или ценовия риск поради промени в стоковите цени. При използване на посоченото в параграф 48 изключение, оценяването на справедливата стойност на финансовите активи и финансовите пасиви в групата отчита всеки базисен риск, породен от нееднородността на параметрите на пазарния риск.

55 Аналогично, продължителността на експозицията на предприятието към определен пазарен риск (или рискове), произтичащ от финансовите активи и финансовите пасиви, по същество е еднаква. Например предприятие, което използва 12-месечен фючърсен договор срещу парични потоци, свързани със стойността на 12-месечна експозиция към лихвен риск, на петгодишен финансов инструмент в рамките на група, съставена само от тези финансови активи и финансови пасиви, оценява справедливата стойност на експозицията към 12-месечния лихвен риск на нетна основа, а останалата експозиция към лихвен риск (т.е. години 2—5) — на брутна основа.

Изложеност на кредитен риск от даден контрагент

56 При използване на посоченото в параграф 48 изключение за оценяването на справедливата стойност на група финансови активи и финансови пасиви, свързани с даден контрагент, предприятието отчита нетната си експозиция към кредитния риск от контрагента или нетната експозиция на контрагента към кредитния риск от предприятието в оценката на справедливата стойност, когато пазарните участници биха взели

▼M33

предвид всички съществуващи договорености, които намаляват експозицията към кредитен риск в случай на неизпълнение на задълженията (напр. рамково споразумение за нетиране с контрагента или споразумение, което изисква размяна на обезпечения въз основа на нетната експозиция на всяка от страните към кредитен риск от другата страна). Оценяването на справедливата стойност отразява очакванията на пазарните участници относно вероятността за правоприлагане на подобна договореност в случай на неизпълнение на задълженията.

Справедлива стойност при първоначалното признаване

57 Когато е придобит актив или поет пасив в разменна сделка за този актив или пасив, цената на сделката е платената за придобиването на актива или получената за поемането на пасива (*входна цена*). За разлика от това, справедливата стойност на актив или пасив е цената, получена при продажбата на актива или платена при прехвърлянето на пасива (продажбена цена). Предприятията не винаги продават активите на цените им на придобиване. Аналогично, те прехвърлят пасивите не непременно по цените, получени от тях за поемането им.

58 В много случаи цената на сделката е равна на справедливата стойност (например такъв може да бъде случаят, когато, на датата на сделката, сделката за закупуване на актив се извършва на пазара, на който активът ще бъде продаден).

59 При определянето на това дали справедливата стойност при първоначалното признаване е цената на сделката, предприятието отчита фактори, специфични за сделката, както и за актива или пасива. В Параграф Б4 се описват ситуации, при които цената на сделката би могла да не представлява справедливата стойност на актив или пасив при първоначалното признаване.

60 Ако в друг МСФО се изисква или разрешава на предприятието да оцени актив или пасив първоначално по справедлива стойност и ако цената на сделката се различава от справедливата стойност, предприятието признава произтичащата печалба или загуба в печалбата или загубата, освен ако в този МСФО не е посочено друго.

Методи за остойностяване

61 Предприятието използва подходящи според обстоятелствата методи за остойностяване, за които има достатъчно налични данни за оценяване на справедливата стойност, като използва максимално съответните наблюдаеми хипотези и свежда до минимум използването на ненаблюдаемите.

62 Даден метод за остойностяване се използва, за да се прецени цената на продажба на актив или прехвърляне на пасив в рамките на обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия. Три широко използвани методи за остойностяване са подходът на пазарните сравнения, *подходът на базата на разходите* и подходът на базата на доходите. Основните аспекти на тези подходи са обобщени в параграфи Б5—Б11. За оценяването на справедливата стойност предприятието използва методите за остойностяване в съответствие с един или повече от тези подходи.

▼M33

63 В някои случаи е подходящ един-единствен метод (например при остойностяването на актив или пасив въз основа на обявените цени на идентични активи или пасиви на активен пазар). В други случаи са подходящи повече от един метод (например евентуално при остойностяването на единица, генерираща парични потоци). Ако за оценяване на справедливата стойност се използват няколко метода, резултатите (т.е. съответните индикатори на справедливата стойност), се преценяват с оглед логичността на диапазона от стойности, посочен от тези резултати. Оценяването на справедливата стойност е точката в рамките на този диапазон, която е най-представителна за справедливата стойност при дадените обстоятелства.

64 Ако цената на сделката е справедлива стойност при първоначалното признаване и за оценяването на справедливата стойност през следващите периоди се използва метод за остойностяване, който си служи с ненаблюдаеми хипотези, методът се моделира така, че при първоначалното признаване резултатът от остойностяването да е равен на цената на сделката. Моделирането гарантира, че методът за остойностяване отразява текущите пазарни условия и помага на предприятието да определи дали е необходимо коригиране на метода (например, възможно е да има характеристика на съответния актив или пасив, която не е обхваната от метода за остойностяване). След първоначалното признаване, когато се измерва справедливата стойност чрез метод или методи за остойностяване, които си служат с ненаблюдаеми хипотези, предприятието се уверява, че тези методи отразяват наблюдаема пазарна информация (например цената на подобен актив или пасив) към датата на оценяване.

65 Методите за остойностяване, използвани за оценяване на справедливата стойност, се прилагат последователно. Промяна в метода за остойностяване или в неговото прилагане (например промяна в относителната тежест, когато се използват няколко метода, или в прилаганата към даден метод корекция) е обаче подходяща, ако води до оценка на справедливата стойност, която е равностойна или по-представителна при дадените обстоятелства. Такъв може да бъде случаят например, ако настъпи някое от следните събития:

а) развият се нови пазари;

б) стане налична нова информация;

в) използвана преди информация вече не е налична;

г) методите за остойностяване се усъвършенстват; или

д) пазарните условия се променят.

66 Преразглеждането поради промяна в метода за остойностяване или в неговото прилагане се отразява счетоводно като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8. Въпреки това, в МСС 8 не се изисква оповестяване на промяна в счетоводната приблизителна оценка за преразглеждане поради изменение в метода за остойностяване или в неговото прилагане.

Хипотези при методите за остойностяване

Общи принципи

67 При прилаганите за оценяване на справедливата стойност методи за остойностяване се използват максимално съответни наблюдаеми хипотези и се свежда до минимум използването на ненаблюдаеми хипотези.

68 Примери за пазари, на които може да се наблюдават хипотези за някои активи и пасиви (например финансови инструменти) са борсовите, дилърските и брокерските пазари, както и пазарите, на които има пряка връзка между продавач и купувач (вж. параграф Б34).

▼M33

69 Предприятието избира хипотези в съответствие с характеристиките на актива или пасива, които пазарните участници вземат предвид при сделка с него (вж. параграфи 11 и 12). В някои случаи тези характеристики водят до прилагането на корекция, като премия или сконто (например премия за контрол или сконто за неконтролиращо дялово участие). Оценяването на справедливата стойност обаче не включва премия или сконто, несъвместими с разчетната единица в МСФО, който изисква или позволява оценяването по справедлива стойност (вж. параграфи 13 и 14). При оценяването на справедливата стойност не е позволено отчитането на премия или сконто, които отразяват размера не като характеристика на актив или пасив (например премия за контрол, когато се оценява справедливата стойност на контролиращо дялово участие), а като характеристика на притежаваното от предприятието (по-конкретно — блокажен коефициент, с който се коригира обявената цена на актив или пасив, тъй като обичайният дневен търгуван обем на даден пазар не е достатъчен, за да поеме количеството, държано от предприятието, както е описано в параграф 80). Във всички случаи, ако съществува обявена цена на активен пазар (т.е. хипотеза от 1-во ниво) за даден актив или пасив, при оценяване на справедливата стойност предприятието използва тази цена без корекция, с изключение на посочените в параграф 79 обстоятелства.

Хипотези на базата на покупно-продажните цени

70 Ако актив или пасив, оценен по справедлива стойност, има цена „купува“ и цена „продава“ (например хипотеза от дилърски пазар), за оценяване на справедливата стойност, независимо къде е категоризирана хипотезата в йерархията на справедливите стойности (т.е. ниво 1, 2 или 3; вж. параграфи 72—90), се използва тази цена в спреда „купува — продава“, която е най-представителна за справедливата стойност при дадените обстоятелства. Използването на цени „купува“ за позиции в активи и цени „продава“ за позиции в пасиви е позволено, но не се изисква.

71 В настоящия МСФО не се изключва използването на средни спрямо спреда „купува — продава“ пазарни цени или други свързани с ценообразуването възприети практики на пазарните участници като практически целесъобразни за оценяване на справедливата стойност в рамките на спреда „купува — продава“.

Йерархия на справедливите стойности

72 С оглед подобряване на съгласуваността и съпоставимостта при оценяването на справедливата стойност и свързаните оповестявания, в настоящия МСФО се определя йерархия на справедливите стойности, която категоризира в три нива (вж. параграфи 76—90) хипотезите, използвани при методите за оценяване на справедливата стойност. Йерархията на справедливите стойности предоставя най-висок ранг на обявените (некоригирани) цени на активните пазари за идентични активи или пасиви (хипотези от 1-во ниво) и най-нисък — на ненаблюдаемите хипотези (*хипотези от 3-то ниво*).

73 В някои случаи хипотезите, използвани за оценяването на справедливата стойност на даден актив или пасив могат да бъдат категоризирани на различни нива от йерархията на справедливите стойности. В тези случаи цялостното оценяване на справедливата стойност се категоризира на нивото от йерархията на справедливите стойности, където е намиращата се на най-ниско ниво хипотеза от значение за цялостната оценка. За определяне на значението на дадена хипотеза за цялостната оценка се изисква отчитане и преценяване на специфични за даден актив или пасив фактори. Корекциите за постигане на оценки на базата на справедливата стойност, като например на разходите за продажба при оценяване на справедливата стойност без разходите за продажба, не се вземат под внимание при определяне нивото на йерархията на справедливите стойности на което се категоризира дадена оценка на справедливата стойност.

▼M33

74 Наличието на съответни хипотези и тяхната относителна субективност биха могли да повлияят на избора на подходящи методи за остойностяване (вж. параграф 61). Въпреки това, йерархията на справедливите стойности дава приоритет на използваните при методите за остойностяване хипотези, а не на методите за остойностяване, използвани за оценяване на справедливата стойност. Например оценяването на справедливата стойност чрез метода на настоящата стойност може да бъде категоризирано на ниво 2 или ниво 3 в зависимост от хипотезите от значение за цялостната оценка и от нивото в йерархията на справедливите стойности, на което са категоризирани тези хипотези.

75 Ако наблюдаема хипотеза изисква коригиране с помощта на ненаблюдаема хипотеза и ако тази корекция води до значително по-висока или по-ниска оценка на справедливата стойност, получената оценка се категоризира на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности. Ако например при определянето на цената на даден актив пазарен участник вземе предвид ограничението върху продажбата на актива, предприятието коригира обявената цена, за да отрази въздействието на това ограничение. Ако тази обявена цена е *хипотеза от 2-ро ниво* и корекцията е ненаблюдаема хипотеза от значение за цялостната оценка, последната се категоризира на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности.

Хипотези от 1-во ниво

76 Хипотезите от 1-во ниво са обявените (некоригирани) цени на активните пазари за идентични активи или пасиви, до които предприятието може да има достъп към датата на оценяване.

77 Обявената цена на активен пазар осигурява най-надеждното доказателство за справедливата стойност и се използва без корекции за оценяване на справедливата стойност, когато това е възможно, с изключение на уточненията в параграф 79.

78 Хипотеза от 1-во ниво е налична за множество финансови активи и пасиви, някои от които могат да бъдат търгувани на няколко активни пазара (например на различни борси). Поради това акцентът при ниво 1 е за определяне:

а) на основния пазар или при отсъствие на такъв — на най-изгодния пазар за дадения актив или пасив; както и

б) на това дали предприятието може да сключи сделка за дадения актив или пасив на цената на този пазар към датата на оценяване.

79 Предприятието не прави корекция на хипотеза от 1-во ниво, освен при следните обстоятелства:

а) когато предприятието притежава голям брой сходни (но не идентични) активи или пасиви (например дългови ценни книжа), които са оценени по справедлива стойност и когато за всеки отделен актив или пасив е налице, но не е лесно достъпна, обявена цена на активен пазар (т.е. предвид големия брой сходни активи или пасиви, притежавани от предприятието, би било трудно да се получи ценова информация за всеки отделен актив или пасив към датата на оценяване). В този случай, като практически целесъобразно, предприятието може да оцени справедливата стойност чрез

▼M33

алтернативен метод на ценообразуване, при който не се разчита изключително на обявените цени (например ценообразуваща матрица). Използването на алтернативен ценообразуващ метод обаче води до оценка на справедливата стойност, категоризирана на по-ниско ниво в йерархията на справедливите стойности;

б) когато обявената цена на активен пазар не представлява справедливата стойност към датата на оценяване. Такъв би могъл да бъде случаят, ако например след приключването на даден пазарен ден, но преди датата на оценяване, се случат важни събития (например сделки на пазара, на който има пряка връзка между продавач и купувач, сделки на брокерския пазар или съобщения). Предприятието създава и последователно прилага политика на установяване на събитията, които биха могли да повлияят на оценяването на справедливата стойност. Въпреки това, ако обявената цена се коригира, за да се отчете постъпилата нова информация, корекцията води до оценка на справедливата стойност, категоризирана на по-ниско ниво от йерархията на справедливите стойности;

в) когато справедливата стойност на даден пасив или инструмент на собствения капитал на предприятието се оценява въз основа на цената за идентичен елемент, търгуван като актив на активен пазар, и тази цена трябва да бъде коригирана, за да бъдат отчетени специфичните за елемента или актива фактори (вж. параграф 39). Ако не се изисква корекция на обявената цена на актива, резултатът е оценка на справедливата стойност, категоризирана на ниво 1 от йерархията на справедливите стойности. Въпреки това, всякакво коригиране на обявената цена на актива води до категоризиране на оценката на справедливата стойност на по-ниско ниво от йерархията на справедливите стойности.

80 Ако предприятието има позиция в един актив или пасив (включително позиция, състояща се от голям брой идентични активи или пасиви като например финансови инструменти) и активът или пасивът се търгува на активен пазар, справедливата стойност на дадения актив или пасив се оценява на ниво 1 като продукт на обявената цена за отделния актив или пасив и количеството, държано от предприятието. Такъв е случаят дори ако обичайният ежедневен търгуван обем на пазара не е достатъчен, за да поеме държаното количество, и ако нареждането за закриване на позицията в рамките на една операция може да повлияе на обявената цена.

Хипотези от 2-ро ниво

81 Хипотезите от 2-ро ниво са тези хипотези за даден актив или пасив, различни от включените в ниво 1 обявени цени, които могат да бъдат наблюдавани пряко или косвено.

82 Ако даден актив или пасив има определен (договорен) срок, хипотезата от 2-ро ниво трябва да може да бъде наблюдавана по същество за пълния срок на актива или пасива. Хипотезите от 2-ро ниво включват следното:

а) обявени цени на подобни активи или пасиви на активни пазари;

▼M33

б) обявени цени на идентични или подобни активи или пасиви на пазари, които не са активни;

в) хипотези, различни от обявените цени, които могат да се наблюдават за актива или пасива, например:

(i) лихвени проценти и криви на доходност, наблюдаеми на обичайно обявявани интервали;

(ii) предполагаеми колебания; както и

(iii) кредитни спредове;

г) пазарно потвърдени хипотези.

83 Корекциите на хипотезите от 2-ро ниво варират в зависимост от специфичните за даден актив или пасив фактори. Тези фактори включват следното:

а) състоянието и местоположението на актива;

б) степента, в която хипотезите се отнасят до елементи, които са сравними с актива или пасива (включително факторите, описани в параграф 39); както и

в) обема или степента на дейност на пазарите, на които се наблюдават хипотезите.

84 Коригирането на хипотеза от 2-ро ниво, което е значимо за цялостната оценка и ако при него се използват значими ненаблюдаеми хипотези, може да доведе до категоризиране на оценката на справедливата стойност на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности.

85 В параграф Б35 се описва използването на хипотези от 2-ро ниво за конкретни активи и пасиви.

Хипотези от 3-то ниво

86 Хипотезите от 3-то ниво са ненаблюдаеми хипотези за даден актив или пасив.

87 Ненаблюдаемите хипотези се използват за оценяване на справедливата стойност дотолкова, доколкото релевантни наблюдаеми хипотези не са на разположение, като по този начин се позволява оценяването при ситуации, при които е налице малка, ако изобщо има някаква, активност на пазара за актива или пасива към датата на оценяване. Въпреки това целта на оценяване на справедливата стойност остава неизменна (т.е. *продажбената цена* към датата на оценяване от гледна точка на даден пазарен участник, който държи актива или дължи пасива). Ненаблюдаемите хипотези отразяват следователно допусканията, с които пазарните участници биха си служили при ценообразуването на актив или пасив, включително допускания за риска.

▼**M33**

88 Свързаните с риска допускания включват вътрешноприсъщия риск както на даден метод за оценяване на справедливата стойност (например модел на ценообразуване), така и на хипотезите при метода за остойностяване. Оценка, която не включва корекция за риска, не би представлявала оценка на справедливата стойност, ако пазарните участници биха включили такава оценка при определянето на цената на даден актив или пасив. При наличието например на значителна неопределеност при оценяването (например ако е налице значително намаление в обема или степента на активност в сравнение с обичайната пазарна активност за съответния актив или пасив или за сходни активи или пасиви и предприятието е определило, че цената на сделката или обявената цена не представлява справедливата стойност, както е описано в параграфи Б37—Б47) би било необходимо да се включи корекция за риска.

89 Предприятието разработва ненаблюдаемите хипотези въз основа на най-добрата налична информация при съответните обстоятелства, която може да включва собствени данни на предприятието. При разработването на ненаблюдаемите хипотези предприятието може да започне със своите собствени данни, но трябва да ги коригира, ако съществува обичайно достъпна информация за това, че останалите пазарни участници използват други данни или е налице специфичен за предприятието елемент, който не е достъпен за тях (например специфично за предприятието полезно взаимодействие). Предприятието не е длъжно да полага прекомерни усилия, за да получи информация за допусканията на пазарните участници. Въпреки това, то отчита цялата обичайно достъпна информация във връзка с тези допускания. Ненаблюдаемите хипотези, разработени по гореописания начин, се приемат за допускания на пазарните участници и удовлетворяват целта на оценяването по справедлива стойност.

90 В параграф Б36 се описва използването на хипотези от 3-то ниво за конкретни активи и пасиви.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

91 Предприятието оповестява информация, която помага на ползвателите на финансовите му отчети да оценят следните елементи:

а) **за активите и пасивите, оценени по справедлива стойност на периодична или непериодична основа в отчета за финансовото състояние след първоначалното признаване — методите за остойностяване и хипотезите, използвани за изготвянето на тези оценки;**

б) **за повтарящите се оценки на справедливата стойност, при които са използвани значими ненаблюдаеми хипотези (от 3-то ниво) — въздействието от оценката върху печалбата или загубата или върху друг всеобхватен доход за периода.**

▼**M33**

92 За постигането на посочените в параграф 91 цели, предприятието взима предвид следното:

а) равнището на детайлизиране, необходимо, за да се изпълнят изискванията за оповестяване;

б) ударението, което да се постави върху всяко едно от изискванията;

в) степента, в която да се направи обобщаване или разбивка; както и

г) дали на ползвателите на финансовите отчети е необходима допълнителна информация за оценка на оповестената количествена информация.

Ако оповестяванията в съответствие с настоящия МСФО и други МСФО не са достатъчни, за да се постигнат посочените в параграф 91 цели, предприятието оповестява допълнителна информация, необходима, за да се постигнат тези цели.

93 За постигане на посочените в параграф 91 цели, в отчета за финансовото състояние след първоначалното признаване предприятието оповестява като минимално изискване следната информация за всеки клас активи и пасиви (вж. параграф 94 за информация относно определянето на подходящите класове активи и пасиви), оценени по справедлива стойност (включително оценките, основани на справедливата стойност по силата на настоящия МСФО):

а) за периодичните и непериодичните оценки на справедливата стойност — оценката на справедливата стойност в края на отчетния период, а за еднократните оценки на справедливата стойност — причините за тях. Периодични са оценките на справедливата стойност на активите или пасивите, които се изискват или позволяват от други МСФО в отчета за финансовото състояние към края на всеки отчетен период. Непериодични са оценките на справедливата стойност на активите или пасивите, които се изискват или позволяват от други МСФО в отчета за финансовото състояние при определени обстоятелства (например когато предприятието оценява актив на разположение за продажба по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба в съответствие с МСФО 5 „Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности“, тъй като справедливата стойност на актива, намалена с разходите по продажбата му, е по-ниска от балансовата му стойност);

б) за периодичните и непериодичните оценки на справедливата стойност — нивото в йерархията на справедливите стойности, на което са категоризирани цялостните оценки на справедливата стойност (ниво 1, 2 или 3);

в) за активите и пасивите държани в края на отчетния период, които са оценени по справедлива стойност на периодична основа — размерът на всяко прехвърляне между 1-во и 2-ро ниво в йерархията на справедливите стойности и причините за него, както и политиката на предприятието за определяне на случаите, когато се приема, че има прехвърляне между нива (вж. параграф 95). Прехвърлянията към всяко ниво се оповестяват и разглеждат отделно от прехвърлянията от всяко ниво;

▼**M33**

г) за периодичните и непериодичните оценки на справедливата стойност, категоризирани на нива 2 и 3 от йерархията на справедливите стойности — описание на използваните при оценяването на справедливата стойност метод(и) за остойностяване и хипотези. Ако е имало промяна в даден метод за остойностяване (например преминаване от подход на пазарните сравнения към подход на базата на доходите или използването на допълнителен метод за остойностяване), предприятието оповестява това изменение и причините за него. За оценките на справедливата стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности, предприятието предоставя количествена информация за значимите ненаблюдаеми хипотези, използвани при оценяването на справедливата стойност. От предприятието не се изисква да създава количествена информация, за да се съобрази с това изискване за оповестяване, ако количествените ненаблюдаеми хипотези не са разработени от предприятието при оценяването на справедливата стойност (например, ако предприятието използва цени от предишни сделки или некоригирана ценова информация от трети лица). Все пак, при това оповестяване предприятието не може да пренебрегва количествените ненаблюдаеми хипотези, които са значими за оценяването на справедливата стойност и които са разумно достъпни за предприятието;

д) за повтарящите се оценки на справедливата стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности — равнение на началните с крайните салда, като се оповестяват отделно настъпилите през периода изменения в резултат на:

(i) общата печалба или загуба за периода, призната в печалбата или загубата, и позициите в печалбата или загубата, където е призната тази печалба или загуба;

(ii) общата печалба или загуба за периода, призната в друг всеобхватен доход, и позициите в другия всеобхватен доход, където е призната тази печалба или загуба;

(iii) покупките, продажбите, емисиите и уреждания на задължения (всеки от тези видове промени се оповестява отделно);

(iv) размерът на евентуалните прехвърляния към или от ниво 3 от йерархията на справедливите стойности, причините за него, както и политиката на предприятието за определяне на случаите, когато се приема, че има прехвърляне между нива (вж. параграф 95). Прехвърлянията към ниво 3 се оповестяват и разглеждат отделно от прехвърлянията от ниво 3;

е) за повтарящите се оценки на справедливата стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности — размерът на общата печалба или загуба за периода в буква д), подточка i), включена в печалбата или загубата в резултат на изменение на нереализираната печалба или загуба, свързана с активите и пасивите, държани към края на отчетния период, и позициите в печалбата или загубата, където е призната тази нереализирана печалба или загуба;

ж) за повтарящите се и еднократните оценки на справедливата стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности — описание на процеса на остойностяване, използван от предприятието (например как предприятието определя политиката си на остойностяване и анализира измененията в оценките на справедливата стойност между различните периоди);

▼M33

з) за повтарящите се оценки на справедливата стойност, категоризирани в ниво 3 от йерархията на справедливите стойности:

(i) за всички тези оценки — текстово описание на чувствителността на оценката на справедливата стойност към измененията при ненаблюдаемите хипотези, ако промяна на стойността при тези хипотези може да доведе до значително по-висока или по-ниска оценка на справедливата стойност. При наличието на взаимовръзки между тези хипотези и други ненаблюдаеми хипотези, използвани при оценяването на справедливата стойност, предприятието също така предоставя описание на тези взаимовръзки и на начина, по който те биха могли да увеличат или смекчат въздействието на измененията при ненаблюдаемите хипотези върху оценката на справедливата стойност. За да бъде изпълнено това изискване за оповестяване, текстовото описание на чувствителността към измененията при ненаблюдаемите хипотези включва като минимално изискване оповестените в съответствие с разпоредбите на буква г) ненаблюдаеми хипотези;

(ii) за финансовите активи и пасиви, ако измененията при една или повече ненаблюдаеми хипотези с оглед отразяването на разумно възможни алтернативни допускания би довела до съществено изменение на справедливата стойност, предприятието обявява този факт и оповестява въздействието от тези изменения. Предприятието оповестява как е изчислено въздействието от изменението, направено с оглед отразяването на разумно възможно алтернативно допускане. За тази цел, значимостта се преценява по отношение на печалбата или загубата и общата стойност на активите или на пасивите, или, когато промените в справедливата стойност са признати в друг всеобхватен доход — по отношение на общата стойност на собствения капитал;

и) за повтарящите се и еднократните оценки на справедливата стойност — ако използването на нефинансов актив с цел максимизиране на стойността му се различава от неговата текуща употреба, предприятието оповестява този факт, както и защо нефинансовият актив се използва по начин, който се различава от използването с цел максимизиране на стойността му.

94 Предприятието определя подходящите класове активи и пасиви въз основа на следното:

а) естеството, характеристиките и рисковете на дадения актив или пасив; както и

б) нивото в йерархията на справедливите стойности, на което е категоризирана оценката на справедливата стойност.

Броят на класовете може при необходимост да е по-голям за оценките на справедливата стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности, тъй като тези оценки съдържат по-голяма степен на несигурност и субективност. За определянето на подходящите класове активи и пасиви, за които се изисква оповестяване на оценките на справедливата стойност, е необходима преценка. Класът активи и пасиви обикновено изисква по-подробна разбивка от позициите, представени в отчета за финансовото състояние. Въпреки това, предприятието предоставя достатъчна информация, за да се позволи равнение с позициите, представени в отчета за финансовото състояние. Ако класът за даден актив или пасив е определен в друг МСФО, предприятието може да използва този клас при оповестяванията, изисквани в настоящия МСФО, ако този клас отговаря на изискванията в настоящия параграф.

▼**M33**

95 Предприятието оповестява и последователно провежда политиката си за определяне на случаите, когато се приема, че има прехвърляне между нива от йерархията на справедливите стойности в съответствие с параграф 93, буква в) и буква д), подточка iv). Политиката за момента на признаване на прехвърлянията е една и съща както за прехвърлянията към нивата, така и за прехвърлянията от тях. Примери за политики за определяне на момента на признаване на прехвърлянията включват следното:

а) датата на събитието или изменението на обстоятелствата, породили прехвърлянето;

б) началото на отчетния период;

в) края на отчетния период;

96 Ако предприятието вземе счетоводно решение да използва изключението в параграф 48, то оповестява този факт.

97 За всеки клас активи и пасиви, които не са оценени по справедлива стойност в отчета за финансовото състояние, но за които справедливата стойност е оповестена, предприятието оповестява информацията, изисквана от параграф 93, букви б), г) и и). Въпреки това, предприятието не е длъжно да предоставя изискваните от параграф 93, буква г) количествени оповестявания за значимите ненаблюдаеми хипотези, използвани при оценките на справедливата стойност, категоризирани на ниво 3 от йерархията на справедливите стойности. За тези активи и пасиви предприятието не е задължено да предоставя другите оповестявания, изисквани от настоящия МСФО.

98 За пасив, оценен по справедлива стойност и издаден с неделимо кредитно подобрение от трета страна, емитентът оповестява съществуването на това кредитно подобрение и дали то е отразено в оценката на справедливата стойност на пасива.

99 Предприятието представя изискваните в настоящия МСФО количествени оповестявания в табличен вид, освен ако е по-подходящ друг формат.

Допълнение А

Дефинирани термини

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО.

активен пазар	Пазар, на който сделките за даден актив или пасив се извършват с достатъчна честота и обем, така че се осигурява непрекъсната ценова информация.
подход на базата на разходите	Метод за остойностяване, който отразява актуалната сума, която би се изисквала, за да се замени годността на актива (често наричана текуща възстановителна стойност).
цена на придобиване	Цената, платена за придобиването на актив или получена за поемането на пасив в разменна сделка.
продажбена цена	Цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив.
очакван паричен поток	Средна стойност, претеглена с оглед вероятностното разпределение на възможни бъдещи парични потоци.

▼M33

справедлива стойност	Цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване.
използване с цел максимизиране на стойността	Използването на нефинансов актив от пазарните участници, което би повишило максимално стойността на актива или на групата активи и пасиви (например стопанска структура), в рамките на която активът ще бъде използван.
метод на базата на доходите	Методи за остойностяване, които превръщат бъдещи суми (например парични потоци или приходи и разходи) в единна текуща (т.е. сконтирана) сума. Оценяването на справедливата стойност се определя въз основа на стойността, посочена от текущите пазарни очаквания за тези бъдещи суми.
хипотези	Допусканията, с които пазарните участници биха си служили при ценообразуването на актив или пасив, включително допускания за риска като например: а) риска, присъщ на конкретен метод за остойностяване, използван за оценяване на справедливата стойност (например модел на ценообразуване); както и б) риска, присъщ на хипотезите при метода за остойностяване. Хипотезите могат да бъдат наблюдаеми или ненаблюдаеми.
Хипотези от 1-во ниво	Обявени (некоригирани) цени на активните пазари за идентични активи или пасиви, до които предприятието може да има достъп към датата на оценяване.
Хипотези от 2-ро ниво	Други хипотези освен включените в ниво 1 обявени цени за актив или пасив, които са наблюдаеми пряко или косвено.
Хипотези от 3-то ниво	Ненаблюдаеми хипотези за актив или пасив.
подход на пазарните сравнения	Метод за остойностяване, който използва цени и друга полезна информация, генерирана от пазарни сделки с идентични или сравними (т.е. подобни) активи, пасиви или група активи и пасиви като например стопанска структура.
пазарно потвърдени хипотези	Хипотези, произтичащи главно от наблюдаеми пазарни данни или потвърдени от тях чрез корелация или по друг начин.

▼M33

пазарни участници	Купувачи и продавачи на основния (или най-изгодния) пазар на актив или пасив, които имат всички изброени по-долу характеристики: а) те са независими един от друг, т.е. не са свързани лица по смисъла на МСС 24, въпреки че цената при сделка между свързани лица може да бъде използвана като хипотеза за оценяването на справедливата стойност, ако предприятието разполага с доказателства, че сделката е сключена при пазарни условия; б) те са информирани и имат приемливо разбиране за актива или пасива и сделката, като използват цялата налична информация, включително данни, които могат да бъдат получени чрез обичаен и общоприет надлежен комплексен анализ; в) те са в състояние да сключат сделка за актива или пасива; г) те са готови да сключат сделка за актива или пасива, т.е. имат желание, но не са задължени или принудени по друг начин.
най-изгоден пазар	Пазарът, на който след отчитането на разходите по сделката и транспортните разходи сумата, получена за продажбата на актива, е максимална или сумата, платена за прехвърлянето на пасива, е минимална.
риск от неизпълнение на задължение	Рискът, че предприятието няма да изпълни дадено задължение. Рискът от неизпълнение на задължение може да включва, без да се ограничава само до, собствения кредитен риск на предприятието.
наблюдаеми хипотези	Хипотези, разработени при използването на пазарни данни като публично достъпната информация за реални събития или сделки, които освен това отразяват евентуалните допускания на пазарните участници при определянето на цената на актив или пасив.
обичайна сделка	Сделка, която предполага експозиция към пазара за период преди датата на оценяване, за да се даде възможност за пазарни дейности, които са обичайни и общоприети за сделки с такива активи или пасиви; тя не е принудителна сделка (напр. принудителна ликвидация или принудителна продажба).

▼M33

основен пазар	Пазарът с най-голям обем и ниво на дейност за дадения актив или пасив.
премия за риска	Компенсация, искана от търсещи нисък риск пазарни участници, за понасянето на несигурността, присъща на паричните потоци на даден актив или пасив. Наричана също „корекция за риска“.
разходи по сделката	Разходите за продажбата на актив или прехвърлянето на пасив на основния (или най-изгодния) пазар за този актив или пасив, които са пряко свързани с продажбата или прехвърлянето и удовлетворяват следните критерии: а) произтичат пряко от сделката и са от основно значение за нея; б) не биха били извършени от предприятието без взето решение за продажбата на актива или прехвърлянето на пасива (подобно на разходите за продажба, както е определено в МСФО 5).
транспортни разходи	Разходите за транспортирането на актив от местоположението му до основния (или най-изгодния) негов пазар.
разчетна единица	Равнището на обобщеност на даден актив или пасив по силата на даден МСФО за целите на признаването.
ненаблюдаеми хипотези	Хипотези, за които няма налични пазарни данни и които са разработени при използването на най-достоверната налична информация относно допусканията на пазарните участници при определянето на цената на актив или пасив.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО. В него се описва прилагането на параграфи 1—99 и е със същата сила като останалите части на МСФО.

Б1 Преценките, съотнесени към отделните остойностявания, могат да се различават. В настоящото допълнение се описват преценките, евентуално приложими, когато предприятието оценява справедливата стойност при различни ситуации.

▼M33

ПОДХОД НА ОЦЕНЯВАНЕТО ПО СПРАВЕДЛИВА СТОЙНОСТ

Б2 Оценяването по справедлива стойност се използва, за да се прецени цената на продажба на актив или прехвърляне на пасив в рамките на обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия. За да оцени справедливата стойност предприятието трябва да определи следното:

а) конкретния актив или пасив, предмет на оценяване (в съответствие със своята разчетна единица);

б) за нефинансов актив — уместната за оценяването презумпция за остойностяване (в съответствие с оптималното му използване);

в) основния (или най-изгодния) пазар за този актив или пасив;

г) уместния за оценяването метод (или методи) за остойностяване, предвид наличието на данни, с помощта на които да се разработят хипотези, които представляват допусканията на пазарните участници при определянето на цената на дадения актив или пасив и нивото в йерархията на справедливите стойности, на което са категоризирани хипотезите.

ПРЕЗУМПЦИЯ ЗА ОСТОЙНОСТЯВАНЕТО НА НЕФИНАНСОВИ АКТИВИ (ПАРАГРАФИ 31—33)

Б3 При оценяването на справедливата стойност на нефинансов актив, използван в комбинация с други активи като група (например инсталиран или другояче пригоден за ползване) или с други активи и пасиви (например стопанска структура), презумпцията за остойностяване зависи от конкретните обстоятелства. Например:

а) справедливата стойност на актива може да бъде една и съща, независимо от това дали активът се използва самостоятелно или в комбинация с други активи или с други активи и пасиви. Такъв може да е случаят, ако активът е стопанска структура, която пазарните участници ще продължат. При тези обстоятелства сделката ще включва оценка на цялата дейност. Използването на активи като група в текуща стопанска дейност ще генерира полезни взаимодействия, които ще бъдат на разположение на пазарните участници (т.е. взаимодействия по отношение на пазарните участници, който факт от своя страна следва да повлияе върху справедливата стойност на актива, използван самостоятелно или в комбинация с други активи или с други активи и пасиви);

б) използването на актива в комбинация с други активи или с други активи и пасиви може да бъде включено в оценяването на справедливата стойност чрез коригиране стойността на актива, използван самостоятелно. Това би могло да се случи, ако активът е машина и оценяването на справедливата стойност се определя с помощта на наблюдавана цена за подобна машина (неинсталирана или другояче пригодена за ползване), коригирана с транспортните и инсталационните разходи така, че оценяването на справедливата стойност да отразява актуалното състояние и местоположение на машината (инсталирана и пригодена за използване);

в) използването на даден актив в комбинация с други активи или с други активи и пасиви може да бъде включено в оценката на справедливата стойност, като се прибегне до допусканията на пазарните участници, използвани за оценяването на справедливата стойност на актива. Ако активът например е незавършено производство, което е уникално и което пазарните участници ще превърнат в готова продукция, оценяването му по справедлива стойност ще допусне, че пазарните участници са придобили или ще придобият специализирано оборудване, необходимо за превръщането на незавършеното производство в готова продукция;

▼**M33**

г) използването на даден актив в комбинация с други активи или с други активи и пасиви може да бъде включено в метода за остойностяване, с помощта на който се оценява справедливата стойност на този актив. Такъв може да бъде случаят, когато за оценяване на справедливата стойност на нематериален актив се използва методът на допълнителните парични потоци, отчитани в рамките на повече от един период, тъй като при него конкретно се взима под внимание приносът на всички допълнителни активи и свързаните пасиви в групата, в която такъв нематериален актив ще се използва.

д) В по-малък брой случаи, когато предприятието използва актив в група активи, предприятието може да оцени актива на стойност, която се приближава до неговата справедлива стойност при разпределяне на справедливата стойност на групата активи сред отделните активи в нея. Такъв може да бъде случаят, ако остойностяването включва недвижими имоти и справедливата стойност на подобрена недвижима собственост (т.е. група активи) се разпределя сред съставящите я активи (като земя и подобрения).

СПРАВЕДЛИВА СТОЙНОСТ ПРИ ПЪРВОНАЧАЛНОТО ПРИЗНАВАНЕ (ПАРАГРАФИ 57—60)

Б4 При определянето на това дали справедливата стойност при първоначалното признаване е цената на сделката, предприятието отчита фактори, специфични за сделката, както и за актива или пасива. Цената на сделката например може да не представлява справедливата стойност на актив или пасив при първоначалното признаване, ако е изпълнено някое от следните условия:

а) сделката е между свързани страни, въпреки че цената в сделка между свързани лица може да бъде използвана като хипотеза в оценяването на справедливата стойност, ако предприятието разполага с доказателства, че сделката е сключена при пазарни условия;

б) сделката се осъществява по принуда или продавачът е принуден да приеме цената на сделката. Такъв може да бъде случаят, когато продавачът изпитва финансови затруднения;

в) разчетната единица, представена от цената на сделката, се различава от отчетната единица за актива или пасива, който се оценява по справедлива стойност. Такъв може да бъде например случаят, ако активът или пасивът, който се оценява по справедлива стойност, е само един от елементите на сделката (например при бизнес комбинация), ако сделката включва имплицитни права и привилегии, които се оценяват отделно в съответствие с друг МСФО, или ако в цената на сделката са включени разходи по сделката;

г) пазарът, на който се осъществява сделката, е различен от основния (или най-изгодния) пазар. Тези пазари например могат да се окажат различни, ако предприятието е дилър, който сключва сделки с потребители на пазара на дребно, но основният (или най-изгодният) пазар за сделката по продажба е с други дилъри на дилърския пазар.

▼**M33**

МЕТОДИ ЗА ОСТОЙНОСТЯВАНЕ (ПАРАГРАФИ 61—66)

Подход на пазарните сравнения

Б5 При подхода на пазарните сравнения се използват цени и друга полезна информация, генерирана от пазарни сделки с идентични или сравними (т.е. подобни) активи, пасиви или група активи и пасиви като например стопанска структура.

Б6 Методите за остойностяване в съответствие с подхода на пазарните сравнения често използват например пазарни множители, получени от набор от сравними елементи. Множителите могат да се поместват в определени диапазони, като за всеки един сравняван елемент има различен множител. Изборът на подходящия множител в рамките на диапазона изисква да бъдат взети предвид и преценени качествените и количествените фактори, специфични за оценяването.

Б7 Методите за остойностяване в съответствие с подхода на пазарните сравнения включват матрично ценообразуване. Матричното ценообразуване е математически метод, използван главно за остойностяването за някои видове финансови инструменти, например дългови ценни книжа, при който не се разчита изключително на обявените цени за конкретните ценни книжа, а по-скоро на връзката на ценните книжа с други котирани ценни книжа, използвани за основа за сравнение.

Подход на базата на разходите

Б8 Подходът на базата на разходите отразява актуалната сума, която би се изисквала, за да се замени годността на актива (често наричана текуща възстановителна стойност).

Б9 От гледна точка на даден пазарен участник продавач, цената, която ще се получи за определен актив, се основава на разходите на пазарен участник купувач за придобиването или построяването на актив заместител със сравнима полезност, коригирани с разходите за моралното му остаряване. Това е така, защото пазарен участник купувач не би платил повече за даден актив от сумата, за която би могъл да замени годността на този актив. Моралното остаряване включва физическо изхабяване, функционално (техническо) остаряване и икономическо (външно) остаряване и за целите на финансовото отчитане (разпределение на историческите разходи) или за данъчни цели (чрез използването на определени срокове на годност) е по-широко понятие от обезценяването. В много случаи към метода на текущата възстановителна стойност се прибягва при оценяването на справедливата стойност на материални активи, които се използват в комбинация с други активи или с други активи и пасиви.

Подход на базата на доходите

Б10 Подходът на базата на доходите превръща бъдещи суми (например парични потоци или приходи и разходи) в единна текуща (т.е. сконтирана) сума. При използването му оценката на справедливата стойност отразява текущите пазарни очаквания за тези бъдещи суми.

Б11 Тези методи за остойностяване включват например следното:

а) методи за остойностяване на базата на настоящата стойност (виж параграфи Б12—Б30);

б) модели за ценообразуване на опции, като формулата Блек—Шулс—Мертон или биномен (т.е. решетъчен) модел, които включват методите за остойностяване на базата на настоящата стойност и отразяват както времевата, така и вътрешноприсъщата стойност на дадена опция; както и

▼M33

в) методът на допълнителната печалба, отчитана в рамките на повече от един период, използван за оценяване на справедливата стойност на някои нематериални активи.

Методи за остойностяване на базата на настоящата стойност

Б12 В параграфи Б13—Б30 се описва използването на методите за оценяване на справедливата стойност на базата на настоящата стойност. В тези параграфи се излага методът на коригиране чрез сконтиране и на *очакваните парични потоци* (очаквана настояща стойност). В тях не се изисква нито да се използва само един конкретен метод за остойностяване на базата на настоящата стойност, нито методите за оценяване на справедливата стойност на базата на настоящата стойност да се ограничават само до разглежданите. Конкретният метод за оценяване на справедливата стойност на базата на настоящата стойност зависи от фактите и обстоятелствата, специфични за оценявания актив или пасив (например дали на пазара се наблюдават цени за сравними активи или пасиви), както и от наличието на достатъчно данни.

Компоненти на оценяването на базата на настоящата стойност

Б13 Настоящата стойност (т.е. прилагане на подхода на базата на доходите) е инструмент, използван за свързване на бъдещите суми (например парични потоци или стойности) с настояща стойност при използването на сконтов процент. Оценяването на справедливата стойност на актив или пасив при използването на настоящата стойност обхваща следните елементи от гледна точка на пазарните участници към датата на оценяване:

а) оценка на бъдещите парични потоци за оценявания актив или пасив;

б) очаквания относно възможните колебания в стойността и времето на възникване на паричните потоци, представляващи вътрешноприсъщата на тези потоци несигурност;

в) стойността на парите във времето, представена от ставката върху безрисковите парични активи, чийто падеж или срок съвпадат с периода, обхванат от паричните потоци, и които не пораждат нито несигурност във времето, нито риск от неизпълнение за притежателя (т.е. безрисков лихвен процент);

г) цената за понасяне на несигурността, присъща на паричните потоци (т.е. премия за риска);

д) други фактори, които останалите пазарни участници биха взели предвид при съответните обстоятелства;

е) за пасив — рискът от неизпълнение на задължение, свързан с пасива, включително собствения кредитен риск на предприятието (т.е. длъжника).

Общи принципи

Б14 Методите за остойностяване на базата на сегашната стойност се различават по отношение на това как отразяват елементите в параграф Б13. Въпреки това, прилагането на всеки един от тях с оглед оценяването на справедливата стойност се подчинява на следните общи принципи:

а) паричните потоци и сконтовите проценти отразяват допусканията на пазарните участници при определянето на цената на даден актив или пасив;

б) паричните потоци и сконтовите проценти отчитат само факторите, свързани с оценявания актив или пасив;

▼M33

в) за да се избегне двойното отчитане или неотчитането на въздействието на рисковите фактори, сконтовите проценти отразяват допусканията, които съответстват на присъщите на паричните потоци рискове; например сконтов процент, който отразява съществуващата несигурност в очакванията относно бъдещи неизпълнения, е подходящ при използването на договорни парични потоци на заем (т.е. метод на коригиране чрез сконтиране). До същия този процент не се прибягва при използването на очаквани (т.е. претеглени с оглед вероятностното им разпределение) парични потоци (т.е. метод на очакваната настояща стойност), тъй като очакваните парични потоци вече отразяват допусканията за възможни бъдещи неизпълнения; вместо това следва да се използва сконтов процент, съизмерим с присъщият риск при очакваните парични потоци.

г) допусканията относно паричните потоци и сконтовите проценти са вътрешно последователни. Например номиналните парични потоци, в които е включен ефектът от инфлацията, се сконтират с процент, който включва ефекта от инфлацията. Номиналният безрисков лихвен процент включва ефекта от инфлацията. Реалните парични потоци, които изключват ефекта от инфлацията, се сконтират с процент, който изключва ефекта от инфлацията. По същия начин, паричните потоци след данъчно облагане се сконтират със сконтов процент след данъчно облагане. Паричните потоци преди данъчно облагане се сконтират със съответстващия им процент;

д) сконтовите проценти са в съответствие с основните икономически фактори на паричната единица на паричните потоци

Риск и несигурност

Б15 Оценяването на справедливата стойност с помощта на методите на базата на настоящата стойност се извършва при условия на несигурност, защото паричните потоци са прогнозни, а не известни. В много случаи както сумата, така и моментът на възникване на паричните потоци, са несигурни. Дори договорно фиксираните суми, като например плащанията по заеми, са несигурни, ако има риск от неизпълнение.

Б16 Пазарните участници по принцип търсят компенсация (т.е. премия за риска) за понасяне на несигурността, присъща на паричните потоци на даден актив или пасив. Оценяването на справедливата стойност включва премията за риска, която представлява сумата, изисквана от пазарните участници като компенсация за несигурността, присъща на тези парични потоци. В противен случай оценката не отразява достоверно справедливата стойност. Понякога определянето на подходящата премия за риска може да се окаже трудно. Сама по себе си обаче степента на трудност не е достатъчна причина за изключване на премията за риска.

Б17 Методите за оценка на базата на настоящата стойност се различават по начина на коригиране спрямо риска и по вида на използваните парични потоци. Например:

а) методът на коригиране чрез сконтиране (вж. параграфи Б18 — Б22) използва коригиран спрямо риска сконтов процент и договорни, обещани или най-вероятни парични потоци;

б) подход 1 на метода на очакваната настояща стойност (вж. параграф Б25) използва коригирани спрямо риска очаквани парични потоци и безрисков лихвен процент;

в) подход 2 на метода на очакваната настояща стойност (вж. параграф Б26) използва некоригирани спрямо риска очаквани парични потоци и сконтов процент, коригиран за да се включи изискваната от пазарните участници премия за риска. Този процент е различен от използвания при метода на коригиране чрез сконтиране.

▼**M33**

Метод на коригиране чрез сконтиране

Б18 При метода на коригиране чрез сконтиране се използва единен набор парични потоци от диапазона от възможните предполагаеми стойности — договорни, обещани (като например облигация) или най-вероятни парични потоци. Във всички случаи, тези парични потоци се обуславят от (не)настъпването на специфични събития (например договорните или обещаните парични потоци за облигация са зависими от отсъствието на неизпълнение от страна на длъжника). Сконтовият процент, използван при метода на коригиране чрез сконтиране, се получава от наблюдаемите ставки на възвръщаемост за сравними активи или пасиви, които се търгуват на пазара. Следователно обещаните, най-вероятните или договорните парични потоци се сконтират с наблюдаваната или очакваната пазарна ставка за такива обвързани с условие парични потоци (т.е. пазарен процент на възвращаемост).

Б19 При метода на коригиране чрез сконтиране се изисква анализ на пазарната информация за сравними активи или пасиви. Сравнимостта се установява като се взима предвид естеството на паричните потоци (напр. дали са договорни или извъндоговорни и дали се очаква да реагират по подобен начин на измененията в икономическите условия), както и други фактори (например кредитоспособност, обезпечения, продължителност, ограничителни споразумения и ликвидност). Като алтернатива, ако отделно взет сравним актив или пасив не отразява справедливо риска, присъщ на паричните потоци на оценявания актив или пасив, може да е възможно сконтовият процент да бъде изведен въз основа на данни за няколко сравними актива или пасива във връзка с кривата на безрисковата възвръщаемост (т.е. с помощта на подхода на натрупване).

Б20 Подходът на натрупване се илюстрира, като се приеме, че актив А е договорно право за получаване на 800 ПЕ ([1]) за една година (т.е. няма времева несигурност). Налице е установен пазар за сравними активи, а също и информация за тези активи, включително ценова. От тези сравними активи:

а) актив Б е договорно право за получаване на 1 200 ПЕ за една година и има пазарна цена 1 083 ПЕ. По този начин заложената годишна норма на възвръщаемост (т.е. едногодишна пазарна норма на възвращаемост) е 10,8 % [(1 200 ПЕ/1 083 ПЕ) - 1];

б) актив В е договорно право за получаване на 700 ПЕ за две години и има пазарна цена 566 ПЕ. По този начин заложената годишна норма на възвръщаемост (т.е. едногодишна пазарна норма на възвращаемост) е 11,2 % [(700 ПЕ/566 ПЕ))^0,5 - 1];

в) и трите актива са сравними по отношение на риска (т.е. разпределение на възможните ползи и кредит).

Б21 Въз основа на графика на получаемите за актив А договорни плащания спрямо графика за актив Б и актив В (т.е. една година за актив Б спрямо две години за актив В), актив Б се приема за сравним в по-голяма степен с актив А. Използвайки получаемото за актив А договорно плащане (800 ПЕ) и едногодишната пазарна норма на възвръщаемост, получена от актив Б (10,8 %), справедливата стойност на актив А е 722 ПЕ (800 ПЕ/1,108). Като алтернатива, при липсата на налична пазарна информация за актив Б, едногодишната пазарна норма може да се извлече от актив В, като се използва подходът на натрупване. В този случай двугодишната пазарна норма, посочена от актив В (11,2 %), се коригира с едногодишната пазарна норма с помощта на срочната структура на кривата на безрисковата възвръщаемост. За да се определи дали премиите за риска за едногодишни и двугодишни активи са едни и същи може да се изискват допълнителна информация и анализ. Ако се установи, че премиите за риска за едногодишни и двугодишни активи не са едни и същи, двугодишната пазарна норма на възвращаемост се коригира допълнително за тази цел.

([1]) В настоящия МСФО паричните суми са в „парични единици“ (ПЕ).

▼**M33**

Б22 Когато методът за коригиране чрез сконтиране се прилага към фиксирани постъпления или плащания, корекцията за риска, присъщ на паричните потоци на оценявания актив или пасив, е включена в сконтовия процент. При прилагането на метода към паричните потоци, които не са фиксирани постъпления или плащания, може да се наложи корекция на паричните потоци с оглед постигането на съпоставимост с наблюдавания актив или пасив, от който се получава сконтовият процент.

Метод на очакваната настояща стойност

Б23 Методът на очакваната настояща стойност използва като отправна точка набор от парични потоци, който представлява средна стойност претеглена с оглед вероятностното разпределение на всички възможни бъдещи парични потоци (т.е. очакваните парични потоци). Получената оценка е идентична с очакваната стойност, която в статистически смисъл е среднопретеглената на възможните стойности на дискретна случайна променлива със съответните вероятности като тегла. Поради факта, че всички възможни парични потоци са претеглени с оглед на вероятността, полученият очакван паричен поток не е обусловен от настъпването на определено събитие (за разлика от паричните потоци, използвани при метода за коригиране чрез сконтиране).

Б24 При вземането на инвестиционно решение, търсещите нисък риск пазарни участници ще отчетат риска, че действителните парични потоци могат да се различават от очакваните. В теорията на портфейла се разграничават два вида риск:

а) несистемен (диверсифицируем) риск, т.е. рискът, специфичен за конкретен актив или пасив;

б) системен (недиверсифицируем) риск, т.е. общият риск, споделен от актив или пасив с останалите позиции в диверсифициран портфейл.

Теорията на портфейла твърди, че на пазар в състояние на равновесие пазарните участници ще бъдат компенсирани само за поемането на системния риск, присъщ на паричните потоци. (На неефективни или неуравновесени пазари може да са налице други форми на възвращаемост или компенсация).

Б25 При подход 1 на метода на очакваната настояща стойност очакваните парични потоци на актив се коригират спрямо системния (т.е. пазарния) риск, като се извади парична премия за риска (т.е. очакваните парични потоци, коригирани спрямо риска). Тези очаквани парични потоци, коригирани спрямо риска, представляват паричен поток, равностоен на сигурен паричен поток, сконтиран с безрисков лихвен процент. Равностоен на сигурен паричен поток е очакван паричен поток (както е определено), коригиран спрямо риска по начин, който позволява на даден пазарен участник неутрално отношение при търгуването на сигурен паричен поток за очакван такъв. Например, ако пазарен участник е готов да търгува очакван паричен поток на стойност 1 200 ПЕ за сигурен паричен поток на стойност 1 000 ПЕ, тези 1 000 ПЕ представляват паричен поток, който е равностоен на сигурен за паричния поток от 1 200 ПЕ (т.е. 200 ПЕ представляват паричната премия за риска). В този случай отношението на пазарния участник към държания актив е неутрално.

▼**M33**

Б26 За разлика от него, при подход 2 на метода на очакваната настояща стойност корекцията за системния (т.е. пазарния) риск се извършва чрез прилагането към безрисковия лихвен процент на премия за риска. Съответно очакваните парични потоци се сконтират с процент, който съответства на очакваната норма, свързана с претеглени с оглед на вероятността парични потоци (т.е. очакваната норма на възвращаемост). За изчисляването на очакваната норма на възвръщаемост може да се прибегне до моделите, използвани при определяне цената на рисковите активи, като например моделът за определяне цената на капиталов актив. Поради факта, че използваният при метода на коригиране чрез сконтиране сконтов процент е норма на възвращаемост, свързана с обвързани с условие парични потоци, вероятно е той да бъде по-висок от сконтовия процент, използван при подход 2 на метода на очакваната настояща стойност, който представлява очаквана норма на възвръщаемост, свързана с очакваните или претеглени с оглед на вероятността парични потоци.

Б27 Подходи 1 и 2 се илюстрират, като се приеме, че актив има очаквани парични потоци от 780 ПЕ в рамките на една година, определени въз основа на възможните парични потоци и показаните по-долу вероятности. Приложимият безрисков лихвен процент за паричните потоци с едногодишен хоризонт е 5 %, а премията за системен риск за актив със същия рисков профил е 3 %.

Възможни парични потоци	Вероятност	Парични потоци, претеглени с оглед на вероятността
500 ПЕ	15 %	75 ПЕ
800 ПЕ	60 %	480 ПЕ
900 ПЕ	25 %	225 ПЕ
Очаквани парични потоци		780 ПЕ

Б28 При този прост пример очакваните парични потоци (780 ПЕ) са претеглената с оглед на вероятността средна стойност на трите възможни резултати. В по-реалистични ситуации може да има много възможни резултати. Въпреки това, за прилагането на метода на очакваната настояща стойност не винаги е необходимо да се взимат под внимание разпределенията на всички възможни парични потоци с помощта на сложни модели и методи. По-скоро може да има възможност за разработване на ограничен брой дискретни модели и вероятности, които обхващат възможните парични потоци. Предприятието например може да използва реализираните парични потоци за съответен минал период, коригирани спрямо настъпилите впоследствие промени в обстоятелствата (например изменения на външните фактори като икономическите или пазарните условия, развитието на промишлеността, конкуренцията, а също така на вътрешните фактори с по-конкретно въздействие влияние върху предприятието), като вземе под внимание допусканията на пазарните участници.

Б29 Теоретично сегашната стойност (т.е. справедливата стойност) на паричните потоци на актива е една и съща, независимо дали е използван подход 1 или 2, както следва:

▼**M33**

а) като се използва подход 1, очакваните парични потоци са коригирани с оглед на системния (т.е. пазарния) риск. При липсата на пазарни данни, пряко указващи размера на корекцията с оглед на риска, тази корекция би могла да бъдат получена с помощта на модела за определяне цената на активи, като се използва понятието „безрисков еквивалент“. Например корекцията с оглед на риска (т.е. паричната премия за риска на стойност 22 ПЕ) може да бъде определена с помощта на премията за системен риск от 3 % (780 ПЕ – [780 ПЕ × (1,05/1,08)]), която води до очаквани парични потоци, коригирани с оглед на риска, на стойност 758 ПЕ (780 ПЕ – 22 ПЕ). Сумата 758 ПЕ е равностойността на сигурността на стойност 780 ПЕ и е сконтирана с безрисков лихвен процент (5 %). Настоящата стойност (т.е. справедливата стойност) на актива е 722 ПЕ (758 ПЕ/1,05).

б) когато се използва подход 2, очакваните парични потоци не са коригирани с оглед на системния (т.е. пазарния) риск. Вместо това, корекцията с оглед на този риск е включена в сконтовия процент. Следователно, очакваните парични потоци се сконтират с очаквана норма на възвръщаемост от 8 % (т.е. 5 % безрисков лихвен процент плюс 3 % премия за системен риск). Настоящата стойност (т.е. справедливата стойност) на актива е 722 ПЕ (758 ПЕ/1,08).

Б30 При оценяването на справедливата стойност с помощта на метода на очакваната настояща стойност биха могли да се използват всеки от двата подхода — 1 или 2. Изборът на подход 1 или 2 зависи от специфичните за оценявания актив или пасив факти и обстоятелства, от степента, в която има налични достатъчно данни, както и от приложената преценка.

ПРИЛАГАНЕ НА МЕТОДИТЕ НА СЕГАШНАТА СТОЙНОСТ КЪМ ПАСИВИ И ИНСТРУМЕНТИ НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ НА ПРЕДПРИЯТИЕТО, НЕПРИТЕЖАВАНИ ОТ ДРУГИ СТРАНИ КАТО АКТИВИ (ПАРАГРАФИ 40 И 41)

Б31 При оценяването на справедливата стойност на пасив, непритежаван от друга страна като актив (например задължение за извеждане от експлоатация), с помощта на метода на настоящата стойност, предприятието, наред с други неща, оценява размера на бъдещите изходящи парични потоци, който пазарните участници очакват да бъде породен при изпълнението на задължението. Тези бъдещи изходящи парични потоци включват очакванията на пазарните участници по отношение на разходите за изпълнение на задължението и компенсацията, който даден пазарен участник би изисквал при поемането на задължението. Тази компенсация включва възвръщаемостта, който даден пазарен участник би изисквал за следното:

а) предприемане на дейността (т.е. стойността на изпълнението на задължението, например чрез използването на ресурсите, които биха могли да бъдат използвани за други дейности); както и

б) поемане на риска, свързан със задължението (т.е. *премия за риска*, която отразява риска, че действителните изходящи парични потоци може да се различават от очакваните изходящи парични потоци; вж. параграф Б33).

Б32 Например, нефинансов пасив не съдържа договорна норма на възвръщаемост и няма наблюдаема пазарна доходност за него. В някои случаи елементите на възвръщаемостта, изисквани от пазарните участници, няма да могат да бъдат различени един от друг (например когато, използвайки цената, трета страна контрагент начислява такси на фиксирана основа). В други случаи предприятието трябва да оцени тези компоненти отделно (например когато, използвайки цената, трета страна контрагент начислява такси на основа „разходи плюс“, тъй като в този случай няма да носи риска от бъдещи промени в разходите).

▼**M33**

Б33 Предприятието може да включи премия за риска в оценката на справедливата стойност на пасив или свой инструмент на собствения капитал, който не се държи от друга страна като актив по един от следните начини:

а) като коригира паричните потоци (например увеличи размера на изходящите парични потоци); или

б) като преизчисли процента, използван за сконтиране на бъдещите парични потоци до настоящата им стойност (т.е. като намали сконтовия процент).

Предприятието се уверява, че избягва двойното отчитане и не пропуска преизчисления за риска. Например, ако очакваните парични потоци се увеличават с оглед компенсацията за поемането на риск, свързан със задължението, сконтовият процент не се преизчислява, така че да отразява този риск.

ХИПОТЕЗИ ПРИ МЕТОДИТЕ ЗА ОСТОЙНОСТЯВАНЕ (ПАРАГРАФИ 67—71)

Б34 Примери на пазари, при които за някои активи и пасиви има наблюдаеми хипотези (напр. финансови инструменти), са следните:

а) *борсови пазари*. На борсовия пазар крайните цени са лесно достъпни и в общи линии представляват справедливата стойност. Пример за такъв пазар е Лондонската фондова борса.

б) *дилърски пазари*. На дилърския пазар дилърите имат готовност да търгуват (продават или купуват за собствена сметка), предоставяйки ликвидност и използвайки своя капитал за поддържане на набор търгуеми позиции. Обикновено исканата и предлаганата цена (цената, на която дилърът е склонен да купи, и тази, на която е склонен, съответно, да продаде) е по-достъпна от крайната цена. Извънборсовите пазари (за които цените се обявяват публично) са дилърски пазари. Дилърски пазари съществуват също и за някои други активи и пасиви, включително някои финансови инструменти, стоки и физически активи (например използвано оборудване).

в) *брокерски пазари*. на брокерския пазар брокерите се опитват да изравнят цените на купувачите и продавачите, но не търгуват за собствена сметка. С други думи, брокерите не използват собствения си капитал за поддържане на набор търгуеми позиции. Брокерът знае исканата и предлаганата от съответната страна цена, но обикновено нито една от страните не е наясно с ценовите условия на другата. Цените на извършените операции понякога са на разположение. Брокерските пазари включват електронни комуникационни мрежи, които съвместяват нарежданията за покупка и продажба, както и пазари на търговски и жилищни недвижими имоти.

г) *пазари, на които има пряка връзка между продавач и купувач*. На пазарите, на които има пряка връзка между продавач и купувач, сделките, както структурирането, така и препродажбите, се договарят независимо без посредник. Публично достъпната информация за тези сделки е малко.

ЙЕРАРХИЯ НА СПРАВЕДЛИВИТЕ СТОЙНОСТИ (ПАРАГРАФИ 72—90)

Хипотези от 2-ро ниво (параграфи 81—85)

Б35 Примери за хипотези от 2-ро ниво за конкретни активи и пасиви са:

а) *лихвен суап „плащане на променливи лихви, получаване на фиксирани лихви“, основан на суаповия курс на Лондонския междубанков лихвен процент (LIBOR)*. Хипотеза от 2-ро ниво е суаповият курс на LIBOR, ако този курс е наблюдаем на обичайно обявявани интервали по същество за пълния срок на суапа;

▼M33

б) *лихвен суап „плащане на променливи лихви, получаване на фиксирани лихви“, основан на крива на доходността във валута*. Хипотеза от 2-ро ниво е суаповият курс, основан на кривата на доходността във валута, наблюдаема на обичайно обявявани интервали по същество за пълния срок на суапа. Такъв би бил случаят, ако срокът на суапа е 10 години и курсът е наблюдаем на обичайно обявявани интервали за 9 години, при условие че всяка разумна екстраполация на кривата на доходността за 10-тата година няма да бъде от значение за оценяването на справедливата стойност на суапа в неговата цялост;

в) *лихвен суап „плащане на променливи лихви, получаване на фиксирани лихви“, основан на основната лихвена ставка на дадена банка*. Хипотеза от 2-ро ниво е основната лихвена ставка на банката, получена чрез екстраполация, ако екстраполираните стойности са потвърдени от наблюдаеми пазарни данни, например корелация с лихвен процент, наблюдаем по същество за пълния срок на суапа;

г) *тригодишна опция по търгувани на борсата акции*. Хипотеза от 2-ро ниво са предполагаемите колебания на курса на акциите, получени чрез екстраполация за година 3 при наличието на следните две условия:

(i) цените за едногодишни и двугодишни опции върху акции са наблюдаеми;

(ii) екстраполираните предполагаеми колебания на стойността на тригодишна опция се потвърждават от наблюдаеми пазарни данни по същество за пълния срок на опцията.

В този случай предполагаемите колебания могат да бъдат получени чрез екстраполация от предполагаемите колебания на стойността на едногодишни и двугодишни опции върху акции и потвърдени от предполагаемите колебания на стойността на тригодишни опции при акции на сравними предприятия, при условие че бъде установена корелация с едногодишните и двугодишните предполагаеми колебания;

д) *лицензионно споразумение*. За лицензионно споразумение, придобито в бизнес комбинация и неотдавна договорено от придобитото предприятие (страната по лицензионното споразумение) с несвързаната страна, хипотеза от 2-ро ниво е лицензионното възнаграждение по договора с несвързаната страна, предвидено първоначално в споразумението;

е) *продукция в обект за търговия на дребно*. За продукция, придобита в бизнес комбинация, хипотеза от 2-ро ниво е цената за клиенти на пазара на дребно или цената за търговците на дребно на пазара на едро, коригирана с отчитането на разликите в състоянието и местоположението между инвентарните и сравнимите (т.е. подобни) позиции, така че оценката на справедливата стойност да отразява цената, която би била получена при такава сделка за продажба на продукцията на друг търговец на дребно, който ще довърши необходимите усилия по продажбата. Теоретично оценяването на справедливата стойност ще бъде същото, независимо дали цената на дребно е намалена или цената на едро повишена. Обикновено за оценяването на справедливата стойност се използва цената, която изисква най-ниско равнище на субективни корекции.

ж) *притежавани и използвани сгради*. Хипотеза от 2-ро ниво е цената на квадратен метър за сградата (множествен показател за оценка), получена чрез наблюдаеми пазарни данни, например множествени показатели, получени чрез цени на наблюдаеми сделки, включващи сравними (т.е. подобни) сгради на подобни места.

▼M33

з) *единица, генерираща парични потоци*. Хипотеза от 2-ро ниво е множествен показател за оценка (например на печалбата, приходите или сходен измерител на резултата от дейността), получен от наблюдаеми пазарни данни, например множествени показатели, получени чрез цените на наблюдаеми сделки, сключени от сравними (т.е. подобни) стопански структури, като се вземат предвид оперативни, пазарни, финансови и нефинансови фактори.

Хипотези от 3-то ниво (параграфи 86—90)

Б36 Примери за хипотези от 3-то ниво за конкретни активи и пасиви са:

а) *валутен суап с дълъг матуритет*. Хипотеза от 3-то ниво е лихвен процент в определена валута, ненаблюдаем и без възможност да бъде потвърден от пазарни данни на обичайно обявявани интервали или по друг начин по същество за пълния срок на валутния суап. Лихвените проценти във валутен суап са суапов курс, изчислен от кривите на доходност на съответните държави.

б) *тригодишна опция по търгувани на борсата акции*. Хипотеза от 3-то ниво е кривата на колебанията в стойността на акциите, получена въз основа на историческите курсове. Тази крива обикновено не отразява текущите очаквания на пазарните участници за бъдещите колебания в стойността на акциите, дори ако е единствената информация, налична за определянето на цената на опция.

в) *лихвен суап*. Хипотеза от 3-то ниво е корекцията на средната пазарна консенсусна (незадължителна) цена за суап, разработена въз основа на данни, които не са пряко наблюдаеми и не могат да бъдат потвърдени по друг начин от наблюдаеми пазарни данни.

г) *извеждане от експлоатация на пасив, поет в бизнес комбинация*. Хипотеза от 3-то ниво е текуща оценка въз основа на собствените данни на предприятието относно бъдещите изходящи парични потоци в резултат на изпълнението на задължението (включително очакванията на пазарните участници относно разходите за изпълнение на задължението и компенсацията, изисквана от даден участник на пазара при поемане на задължението за демонтиране на актива), ако не съществува обичайно достъпна информация за това, че пазарните участници ще използват други допускания. Тази хипотеза от 3-то ниво се използва в метода на настоящата стойност заедно с други хипотези като например текущ безрисков лихвен процент или коригиран с отчитане на кредита безрисков лихвен процент, ако отражението на кредитоспособността на предприятието върху справедливата стойност на пасива е отразено в сконтовия процент, а не в оценката на бъдещите изходящи парични потоци.

д) *единица, генерираща парични потоци*. Хипотеза от 3-то ниво е финансова прогноза (например на паричните потоци или печалбата или загубата), разработена с помощта на собствени данни на предприятието, ако не съществува обичайно достъпна информация за това, че пазарните участници ще използват други допускания.

▼**M33**

ОЦЕНЯВАНЕ НА СПРАВЕДЛИВАТА СТОЙНОСТ, КОГАТО ОБЕМЪТ ИЛИ ДЕЙНОСТТА ПРИ ДАДЕН АКТИВ ИЛИ ПАСИВ СА НАМАЛЕЛИ ЗНАЧИТЕЛНО

Б37 Справедливата стойност на даден актив или пасив може да бъде повлияна от значително намаляване на обема или дейността при този актив или пасив спрямо обичайната пазарна дейност за тях (или за подобни активи или пасиви). За да се определи дали, въз основа на наличните данни, е имало значително намаляване на обема или дейността при актива или пасива, предприятието оценява значимостта и релевантността на фактори като изброените по-долу:

а) има малко на брой скорошни сделки;

б) обявените цени не са определени въз основа на текущата информация;

в) обявените цени варират значително във времето или сред основните пазарни участници (например някои брокерски пазари);

г) индекси, които преди са били тясно свързани със справедливата стойност на актива или пасива, са видимо несвързани с последните индикации за справедливата стойност на този актив или пасив;

д) налице е значително увеличаване на имплицитните премии за риск във връзка с ликвидността, показателите за доходността или за резултатността (например равнището на просрочване на задълженията или размера на загубите) за наблюдаваните сделки или обявените цени в сравнение с оценката на предприятието за очакваните парични потоци, като се вземат предвид всички налични пазарни данни относно кредитния риск и другите рискове за резултатността на актива или пасива;

е) налице е широк спред „купува — продава“ или значително увеличаване на този спред;

ж) налице е значителен спад в дейността на пазара за нови емисии (т.е. първичния пазар) за актива или пасива, или подобни активи или пасиви, или е налице липса на такъв пазар;

з) публично достъпната информация е ограничена (например за сделки на пазара, на който има пряка връзка между продавач и купувач).

Б38 Ако предприятието заключи, че е имало значително намаляване в обема или дейността за даден актив или пасив по отношение на обичайната пазарна дейност при актива или пасива (или при подобни активи или пасиви), е необходим допълнителен анализ на сделките или обявените цени. Намаляването на обема или дейността само по себе си може да не е показател за това, че дадена цена на сделка или обявена цена не отразява справедливата стойност или че сделката на такъв пазар не е обичайна. Въпреки това, ако предприятието определи, че сделката или обявената цена не отразява справедливата стойност (например възможно е да има сделки, които не са обичайни), е необходимо коригиране на сделките или обявените цени, ако предприятието използва тези цени като основа за оценяване на справедливата стойност и тази корекция може да бъде от значение за оценяването на справедливата стойност в цялостния ѝ обхват. Корекции могат да се наложат и при други обстоятелства (например когато цената на подобен актив изисква значително коригиране, за да бъде той съпоставим с актива, който се оценява, или когато цената не е актуална).

▼M33

Б39 Настоящият МСФО не определя методика за извършване на значителни корекции в сделките или обявените цени. В параграфи 61—66 и Б5—Б11 се обсъжда използването на методите за оценяване на справедливата стойност. Независимо от използвания метод за остойностяване, предприятието включва подходящи коригиращи механизми за отчитане на риска като премия за риска, представляваща изискваната от пазарните участници сума като компенсация за несигурността, присъща на паричните потоци на даден актив или пасив (вж. параграф Б17). В противен случай оценката не отразява достоверно справедливата стойност. Понякога определянето на подходящата премия за риска може да се окаже трудно. Все пак, степента на трудност сама по себе си не е достатъчно основание, за да се изключи корекция с оглед на риска. Корекцията с оглед на риска отразява обичайна сделка между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия.

Б40 Ако е имало значително намаляване на обема или дейността при актива или пасива може да е подходяща промяна в метода за остойностяване или използване на множество методи за остойностяване (напр. използването на подхода на пазарните сравнения и метода на настоящата стойност). При претеглянето на показателите за справедливата стойност, получени в резултат на използването на множество методи за остойностяване, предприятието преценява разумността на интервала, обхващащ оценките на справедливата стойност. Целта е да се определи точката в този интервал, която е най-представителна за справедливата стойност при актуалните пазарни условия. Широк интервал от оценки на справедливата стойност може да бъде указание за необходимостта от допълнителен анализ.

Б41 Дори когато е налице значително намаляване на обема или дейността при актива или пасива, целта на оценяването по справедлива стойност остава същата. Справедливата стойност е цената, получена за продажбата на актива или платена за прехвърлянето на пасива при обичайна сделка (т.е. не принудителна ликвидация или принудителна продажба) между пазарни участници при актуални към датата на оценяване пазарни условия.

Б42 Определянето на цената, която участниците на пазара биха били готови да платят в рамките на сделка при актуални към датата на оценяване пазарни условия, ако е налице значително намаляване на обема или дейността при актива или пасива, зависи от фактите и обстоятелствата към датата на оценяване и изисква преценка. При оценяване на справедливата стойност, намерението на предприятието да задържи даден актив или да уреди по някакъв начин даден пасив не е относим фактор, тъй като справедливата стойност е основана на пазара оценка, а не специфична за предприятието.

Идентифициране на сделки, които не са обичайни

Б43 Определянето на това дали една сделка е обичайна (или не) е по-трудно, ако е налице значително намаляване на обема или дейността за даден актив или пасив спрямо обичайната пазарна дейност за актива или пасива (или подобни активи или пасиви). При тези обстоятелства не е подходящо да се прави изводът, че всички сделки на този пазар са необичайни (т.е. принудителни ликвидации или принудителни продажби). Обстоятелствата, които могат да укажат, че дадена сделка е необичайна, включват следното:

а) не е имало адекватна експозиция към пазара за период преди датата на оценяване, за да се даде възможност за пазарни дейности, които са обичайни и общоприети за сделките, включващи такива активи или пасиви при актуални пазарни условия;

б) обичаен и общоприет пазарен период е имало, но продавачът е търгувал актива или пасива само с един пазарен участник;

▼M33

в) продавачът е в несъстоятелност или се управлява от синдик или близо до такава процедура (т.е. продавачът действа при извънредни обстоятелства);

г) от продавача се е изисквало да продава, за да удовлетвори регулаторните или законовите изисквания (т.е. върху продавача има принуда);

д) цената на сделката е отклонение в сравнение с други скорошни сделки за същия или подобен актив или пасив;

Предприятието прави оценка на конкретния случай, за да определи дали, въз основа на наличните данни, сделката е обичайна.

Б44 При оценяването на справедливата стойност или определянето на премията с оглед пазарния риск, предприятието взима предвид всички изброени по-долу обстоятелства:

а) ако данните сочат, че дадена сделка не е обичайна, предприятието, в случай че определя тежест на цената на сделката, ѝ дава малка стойност в сравнение с останалите показатели на справедливата стойност;

б) ако данните сочат, че дадена сделка е обичайна, предприятието взима предвид тази цена на сделката; отредената на тази цена на сделката тежест в сравнение с останалите показатели на справедливата стойност зависи от следните факти и обстоятелства, като:

(i) обема на сделката;

(ii) сравнимостта на сделката с актива или пасива, който се оценява;

(iii) близостта на сделката до датата на оценяване;

в) ако предприятието не разполага с достатъчно информация, за да определи дали дадена сделка е обичайна или не, то взима предвид цената на сделката. Тази цена обаче може да не отразява справедливата стойност (т.е. цената на сделката не е непременно единственият или основният фактор за оценяване на справедливата стойност или определяне на премията с оглед на пазарния риск). Когато предприятието не разполага с достатъчно информация, за да определи дали сделките са обичайни или не, то отрежда по-малка тежест на тези сделки в сравнение с останалите сделки, за които е известно, че са обичайни.

Предприятието не е длъжно да полага прекомерни усилия, за да определи дали дадена сделка е обичайна, но не може да пренебрегва разумно достъпната информация. Когато предприятието е страна по сделката се приема, че разполага с достатъчно информация, за да направи заключение дали сделката е обичайна.

Използване на обявени цени, предоставяни от трети страни

Б45 Настоящият МСФО не изключва използването на обявени цени, предоставени от трети страни, като например от служби по ценообразуване или посредници, ако предприятието е определило, че тези обявени цени са определени в съответствие с настоящия МСФО.

Б46 Ако е имало значително намаляване на обема или дейността при даден актив или пасив, предприятието оценява дали обявените цени, предоставени от трети страни, са определени с помощта на актуална информация, която отразява обичайни сделки, или на метод за остойностяване, който отразява допусканията на пазарните участници (включително допускания относно риска). При претеглянето на обявена цена като хипотеза при оценяването на справедливата стойност, предприятието определя по-малка тежест (в сравнение с останалите показатели на справедливата стойност, които представляват резултат от сделка) на котировките, които не отразяват резултат от сделка.

Б47 Освен това, при претеглянето на наличните данни се отчита естеството на котировката (например дали е примерна цена или обвързваща оферта), като по-голяма тежест се определя на котировките, предоставени от трети страни, които представляват обвързващи оферти.

▼**M33**

Допълнение В

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение представлява неразделна част от МСФО и е със същата сила като останалите части от МСФО.

B1 Предприятието прилага настоящия МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за по-ранен период, то оповестява този факт.

B2 Настоящият МСФО се прилага с бъдеща дата към началото на годишния период, през който се прилага за първи път.

B3 Изискванията за оповестяване в настоящия МСФО не е необходимо да се прилагат към сравнителната информация, представена за периодите преди първоначалното прилагане на настоящия МСФО.

▼**M42**

B4 С *Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2011–2013 г.*, издадени през декември 2013 г., бе изменен параграф 52. Предприятието прилага това изменение за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2014 година. Предприятието прилага това изменение за бъдещи периоди от началото на годишния отчетен период, през който се прилага за първи път МСФО 13. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼**M53**

B5 С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 52. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.

▼**M52**

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 15

Приходи от договори с клиенти

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да установи принципите, които предприятието прилага при докладването на полезна информация на ползвателите на финансови отчети относно естеството, размера, времевите параметри и несигурността на *приходите* и паричните потоци, произтичащи от *договор* с *клиент*.

Постигане на целта

2. За да бъде постигната целта по параграф 1, основният принцип на настоящия стандарт е, че предприятието признава приходи, за да отрази прехвърлянето на обещани стоки или услуги на клиенти, в размер, който отразява възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на тези стоки или услуги.

3. Когато прилага настоящия стандарт, предприятието взема предвид условията на договора и всички факти и обстоятелства, които са от значение. Предприятието прилага настоящия стандарт, включително използването на всякакви практически целесъобразни мерки, последователно за договори с подобни характеристики и при сходни обстоятелства.

4. С настоящия стандарт се урежда счетоводното отчитане на индивидуален договор с клиент. Въпреки това, като практически целесъобразно, предприятието може да прилага настоящия стандарт за портфейл от договори (или *задължения за изпълнение*) със сходни характеристики, ако предприятието има основания да очаква, че прилагането на настоящия стандарт по отношение на портфейла не би имало съществено различно въздействие върху финансовите отчети от прилагането му по отношение на индивидуалните договори (или задължения за изпълнение) в рамките на този портфейл. За счетоводното отчитане на портфейл предприятието използва приблизителни оценки и допускания, които отразяват размера и състава на портфейла.

ОБХВАТ

5. Предприятието прилага настоящия стандарт по отношение на всички договори с клиенти, с изключение на следните:

а) лизингови договори в обхвата на МСС 17 *Лизинг*;

б) застрахователни договори в обхвата на МСФО 4 *Застрахователни договори*;

в) финансови инструменти и други договорни права или задължения в обхвата на МСФО 9 *Финансови инструменти*, МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*, МСФО 11 *Съвместни предприятия*, МСС 27 *Индивидуални финансови отчети* и МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия*; както и

г) непарична размяна между предприятия с една и съща сфера на стопанска дейност с цел улесняване на продажбите на клиенти или потенциални клиенти. Например настоящият стандарт не се прилага за договор между две петролните компании, които са се договорили за размяна на петрол за своевременно задоволяване на търсенето на техните клиенти в различни конкретни места.

▼**M52**

6. Предприятието прилага настоящия стандарт за договор (с изключение на договор, посочен в параграф 5) само ако контрагентът по договора е клиент. Клиентът е страна, която е сключила договор с предприятието да получи стоки или услуги, които са продукция от обичайната дейност на предприятието, в замяна на възнаграждение. Контрагентът по договора не е клиент, ако например контрагентът е сключил договор с предприятието с цел участие в дадена дейност или процес, при които страните по договора споделят рисковете и ползите, които произтичат от тази дейност или процес (например разработване на актив в рамките на споразумение за сътрудничество), вместо получаване на продукцията от обичайната дейност на предприятието.

7. Договор с клиент може да попада частично в обхвата на настоящия стандарт и частично в обхвата на други стандарти, посочени в параграф 5.

а) Ако в другите стандарти е посочено как да се разделят и/или първоначално да се оцени една или повече части от договора, тогава предприятието прилага изискванията за разделяне и/или за първоначално оценяване, посочени в тези стандарти. Предприятието изключва от *цената на сделката* стойността на частта (или частите) от договора, която първоначално е оценена в съответствие с други стандарти, и прилага параграфи 73—86, за да разпредели оставащата стойност от цената на сделката (ако има такава) към всяко задължение за изпълнение в обхвата на настоящия стандарт и към други части на договора, посочени в параграф 7, буква б);

б) ако в други стандарти не е посочено как да се разделят и/или първоначално да се оцени една или повече части от договора, тогава предприятието прилага настоящия стандарт за разделянето и/или първоначалното оценяване на частта (или частите) от договора.

8. В настоящия стандарт се урежда счетоводното отчитане на допълнителните разходи за получаване на договор с клиент и на разходите, направени за изпълнение на договор с клиент, ако тези разходи не са в обхвата на друг стандарт (вж. параграфи 91—104). Предприятието прилага тези параграфи само за направените разходи, които се отнасят към даден договор с клиент (или част от договора), който е в обхвата на настоящия стандарт.

ПРИЗНАВАНЕ

Идентифициране на договора

9. Предприятието отчита договор с клиент, който е в обхвата на настоящия стандарт, единствено когато са изпълнени всички от следните критерии:

а) страните по договора са одобрили договора (в писмен вид, устно или в съответствие с други обичайни търговски практики) и са решени да изпълняват съответните си задължения;

б) предприятието може да идентифицира правата на всяка от страните по отношение на стоките или услугите, които се прехвърлят;

в) предприятието може да идентифицира условията на плащане за стоките или услугите, които трябва да бъдат прехвърлени;

▼**M52**

г) договорът има търговска същност (т.е. в резултат от договора се очаква да се променят рискът, времевите параметри или размерът на бъдещите парични потоци на предприятието); както и

д) има вероятност предприятието да получи възнаграждението, на което то има право в замяна на стоките или услугите, които ще бъдат прехвърлени на клиента. При оценяването на вероятността възнаграждението да бъде получено, предприятието взема предвид само способността и намерението на клиента да заплати размера на възнаграждението в изисквания срок. Размерът на възнаграждението, на което предприятието ще има право, може да бъде по-нисък от цената, посочена в договора, ако възнаграждението е променливо, тъй като предприятието може да предложи на клиента ценова отстъпка (вж. параграф 52).

10. Договорът е споразумение между две или повече страни, което създава обвързващи права и задължения. Обвързващият характер на правата и задълженията по даден договор е въпрос от правно естество. Договорите може да бъдат в писмена или устна форма или подразбиращи се от обичайните търговски практики на предприятието. Практиките и процесите за сключване на договори с клиенти се различават в различните правни системи, сектори и предприятия. Освен това те могат да се различават в рамките на предприятието (например те може да зависят от класа на клиентите или естеството на обещаните стоки или услуги). Предприятието разглежда тези практики и процеси при определянето на това дали и кога дадено споразумение с клиент поражда обвързващи права и задължения.

11. Някои договори с клиентите може да нямат фиксиран срок и може по всяко време да бъдат прекратени или изменени от всяка от страните. Други договори може автоматично да се подновяват на периодична основа, посочена в договора. Предприятието прилага настоящия стандарт по отношение на продължителността на договора (т.е. срока на договора), по време на която страните по договор имат обвързващи права и задължения.

12. За целите на прилагането на настоящия стандарт, договор не е налице, ако всяка страна по договора има едностранно право да прекрати изцяло неизпълнен договор без да обезщети другата страна (или страни). Договорът е изцяло неизпълнен, ако са спазени и двата от следните критерии:

а) предприятието все още не е прехвърлило обещаните стоки или услуги на клиента; както и

б) предприятието все още не е получило и все още няма право да получи никакво възнаграждение в замяна за обещаните стоки или услуги.

13. Ако договор с клиент отговаря на критериите по параграф 9 при влизането в сила на договора, предприятието не може да преразгледа тези критерии освен при наличието на признак, че е настъпила значителна промяна във фактите и обстоятелствата. Например, ако способността на клиента да заплати възнаграждението се влоши значително, предприятието ще прецени дали има вероятност да получи възнаграждението, на което ще има право в замяна на оставащите стоки или услуги, които ще бъдат прехвърлени на клиента.

▼M52

14. Ако даден договор с клиент не отговаря на критериите по параграф 9, предприятието продължава да оценява договора, за да определи дали критериите по параграф 9 са изпълнени впоследствие.

15. Когато даден договор с клиент не отговаря на критериите по параграф 9 и предприятието получава възнаграждение от клиента, то признава полученото възнаграждение като приход само когато е настъпило някое от следните събития:

а) предприятието няма оставащи задължения за прехвърляне на стоки или услуги към клиента и е получило цялото или почти цялото от обещаното от клиента възнаграждение, което не подлежи на възстановяване; или

б) договорът е прекратен и полученото от клиента възнаграждение не подлежи на възстановяване.

16. Предприятието признава полученото от клиента възнаграждение като пасив, докато настъпи едно от събитията по параграф 15 или докато критериите по параграф 9 бъдат изпълнени впоследствие (вж. параграф 14). В зависимост от фактите и обстоятелствата, отнасящи се до договора, признатият пасив представлява задължението на предприятието или да прехвърли стоки или услуги в бъдеще, или да възстанови полученото възнаграждение. И в двата случая пасивът се оценява в размер на полученото от клиента възнаграждение.

Комбинация от договори

17. Предприятието комбинира два или повече договора, сключени по или приблизително по едно и също време със същия клиент (или свързани с клиента страни), и отчита договорите като един единствен договор, ако са изпълнени един или повече от следните критерии:

а) договорите са договорени в пакет с единна търговска цел;

б) размерът на възнаграждението, което следва да бъде платено по един договор, зависи от цената или изпълнението по другия договор; или

в) стоките или услугите, които са обещани в договорите (или някои от стоките или услугите, обещани във всеки един от договорите), представляват едно единствено задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 22—30.

Промени в договорите

18. Промяна в договора е промяна в обхвата или цената (или и в двете) на договора, която е одобрена от страните по договора. В някои отрасли и юрисдикции промяната в договора може да се опише като искане на промяна, вариант или изменение. Промяна в договора е налице, когато страните по договора одобряват промяна, която създава нови или изменя съществуващите обвързващи права и задължения на страните по договора. Промяната на договора може да бъде одобрена в писмен вид, с устно споразумение или да се подразбира от обичайните търговски практики. Ако страните по договора не одобрят промяната на договора, предприятието продължава да прилага настоящия стандарт към съществуващия договор, докато промяната на договора не бъде одобрена.

▼**M52**

19. Промяна на договора може да настъпи дори ако страните по договора са в спор относно обхвата или цената (или и двете), предвидени в изменението, или страните са одобрили промяна в обхвата на договора, но все още не са определили съответните промени в цената. При определяне на това дали правата и задълженията, които се създават или променят от изменението, подлежат на изпълнение, предприятието взема предвид всички факти и обстоятелства, включително условията на договора и други доказателства. Ако страните по договор са одобрили промяна в обхвата на договора, но все още не са определили съответните промени в цените, предприятието оценява приблизително промяната в цената на сделката, произтичаща от изменението, в съответствие с параграфи 50—54 относно приблизителната оценка на променливото възнаграждение и в съответствие с параграфи 56—58 относно приблизителни оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения.

20. Предприятието отчита промяната на договора като отделен договор, ако са налице следните две условия:

а) обхватът на договора се разширява поради добавянето на обещани стоки или услуги, които са отделни (в съответствие с параграфи 26—30); както и

б) цената на договора се увеличава със сумата на възнаграждението, което отразява *единичните продажни цени* на предприятието за допълнителните обещани от предприятието стоки или услуги, и евентуални корекции на тази цена за отразяване на обстоятелствата по конкретния договор. Например, предприятието може да калкулира в единичната продажна цена на допълнителна стока или услуга отстъпка, която клиентът получава, тъй като предприятието не прави свързани с продажбата разходи, които биха възникнали при продажбата на подобна стока или услуга на нов клиент.

21. Ако промяната в договора не бъде отчетено като отделен договор в съответствие с параграф 20, предприятието отчита обещаните стоки или услуги, които все още не са прехвърлени към датата на промяна на договора (т.е. оставащите обещани стоки или услуги), в зависимост от това кое от следните условия е приложимо:

а) предприятието отчита промяната на договора, все едно съществуващият договор е прекратен и е сключен нов договор, ако оставащите стоки или услуги се различават от стоките или услугите, прехвърлени на или преди датата на изменение на договора. Размерът на възнаграждението, което трябва да бъде отнесено към оставащите задължения за изпълнение (или към оставащите отделни стоки или услуги по едно единствено задължение за изпълнение, идентифицирани в съответствие с параграф 22, буква б), е сборът от:

i) обещаното от клиента възнаграждение (включително вече платените от клиента суми), което е било включено в приблизителната цена на сделката и което не е било признато като приход; както и

ii) възнаграждението, обещано като част от изменението на договора;

▼M52

б) предприятието отчита изменението на договора, все едно е част от съществуващия договор, ако оставащите стоки или услуги не са отделни и следователно са част от едно единствено задължение за изпълнение, което е частично уредено към датата на изменението на договора. Ефектът, който изменението на договора оказва върху цената на сделката и върху измерването на напредъка, постигнат от предприятието към пълното уреждане на задължението за изпълнение, се признава като корекция на приходите (като увеличение или намаление на приходите) към датата на изменение на договора (т.е. корекцията на приходите се извършва въз основа на кумулативно наваксване);

в) ако оставащите стоки или услуги са комбинация от елементи по букви а) и б), тогава предприятието отчита ефекта от изменението върху неудовлетворените (включително частично неудовлетворените) задължения за изпълнение в променения договор по начин, който е съвместим с целите на настоящия параграф.

Идентифициране на задължения за изпълнение

22. При влизането в сила на договора предприятието оценява стоките или услугите, обещани по договора с клиент, и определя като задължение за изпълнение всяко обещание да прехвърли на клиента или:

а) стока или услуга (или набор от стоки или услуги), която е отделна; или

б) поредица от отделни стоки или услуги, които по същество са еднакви и имат същия модел на прехвърляне на клиента (вж. параграф 23).

23. Поредица от отделни стоки или услуги има същия модел на прехвърляне на клиента, ако са изпълнени следните два критерия:

а) всяка отделна стока или услуга в поредицата, която предприятието обещава да прехвърли на клиента, би отговаряла на критериите по параграф 35 за задължение за изпълнение, уреждано с течение на времето; както и

б) в съответствие с параграфи 39—40, същият метод би се използвал за измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното уреждане на задължението за изпълнение да прехвърли на клиента всяка отделна стока или услуга в поредицата.

Обещания в договори с клиенти

24. Обикновено в договора с клиент изрично се посочват стоките или услугите, които предприятието обещава да прехвърли на клиента. Въпреки това, задължението за изпълнение, установено в договор с клиент, може да не се ограничава до стоките или услугите, които са изрично посочени в този договор. Това е така, защото договорът с клиент може да включва и обещания, които следват от обичайната стопанска практика на предприятието, от неговите публикувани политики или конкретни декларации, ако в началото на договора тези обещания пораждат валидно очакване в клиента, че предприятието ще прехвърли стока или услуга на клиента.

▼M52

25. Задълженията за изпълнение не включват дейности, които предприятието трябва да извърши, за да изпълнени договора, освен ако тези дейности са свързани с прехвърляне на стока или услуга към клиента. Например може да се наложи доставчик на услуги да изпълнява различни административни задачи по сключването на договора. Изпълнението на тези задачи не представлява прехвърляне на услуга към клиента при изпълнението на задачите. Следователно тези административни дейности не са задължение за изпълнение.

Отделни стоки или услуги

▼M54

26. В зависимост от договора обещаните стоки или услуги могат да включват, но не се ограничават до, следното:

а) продажба на стоки, произведени от предприятието (например стоково-материални запаси на производител);

б) препродажба на стоки, закупени от предприятието (например стоки на търговец на дребно);

в) препродажба на правата върху стоки или услуги, които са закупени от предприятие (например билет, който се препродава от предприятие, което действа като принципал, както е описано в параграфи Б34 — Б38);

г) извършване на уредена с договор задача (или задачи) за даден клиент;

д) предоставяне на услуга, свързана с готовност за предоставяне на стоки или услуги (например неуточнени актуализации на софтуер, които се извършват само ако и когато се налага) или предоставяне на разположение на клиента на стоки или услуги, които той да използва както и когато реши;

е) предоставяне на услуга, позволяваща на друга страна да прехвърли стоки или услуги на клиент (например дейност като агент на друга страна, както е описано в параграфи Б34 — Б38);

ж) предоставяне на права, свързани с бъдеща доставка на стоки или услуги, които права клиентът може да препродава или предоставя на свой клиент (например предприятие, което продава продукт на търговец на дребно, обещава да прехвърли допълнителна стока или услуга на дадено лице, което закупува продукта от търговеца на дребно);

з) изграждане, производство или създаване на активи от името на клиент;

и) предоставяне на лицензи (вж. параграфи Б52—Б63Б); и

й) предоставяне на опции за закупуване на допълнителни стоки или услуги (когато тези опции осигуряват на клиента материално право, както е описано в параграфи Б39 — Б43).

27. Стока или услуга, която е обещана на клиента, е отделна, ако са изпълнени следните критерии:

а) клиентът може да се възползва от стоката или услугата самостоятелно или заедно с други ресурси, които вече са му на разположение (т.е. стоката или услугата може да бъде отделна); и

▼**M54**

б) обещанието на предприятието да прехвърли стока или услуга на клиента е отделно разграничимо от други обещания в договора (т.е. обещанието за прехвърляне на стоката или услугата е отделно в контекста на договора).

▼**M52**

28. Клиент може да се възползва от дадена стока или услуга в съответствие с параграф 27, буква а), ако стоката или услугата би могла да бъде използвана, потребявана, продавана за сума, която е по-голяма от стойността ѝ като вторична суровина, или съхранявани по начин, който генерира икономически ползи. При някои стоки или услуги клиентът може да се възползва от дадена стока или услуга самостоятелно. При други стоки или услуги е възможно клиентът да може да се възползва от стоката или услугата единствено заедно с други лесно достъпни ресурси. Лесно достъпен ресурс е стока или услуга, която се продава отделно (от предприятието или от друго предприятие), или ресурс, който клиентът вече е получил от предприятието (включително стоки или услуги, които предприятието вече е прехвърлило на клиента съгласно договора) или от други сделки или събития. Различни фактори могат да представляват доказателства, че клиентът може да се възползва от дадена стока или услуга самостоятелно или заедно с други лесно достъпни ресурси. Например фактът, че предприятието редовно продава дадена стока или услуга поотделно би означавало, че клиентът може да се възползва от стока или услуга самостоятелно или заедно с други лесно достъпни ресурси.

▼**M54**

29. При оценката на това дали обещанията на дадено предприятие да прехвърли стоки или услуги на клиент са отделно разграничими в съответствие с параграф 27, буква б) целта е да се определи дали естеството на обещанието в контекста на договора е да се прехвърли всяка от тези стоки или услуги самостоятелно, или вместо това да се прехвърли общ продукт (или продукти), съставен от обещаните стоки или услуги. Факторите, които показват, че две или повече обещания за прехвърляне на стоки или услуги на клиент не са отделно разграничими, включват, но не се ограничават до следното:

а) предприятието предоставя съществена услуга, свързана с обединяването на стоките или услугите с други стоки или услуги, обещани в договора, в пакет от стоки или услуги, които представляват общият продукт или общите продукти, за които клиентът е сключил договора. С други думи, предприятието използва стоките или услугите като суровина за производството или доставката на общия краен продукт или продукти, посочени от клиента; Общият продукт или общите продукти могат да включват повече от един етап, елемент или единица.

б) една или повече от стоките или услугите съществено изменя или на свой ред е съществено изменена или адаптирана от една или повече от другите стоки или услуги, обещани в договора.

в) стоките или услугите са силно взаимозависими или силно взаимосвързани. С други думи, всяка от стоките или услугите е засегната значително от една или повече от другите стоки или услуги по договора. В някои случаи например две или повече стоки или услуги са значително засегнати една от друга, тъй като предприятието не би било в състояние да изпълни обещанието си, ако прехвърли всяка от стоките или услугите отделно.

▼M52

30. Ако обещана стока или услуга не е отделна, предприятието комбинира стоката или услугата с други обещани стоки или услуги, докато получи съвкупност от стоки или услуги, която е отделна. В някои случаи, в резултат на това предприятието ще трябва да отчита всички стоки или услуги, обещани по договора, като едно единствено задължение за изпълнение.

Уреждане на задължения за изпълнение

31. Предприятието признава приходите, когато (или като) предприятието удовлетвори задължението за изпълнение, като прехвърли обещаната стока или услуга (т.е. актив) на клиента. Даден актив е прехвърлен, когато (или като) клиентът получи контрол върху този актив.

32. За всяко задължение за изпълнение, установено в съответствие с параграфи 22—30, предприятието определя при влизането в сила на договора дали то удовлетворява задължението за изпълнение с течение на времето (в съответствие с параграфи 35—37) или удовлетворява задължението за изпълнение към определен момент във времето (в съответствие с параграф 38). Ако предприятието не удовлетворява задължението за изпълнение с течение на времето, това задължение е удовлетворено в даден определен момент във времето.

33. Стоките и услугите са активи, дори и само временно, когато са получени и използвани (какъвто е случаят с много услуги). Контролът върху актив се отнася до способността да се ръководи използването на актива и да се получат по същество всички останали ползи от него. Контролът включва способността за предотвратяване на това други предприятия да ръководят използването на актива и получаването на ползи от него. Ползите от един актив са евентуалните парични потоци (постъпления или икономии на изходящи парични потоци), които могат да бъдат получени пряко или непряко по много начини, като например чрез:

а) използването на актива за производството на стоки или предоставянето на услуги (включително обществени услуги);

б) използването на актива за повишаване на стойността на други активи;

в) използването на актива за уреждане на пасиви или за намаляване на разходи;

г) продажбата или замяната на актива;

д) използването на актива като залог за обезпечаване на заем; както и

е) задържането на актива.

34. При преценката на това дали даден клиент получава контрол върху даден актив, предприятието взема предвид всяко споразумение за обратно изкупуване на актива (вж. параграфи Б64 — Б76).

Задължения за изпълнение, удовлетворени с течение на времето

35. Предприятието прехвърля контрола върху стока или услуга с течение на времето и следователно удовлетворява задължението за изпълнение и признава приходи с течение на времето, ако е спазен един от следните критерии:

▼**M52**

а) клиентът едновременно получава и потребява ползите, получени от дейността на предприятието в хода на изпълнение на тези дейности (вж. параграфи Б3 — Б4);

б) в резултат от дейността на предприятието се създава или подобрява актив (например незавършено производство), който клиентът контролира в хода на създаването или подобряването на актива (вж. параграф Б5); или

в) в резултат от дейността на предприятието не се създава актив с алтернативна употреба за предприятието (вж. параграф 36) и предприятието разполага с обвързващо право да получи плащане за извършената към съответната дата дейност (вж. параграф 37).

36. Актив, създаден в резултат от дейността на предприятието, няма алтернативна употреба за предприятието, ако при създаването или подобряването на актива предприятието е било ограничено по договор от лесно пренасочване на актива за друга употреба в хода на неговото създаване или на практика е било ограничено от лесно пренасочване на актива за друга употреба в завършената му форма. Преценката за това дали даден актив има алтернативна употреба за предприятието се прави към влизането в сила на договора. След влизането в сила на договора предприятието не актуализира оценката за алтернативното използване на актива, освен ако страните по договора одобрят изменение на договора, което по същество променя задължението за изпълнение. В параграфи Б6—Б8 се съдържат насоки за оценката на това дали даден актив има алтернативна употреба за предприятието.

37. Предприятието взема предвид условията на договора, както и всички закони, които се прилагат към договора, когато прави оценка на това дали разполага с гарантирано право на плащане за дейността, извършена към съответната дата в съответствие с параграф 35, буква в). Не е необходимо правото на плащане за дейността, извършена към съответната дата, да бъде за фиксирана сума. Въпреки това, по всяко време през срока на действие на договора предприятието трябва да има право на сума, която най-малкото компенсира предприятието за дейността, извършена към съответната дата, ако договорът бъде прекратен от клиента или от друга страна по причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поетия ангажимент. Параграфи Б9—Б13 предоставят насоки за оценяването на наличието и приложимостта на право на плащане и дали то дава право на предприятието да получи плащане за дейността, извършена към съответната дата.

Задължения за изпълнение, удовлетворени към определен момент във времето

38. Ако задължение за изпълнение не е удовлетворено с течение на времето в съответствие с параграфи 35—37, предприятието удовлетворява задължението към определен момент във времето. За да се определи моментът, в който даден клиент получава контрол върху обещания актив и предприятието удовлетворява задължението за изпълнение, предприятието взема предвид изискванията относно контрола в параграфи 31—34. В допълнение, предприятието взема предвид признаци за прехвърлянето на контрола, които включват, но не се ограничават до следното:

а) предприятието има съществуващо право на плащане за актива — ако клиентът е понастоящем задължен да заплати за актива, това може да означава, че в замяна клиентът е получил възможността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива;

▼M52

б) клиентът има законното право на собственост върху актива — законното право на собственост може да показва коя страна по договора може да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива или да ограничи достъпа на други предприятия до тези ползи. Следователно прехвърлянето на законното право на собственост върху актив може да означава, че клиентът е получил контрол върху актива. Ако предприятието запазва законното право на собственост само като защита срещу неплащане от страна на клиента, тези права на предприятието не възпрепятстват клиента да получи контрол върху актива;

в) предприятието е прехвърлило физическото владение върху актива — физическото владение на клиента върху актива може да показва, че клиентът има способността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива или да ограничи достъпа на други предприятия до тези ползи. Въпреки това физическо владение може и да не съвпада с контрола върху даден актив. Например, в някои споразумения за обратно изкупуване и договори за консигнация, клиентът или получателят може да влязат във физическо владение върху актива, който предприятието контролира. И обратно, в някои договорености за фактуриране и задържане, предприятието може да запази физическото владение върху актив, който се контролира от клиента. В параграфи Б64 — Б76, Б77 — Б78 и Б79 — Б82 се предоставят насоки за отчитането на съответно споразумения за обратно изкупуване, споразумения за консигнация и договорености за фактуриране и задържане;

г) клиентът носи значителните рискове и ползи от собствеността върху актива — прехвърлянето към клиента на значителните рискове и ползи от собствеността върху актива може да показва, че той е получил възможността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива. Въпреки това при извършването на оценка на рисковете и ползите от собствеността върху обещания актив, предприятието изключва всякакви рискове, които пораждат отделно задължение за изпълнение в допълнение към задължението за изпълнение, свързано с прехвърлянето на актива. Например, предприятието може да е прехвърлило контрола върху актива на клиента, но все още да не е удовлетворило допълнителното задължение за изпълнение, свързано с предоставянето на услуги по поддръжката във връзка с прехвърления актив;

д) клиентът е приел актива — приемането на актива от клиента може да показва, че той е получил възможността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива. Когато оценява въздействието, което договорната клауза за приемане от страна на клиента оказва върху момента на прехвърляне на контрола върху актива, предприятието взема предвид насоките в параграфи Б83 — Б86.

Измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение

39. За всяко задължение за изпълнение, удовлетворено с течение на времето в съответствие с параграфи 35—37, предприятието признава приходите с течение на времето, чрез измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение. При измерването на напредъка целта е да се опише дейността на предприятието по прехвърлянето на контрола върху стоките или услугите, които са обещани на клиента (т.е удовлетворяване на задължението за изпълнение на предприятието).

▼**M52**

40. Предприятието прилага единен метод за измерване на напредъка за всяко задължение за изпълнение, удовлетворено с течение на времето, и то прилага този метод последователно за сходни задължения за изпълнение и при сходни обстоятелства. В края на всеки отчетен период предприятието измерва отново своя напредък към пълно уреждане на задължението за изпълнение, удовлетворено с течение на времето.

Методи за измерване на напредъка

41. Подходящите методи за измерване на напредъка включват методи, отчитащи продукцията, или методи, отчитащи вложените ресурси. В параграфи Б14—Б19 се съдържат насоки за използване на методите, отчитащи продукцията, и методите, отчитащи вложените ресурси, за целите на измерване на напредъка към пълно удовлетворяване на задължение за изпълнение. При определянето на подходящ метод за измерване на напредъка предприятието взема предвид естеството на стоката или услугата, които предприятието е обещало да прехвърли на клиента.

42. Когато прилага метод за измерване на напредъка, предприятието не включва в това измерване всички стоки или услуги, за които предприятието не прехвърля контрола на клиент. И обратно, предприятието включва в измерването на напредъка всички стоки или услуги, за които предприятието прехвърля контрола на клиента при удовлетворяването на това задължение за изпълнение.

43. При промяна на обстоятелствата с течение на времето предприятието актуализира своята оценка на напредъка, за да отрази всички промени в крайния резултат от задължението за изпълнение. Такива промени в оценката на напредъка от страна на предприятието се отчитат като промяна в счетоводната приблизителна оценка в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*.

Разумно измерване на напредъка

44. Предприятието признава приходи като задължение за изпълнение, удовлетворено с течение на времето, само ако предприятието може разумно да измери постигнатия напредък към пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение. Предприятието не би било в състояние разумно да измери напредъка към пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение, ако не разполага с надеждна информация, която би била необходима за прилагане на подходящия метод за измерване на напредъка.

45. При някои обстоятелства (например в ранните етапи на даден договор) предприятието може да не е в състояние да измери разумно резултатите от задължението за изпълнението, но предприятието очаква да възстанови разходите, направени за удовлетворяване на задължението за изпълнение. При тези обстоятелства предприятието признава приходите само до степента на направените разходи до момента, в който може разумно да измери резултатите от задължението за изпълнение.

ИЗМЕРВАНЕ

46. Когато (или като) бъде удовлетворено задължение за изпълнение, предприятието признава като приход стойността на цената на сделката (което изключва приблизителни оценки на променливото възнаграждение, съдържащо ограничения, в съответствие с параграфи 56—58), която е отнесена към това задължение за изпълнение.

▼M52

Определяне на цената на сделката

47. При определяне на цената на сделката предприятието взема предвид условията на договора и обичайните си търговски практики. Цената на сделката е размерът на възнаграждението, на който предприятието очаква да има право в замяна на прехвърлянето на клиента на обещаните стоки или услуги, с изключение на сумите, събрани от името на трети страни (например данък върху продажбите). Обещаното в договора с клиента възнаграждение може да включва фиксирани суми, променливи суми, или и двете.

48. Естеството, времевите показатели и размерът на възнаграждението, обещано от клиента, влияят на приблизителната цена на сделката. При определяне на цената на сделката предприятието взема предвид въздействието на всички от следните:

а) променливото възнаграждение (вж. параграфи 50—55 и 59)

б) оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения (вж. параграфи 56—58);

в) съществуването на значителен компонент на финансиране в договора (вж. параграфи 60—65);

г) непарично възнаграждение (вж. параграфи 66—69); както и

д) възнаграждение, дължимо на клиент (вж. параграфи 70—72).

49. За целите на определяне на цената на сделката предприятието приема, че стоките или услугите ще бъдат прехвърлени на клиента, както е обещано в съответствие със съществуващия договор, и че договорът няма да бъде отменен, подновен или променен.

Променливо възнаграждение

50. Ако обещаното в договора възнаграждение включва променлив размер, предприятието оценява приблизително размера на възнаграждението, на което предприятието ще има право в замяна на прехвърлянето на обещаните стоки или услуги на клиент.

51. Размерът на възнаграждението може да варира поради отстъпки, намаления, възстановявания, кредити, отстъпки в цената, стимули, бонуси за постигнати резултати, глоби или други подобни елементи. Обещаното възнаграждение може също така да варира, ако правото на предприятието да получи възнаграждение зависи от настъпването или ненастъпването на бъдещо събитие. Например, размерът на възнаграждението би могъл да бъде променлив ако или даден продукт е продаден с право на връщане, или фиксирана сума е обещана като премия за постигнати резултати при достигането на определен етап.

52. Променливостта, свързана с обещаното от клиента възнаграждение, може да бъде изрично посочена в договора. В допълнение към условията на договора обещаното възнаграждение е променливо, ако е налице някое от следните обстоятелства:

▼M52

а) клиентът има валидно очакване, произтичащо от обичайната стопанска практика на предприятието, публикувани политики или конкретни декларации, че предприятието ще приеме възнаграждение в размер по-нисък от цената, посочена в договора. Това означава, че може да се очаква, че предприятието ще предложи отстъпка в цената. В зависимост от юрисдикцията, отрасъла или клиента тази оферта може да бъде определена като отстъпка, намаление, възстановяване или кредит;

б) други факти и обстоятелства показват, че при сключването на договор с клиента предприятието е възнамерявало да предложи на клиента отстъпка в цената.

53. Предприятието прави приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, като използва един от следните методи, в зависимост от това кой метод предприятието очаква да може по-добре да предвиди размера на възнаграждението, на което то има право:

а) очакваната стойност — очакваната стойност представлява сборът от сумите, претеглени според вероятностното разпределение в диапазона от възможни възнаграждения. Очакваната стойност може да е подходяща приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, ако предприятието има голям брой договори с подобни характеристики;

б) най-вероятния размер — най-вероятният размер е единствената най-вероятна стойност в диапазон от възможни стойности на възнаграждение (т.е. единственият най-вероятен резултат от договора). Най-вероятният размер може да бъде подходяща приблизителна оценка на размера на променливото възнаграждение, ако договорът има само два възможни резултата (например предприятието или получава премия за постигнати резултати, или не).

54. Когато оценява приблизително ефекта от несигурността върху размера на променливото възнаграждение, на което предприятието ще има право, предприятието прилага един метод последователно през целия срок на договора. В допълнение, предприятието взема предвид цялата информация (за минали периоди, текуща и прогнозна), до която има разумен достъп, и определя приемлив брой възможни възнаграждения. Информацията, която предприятието използва за приблизителната оценка на размера на променливото възнаграждение, обикновено е подобна на информацията, която ръководството на предприятието използва в процеса на представяне на оферти и на ценообразуване на обещаните стоки или услуги.

Задължения за възстановяване

55. Предприятието признава задължение за възстановяване, ако предприятието получава възнаграждение от клиента и се очаква да му възстанови част или цялото възнаграждение. Задължението за възстановяване се оценява по размера на полученото (или подлежащото на получаване) възнаграждение, на което предприятието не очаква да има право (т.е. сумите, които не са включени в цената на сделката). Задължението за възстановяване (и съответстващата промяна в цената на сделката и, следователно, пасива по договора) се актуализира в края на всеки отчетен период за промени в обстоятелствата. При отчитането на задължението за възстановяване, свързано с продажба с право на връщане, предприятието прилага насоките в параграфи Б20 — Б27.

▼**M52**

Оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения

56. Предприятието включва в цената на сделката част или целия размер на променливото възнаграждение, приблизително изчислен в съответствие с параграф 53, само доколкото е твърде вероятно, че при последващото разрешаване на несигурността, свързана с променливото възнаграждение, няма да настъпи значителен обрат в размера на признатите кумулативни приходи.

57. Когато оценява дали е много вероятно в размера на признатите кумулативни приходи да настъпи значителен обрат, след като несигурността, свързана с променливото възнаграждение, бъде впоследствие разрешена, предприятието взема предвид както вероятността, така и мащаба на обрата в приходите. Фактори, които могат да увеличат вероятността от или мащаба на обрата в приходите, включват, но не се ограничават до всяко от следните:

а) размерът на възнаграждението зависи в голяма степен от фактори извън влиянието на предприятието. Тези фактори могат да включват нестабилност на пазара, решение или действия на трети страни, метеорологични условия и висок риск от излизане от употреба на обещаната стока или услуга;

б) несигурността относно размера на възнаграждението не се очаква да бъде разрешена за дълъг период от време;

в) предприятието има ограничен опит (или друго доказателство) с подобен тип договори или опитът му (или друго доказателство) не е достатъчно показателен, за да се предвиди бъдещият резултат;

г) предприятието обичайно предлага широк спектър от ценови отстъпки или променя условията на плащане по подобни договори при сходни обстоятелства;

д) договорът има много на брой и широк набор от възможни възнаграждения.

58. Предприятието прилага параграф Б63 при отчитане на възнаграждение под формата на лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, обещани в замяна на лиценз за интелектуалната собственост.

Преоценка на променливо възнаграждение

59. В края на всеки отчетен период предприятието актуализира приблизителната цена на сделката (в това число актуализира преценката си дали приблизителната оценка на променливото възнаграждение съдържа ограничения), така че да представи вярно съществуващите в края на отчетния период обстоятелства и настъпилите по време на отчетния период промени в обстоятелствата. Предприятието отчита промени в цената на сделката в съответствие с параграфи 87—90.

▼**M52**

Наличие на значителен компонент на финансиране в договора

60. При определяне на цената на сделката предприятието коригира обещания размер на възнаграждението за въздействието на стойността на парите във времето, ако моментът на плащане, договорен (пряко или косвено) от страните по договора, поражда за клиента или предприятието значителна полза от финансирането на прехвърлянето на стоките или услугите към клиента. При тези обстоятелства договорът съдържа значителен компонент на финансиране. Значителен компонент на финансиране може да съществува независимо от това дали обещаното финансиране е изрично посочено в договора, или се подразбира от условията за плащане, договорени от страните по договора.

61. Целта при коригирането на обещания размер на възнаграждение за значителния компонент на финансиране е предприятието да признае приходи на стойност, която отразява цената, която клиентът би заплатил за обещаните стоки или услуги, ако клиентът беше платил в брой за тези стоки или услуги, когато (или като) те бъдат прехвърлени на клиента (т.е. продажната цена в брой). Предприятието взема предвид всички съществени факти и обстоятелства, когато преценява дали даден договор съдържа компонент на финансиране и дали това финансиране е съществен компонент на договора, включително следните два елемента:

а) разликата, ако има такава, между размера на обещаното възнаграждение и продажната цена в брой на обещаните стоки или услуги; както и

б) комбинираното въздействие на всяко от следните условия:

i) очакваната продължителност на срока между момента, в който предприятието прехвърля обещаните стоки или услуги на клиента, и момента, в който клиентът плаща за тези стоки или услуги; както и

ii) преобладаващите лихвени проценти на съответния пазар.

62. Независимо от оценката по параграф 61, договорът с клиент не би съдържал значителен компонент на финансиране, ако е на лице някой от следните фактори:

а) клиентът е заплатил стоките или услугите предварително и моментът на прехвърляне на тези стоки или услуги е по преценка на клиента;

б) значителна част от обещаното от клиента възнаграждение е променливо и размерът или времето на получаване на това възнаграждение варира в зависимост от настъпването или ненастъпването на бъдещо събитие, което по същество не е под контрола на клиента или на предприятието (например при лицензионни възнаграждения, свързани с продажба);

▼M52

в) разликата между обещаното възнаграждение и продажната цена в брой на стоката или услугата (както е описано в параграф 61) възниква поради причини, различни от предоставянето на финансови средства на клиента или на предприятието, и разликата между тези суми е пропорционална на причината за разликата. Например, условията на плащане могат да предоставят на предприятието или на клиента защита от неспазването от другата страна на някои или на всички нейни задължения по договора.

(63) Като практически целесъобразна мярка предприятието не трябва да коригира обещания размер на заплащането за въздействието от значителния компонент на финансиране, ако предприятието очаква при влизането в сила на договора периодът между прехвърлянето от предприятието на обещаната стока или услуга към клиента и плащането от клиента за тази стока или услуга да бъде една година или по-кратък.

64. За да постигне целта на параграф 61, при корекцията на обещания размер на възнаграждението с цел отразяване на въздействието на значителен компонент на финансиране предприятието използва дисконтовия процент, който ще бъде отразен в отделна финансова сделка между предприятието и клиента при влизането в сила на договора. Този процент ще отразява кредитните характеристики на страната, получаваща финансиране съгласно договора, както и всяко обезпечение или гаранция, предоставени от клиента или предприятието, включително активите, прехвърлени съгласно договора. Предприятието може да бъде в състояние да определи този процент, като установи процента, с който се дисконтира номиналната стойност на обещаното възнаграждение, спрямо цената, която клиентът би заплатил в брой за стоките или услугите, когато (или като) те бъдат прехвърлени на клиента. След влизането в сила на договора предприятието не актуализира дисконтовия процент, за да отрази промени в лихвените проценти или други обстоятелства (като например промяна в оценката на кредитния риск на клиента).

65. Предприятието представя последиците от финансирането (приходи от или разходи за лихви) в отчета за всеобхватния доход отделно от приходите от договори с клиенти. Приходите от или разходите за лихви се признават само до степента, до която *актив по договора* (или вземане) или пасив по договора се признава при отчитането на договор с клиент.

Непарично възнаграждение

66. За да се определи цената на сделката по договори, при които клиентът обещава възнаграждение под форма, различна от плащане в брой, предприятието оценява непаричното възнаграждение (или обещанието за непарично възнаграждение) по справедлива стойност.

67. Ако предприятието не може разумно да направи приблизителна оценка на справедливата стойност на непаричното възнаграждение, то оценява възнаграждението непряко чрез позоваване на единичната продажна цена на стоките или услугите, обещани на клиента (или на клас клиенти) в замяна на възнаграждението.

68. Справедливата стойност на непарично възнаграждение може да варира поради формата на възнаграждението (например, промяна в цената на акция, която предприятието има право да получи от клиента). Ако справедливата стойност на обещано от клиента непарично възнаграждение варира по причини, различни от формата на възнаграждението (например справедливата стойност може да варира поради резултатите от дейността на предприятието), предприятието прилага изискванията на параграфи 56—58.

▼M52

69. Ако клиентът допринася със стоки или услуги (например материали, оборудване или работната сила), за да подпомогне предприятието при изпълнението на договора, предприятието преценява дали получава контрол над тези предоставени стоки или услуги. Ако това е така, предприятието отчита предоставените стоки или услуги като непарично възнаграждение, получено от клиента.

Възнаграждение, дължимо на клиента

70. Възнаграждение, дължимо на клиента, включва суми в брой, които предприятието плаща или очаква да изплати на клиента (или на други страни, които купуват от клиента стоките или услугите на предприятието). Възнаграждението, дължимо на клиента, също включва кредити или други елементи (например, купони или ваучери), които може да се използват по отношение на суми, дължими на предприятието (или на други страни, които купуват от клиента стоките или услугите на предприятието). Предприятието отчита възнаграждението, дължимо на клиента, като намаление на цената на сделката и следователно на приходите, освен ако плащането към клиента е в замяна на отделна стока или услуга (както е описано в параграфи 26—30), която клиентът прехвърля на предприятието. Ако възнаграждението, дължимо на клиента, включва променлива част, предприятието оценява приблизително цената на сделката (включително оценява дали приблизителната оценка на променливото възнаграждение съдържа ограничения) в съответствие с параграфи 50—58.

71. Ако възнаграждението, дължимо на клиента, представлява плащане от клиента за отделна стока или услуга, тогава предприятието отчита закупуването на стоката или услугата по същия начин, както отчита други покупки от доставчици. Ако размерът на възнаграждението, дължимо на клиента, надвишава справедливата стойност на отделната стока или услуга, която предприятието получава от клиента, тогава предприятието отчита това превишение като намаление на цената на сделката. Ако предприятието не може разумно да направи приблизителна оценка на справедливата стойност на стоката или услугата, получена от клиента, то отчита всички възнаграждения, дължими на клиента, като намаление на цената на сделката.

72. Съответно, ако възнаграждението, дължимо на клиента, се отчита като намаление на цената на сделката, предприятието признава намаляването на приходите, когато (или като) настъпи по-късното от следните събития:

а) предприятието признава приходи за прехвърлянето на свързаните стоки или услуги на клиента; както и

б) предприятието плаща или обещава да плати възнаграждение (дори ако плащането е обвързано с бъдещо събитие). Това обещание може да се подразбира от обичайните търговски практики на предприятието.

Разпределяне на цената на сделката към задълженията за изпълнение

73. Целта при разпределянето на цената на сделката е предприятието да разпредели цената на сделката към всяко задължение за изпълнение (или към всяка отделна стока или услуга) в размер, който отразява сумата на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на прехвърлянето на обещаните стоки или услуги на клиентите.

▼**M52**

74. За постигане на целта за разпределение предприятието разпределя цената на сделката към всяко задължение за изпълнение, установено в договора, въз основа на относителна единична продажна цена в съответствие с параграфи 76—80, освен в случаите, посочени в параграфи 81—83 (за разпределяне на отстъпки) и параграфи 84—86 (за разпределяне на възнаграждение, което включва променливи суми).

75. Параграфи 76—86 не се прилагат, ако договорът има само едно задължение за изпълнение. Параграфи 84—86 обаче може да се прилагат, когато предприятието обещае да прехвърли поредица от отделни стоки или услуги, определени като единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б), и обещаното възнаграждение включва променливи суми.

Разпределяне на базата на единични продажни цени

76. За разпределянето на цената на сделката към всяко задължение за изпълнение въз основа на относителна единична продажна цена, предприятието определя единичната продажна цена, към момента на влизане в сила на договора, на отделната стока или услуга, обвързана с всяко задължение за изпълнение по договора, и разпределя цената на сделката, пропорционално на тези единични продажни цени.

77. Единичната продажна цена е цената, на която предприятието би могло да продаде обещаната стока или услуга поотделно на клиента. Най-доброто доказателство за единична продажна цена е наблюдаваната цена на стока или услуга, когато предприятието продава тази стока или услуга отделно при сходни условия и на подобни клиенти. Заявената в договора цена или цената по ценоразпис за стока или услуга може да бъде (но няма да се предполага да бъде) единичната продажна цена на стоката или услугата.

78. Ако единичната продажна цена не е пряко наблюдавана, предприятието оценява приблизително единичната продажна цена на стойност, която би довела до разпределяне на цената на сделката, което отговаря на целите на разпределението, посочени в параграф 73. При приблизителното оценяване на единичната продажна цена предприятието взема предвид цялата информация (включително пазарни условия, специфични за предприятието фактори и информация за клиента или клас клиенти), до която има разумен достъп. По този начин предприятието максимизира използването на наблюдаваните данни и последователно прилага методи за приблизителна оценка при подобни обстоятелства.

79. Подходящи методи за приблизително оценяване на единичната продажна цена на стока или услуга включват, но не се ограничават до, следното:

а) подход на коригираната пазарна оценка — предприятието би могло да направи оценка на пазара, на който продава стоките или услугите си, и да изчисли приблизително цената, която клиентът на този пазар би бил готов да плати за стоките или услугите. Този подход може също да включва позоваване на цени за подобни стоки или услуги, предлагани от конкурентите на предприятието, и коригиране на тези цени, както е необходимо, за да отразяват разходите и маржовете на предприятието;

б) подход на очаквани разходи плюс марж — предприятието би могло да прогнозира очакваните си разходи, свързани с удовлетворяване на задължението за изпълнение, и след това да прибави подходящ марж за тази стока или услуга;

▼M52

в) остатъчен подход — предприятието може да оцени приблизително единичната продажна цена, като се позове на общата цена на сделката минус сбора от наблюдавани единични продажни цени на други обещани в договора стоки или услуги. Предприятието обаче може да използва остатъчния подход за определяне в съответствие с параграф 78 на единичната продажна цена на дадена стока или услуга само ако е изпълнен един от следните критерии:

i) предприятието продава същата стока или услуга на различни клиенти (приблизително или по едно и същото време) за широк диапазон от суми (т.е. продажната цена е силно променлива, тъй като в резултат от минали сделки или други видими доказателства не може да бъде отчетливо разграничена представителна единична продажна цена); или

ii) предприятието все още не е установило цена за тази стока или услуга и стоката или услугата досега не е била продавана самостоятелно (т.е. продажната цена е неизвестна).

80. При приблизителното оценяване на единичните продажни цени на обещаните в договора стоки или услуги може да е необходимо използването на комбинация от методи, ако две или повече от тези стоки или услуги имат силно променливи или несигурни единични продажни цени. Например, предприятието може да използва остатъчния подход за приблизителната оценка на съвкупната единична продажна цена за обещаните стоки или услуги, които имат силно променливи или несигурни единични продажни цени, а след това да използва друг метод за приблизителната оценка на единичните продажни цени на отделните стоки или услуги по отношение на тази съвкупна единична продажна цена, определена чрез остатъчния подход. Когато предприятието използва комбинация от методи за оценяване на единичната продажна цена на всяка обещана в договора стока или услуга, предприятието оценява дали разпределянето на цената на сделката към прогнозните единични продажни цени би било в съответствие с целта на разпределението, предвидено в параграф 73, както и с изискванията за приблизителна оценка на единичните продажни цени в параграф 78.

Разпределение на отстъпка

81. Клиентът получава отстъпка за закупуване на пакет от стоки или услуги, ако сборът от единичните продажни цени на обещаните в договора стоки или услуги надхвърля обещаното в договора възнаграждение. С изключение на случаите, когато дадено предприятие има наблюдавани доказателства в съответствие с параграф 82, че целият размер на отстъпката се отнася само за едно или повече, но не всички задължения за изпълнение в договор, предприятието разпределя отстъпката пропорционално към всички задължения за изпълнение в договора. Пропорционалното разпределение на отстъпката при тези обстоятелства е следствие от разпределянето от страна на предприятието на цената на сделката към всяко задължение за изпълнение въз основа на относителните единични продажни цени на съответните отделни стоки или услуги.

82. Предприятието разпределя отстъпката изцяло към едно или повече, но не към всички задължения за изпълнение по договора, ако са изпълнени всички от следните критерии:

а) предприятието редовно продава всяка отделна стока или услуга (или всеки пакет от отделни стоки или услуги) в договора на самостоятелна основа;

▼M52

б) предприятието също така редовно продава на самостоятелна основа пакет (или пакети) от някои от тези отделни стоки или услуги с отстъпка от единичните продажни цени на стоките или услугите във всеки пакет; както и

в) отстъпката, която се отнася за всеки пакет от стоки или услуги, описан в параграф 82, буква б), е по същество същата като отстъпката по договора и анализ на стоките или услугите във всеки пакет осигурява наблюдавано доказателство за задължението за изпълнение (или задълженията за изпълнение), към което (които) се отнася цялата отстъпка в договора.

83. Ако отстъпката се разпредели изцяло към едно или повече задължения за изпълнение по договора в съответствие с параграф 82, предприятието разпределя отстъпката преди да използва остатъчния подход, за да оцени приблизително единичната продажна цена на стоката или услугата в съответствие с параграф 79, буква в).

Разпределяне на променливо възнаграждение

84. Променливото възнаграждение, което е обещано в договора, може да бъде отнесено към целия договор или към определена част от договора, като една от следните:

а) едно или повече, но не във всички, задължения за изпълнение по договора (например, бонусът може да зависи от прехвърлянето от страна на предприятието на обещаната стока или услуга в рамките на определен период от време); или

б) една или повече, но не всички отделни стоки или услуги, обещани в поредица от отделни стоки или услуги, които са част от единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б) (например обещаното възнаграждение за втората година от 2-годишен договор за услуги по почистване ще нарасне поради промени в конкретен индекс на инфлация).

85. Предприятието разпределя променливата сума (и последващите изменения на тази сума) изцяло към задължение за изпълнение или към отделна стока или услуга, която е част от единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б), ако са изпълнени едновременно следните критерии:

а) условията на плащането с променлив размер се отнасят конкретно до усилията на предприятието да удовлетвори задължението за изпълнение или да прехвърли отделната стока или услуга (или към конкретен резултат от удовлетворяване на задължението за изпълнение или от прехвърлянето на отделната стока или услуга); както и

б) разпределянето на променливия размер на възнаграждението изцяло към задължението за изпълнение или към отделна стока или услуга е в съответствие с целта на разпределението по параграф 73, когато се вземат предвид всички задължения за изпълнение и условия на плащане по договора.

86. Изискванията относно разпределението в параграфи 73—83 се прилагат за разпределяне на оставащата сума от цената на сделката, която не отговаря на критериите в параграф 85.

▼M52

Промени в цената на сделката

87. След влизането в сила на договора цената на сделката може да се променя по различни причини, включително разрешаването на събития, свързани с несигурност, или други промени в обстоятелствата, които променят размера на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право в замяна на обещаните стоки или услуги.

88. Предприятието разпределя всички последващи промени в цената на сделката към задълженията за изпълнение по договора, на същата основа както при влизането в сила на договора. Следователно предприятието не преразпределя цената на сделката, за да отрази промените в единичните продажни цени, настъпили след влизането в сила на договора. Сумите, разпределени към удовлетворено задължение за изпълнение, се признават като приходи или като намаляване на прихода в периода, през който цената на сделката се променя.

89. Предприятието разпределя промяна в цената на сделката изцяло към едно или повече, но не към всички задължения за изпълнение или отделни стоки или услуги, обещани в поредица, която е част от единично задължение за изпълнение в съответствие с параграф 22, буква б), само ако са изпълнени критериите по параграф 85 относно разпределянето на променливо възнаграждение.

90. Предприятието отчита промяната в цената на сделката, която възниква в резултат на промяна на договора, в съответствие с параграфи 18—21. Въпреки това, за промяна в цената на сделката, която възниква след промяната на договора, при разпределянето на промяната в цената на сделката предприятието прилага параграфи 87—89 по един от следните начин, в зависимост от това кой от тях е приложим:

а) предприятието разпределя промяната в цената на сделката към задължението за изпълнение, установено в договора, преди изменението, ако и доколкото промяната в цената на сделката се дължи на размера на променливото възнаграждение, обещано преди промяната, и тази промяна се отчита в съответствие с параграф 21, буква а;

б) във всички други случаи, в които промяната не е отчетена като отделен договор в съответствие с параграф 20, предприятието разпределя промяната в цената на сделката към задълженията за изпълнение в променения договор (т.е. задължения за изпълнение, които не са били удовлетворени или са били частично удовлетворени непосредствено след промяната).

РАЗХОДИ ПО ДОГОВОРА

Допълнителни разходи за постигане на договор

91. Предприятието признава като актив допълнителните разходи за постигането на договор с клиент, ако предприятието очаква да си възстанови тези разходи.

92. Допълнителните разходи за постигането на договор са разходите, които дадено предприятие понася за постигането на договор с клиент, които то не би понесло, ако договорът не беше факт (например комисиона за продажба).

93. Разходи за постигане на договор, които биха били понесени независимо дали договорът е бил сключен, се признават като разход в момента на тяхното възникване, освен в случаите, когато те са изрично начислени на клиента, независимо от това дали договорът е сключен.

▼M52

(94) Като практическа целесъобразна мярка, предприятието може да признае допълнителните разходи за постигане на договор като разход, когато възникнат, ако амортизационният срок на актива, който предприятието в противен случай щеше да признае, е една година или по-кратък.

Разходи за изпълнение на договор

95. Ако разходите, направени при изпълнението на договор с клиент, не попадат в обхвата на друг стандарт (например МСС 2 *Материални запаси*, МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване* или МСС 38 *Нематериални активи*), предприятието признава актив от разходите, направени за изпълнение на договор, само ако тези разходи отговарят на всеки един от следните критерии:

а) разходите се отнасят пряко към даден договор или към очакван договор, който предприятието може да идентифицира конкретно (например разходи, свързани с услуги, които се предоставят при подновяване на съществуващ договор или разходи по проектирането на актив, който да бъде прехвърлен по силата на договор, който все още не е одобрен);

б) разходите създават или подобряват ресурсите на предприятието, които ще бъдат използвани за удовлетворяване в бъдеще (или за продължаване на удовлетворяването) на задължения за изпълнение; както и

в) очаква се разходите да бъдат възстановени.

96. За разходи, направени при изпълнението на договор с клиент, които попадат в обхвата на друг стандарт, предприятието отчита тези разходи в съответствие с тези други стандарти.

97. Разходите, които се отнасят пряко към договор (или конкретен очакван договор), обхващат следното:

а) преки разходи за труд (например заплати и възнаграждения на служителите, които предоставят обещаните услуги пряко на клиента);

б) преки разходи за материали (например консумативи, които се използват при предоставяне на обещаните услуги на клиента);

в) разпределяне на разходи, които са пряко свързани с договора или с дейности по договора (например разходи за управление и контрол на договора, застраховане и амортизация на инструменти и оборудване, използвани при изпълнението на договора);

г) разходи, които се начисляват изрично на клиента съгласно договора; както и

д) други разходи, които са направени само защото предприятието е сключило договора (например плащания на подизпълнители).

98. Предприятието признава следните разходи в момента, в който са направени:

а) общи и административни разходи (освен когато те са изрично начислени на клиента съгласно договора, в който случай предприятието прави оценка на тези разходи в съответствие с параграф 97);

▼M52

б) разходи за бракувани материали, труд или други ресурси за изпълнение на договора, които не са били отразени в цената на договора;

в) разходи, които са свързани с удовлетворени задължения за изпълнение (или частично удовлетворени задължения за изпълнение) в договора (т.е. разходи, които се отнасят за минали периоди); както и

г) разходи, за които дадено предприятие не може да разграничи дали разходите са свързани с неудовлетворени задължения за изпълнение, или с удовлетворени задължения за изпълнение (или частично удовлетворени задължения за изпълнение).

Амортизация и обезценка

99. Актив, признат в съответствие с параграф 91 или 95, се амортизира на систематична база, която съответства на прехвърлянето към клиента на стоките или услугите, за които се отнася активът. Активът може да се отнася до стоки или услуги, които се прехвърлят съгласно конкретен очакван договор (както е описано в параграф 95, буква а).

100. Предприятието актуализира амортизацията, за да отрази значителна промяна в очакванията на предприятието относно срока, в който стоките или услугите, за които се отнася активът, ще бъдат прехвърлени на клиента. Такава промяна се отчита като промяна в приблизителната счетоводна оценка в съответствие с МСС 8.

101. Предприятието признава загуба от обезценка в печалбата или загубата до степента, в която балансовата стойност на даден актив, признат в съответствие с параграф 91 или 95, превишава:

а) остатъчния размер на възнаграждението, което предприятието очаква да получи в замяна на стоките или услугите, за които се отнася активът; намален с

б) разходите, които са пряко свързани с предоставянето на тези стоки или услуги и които не са били признати като разходи (вж. параграф 97).

102. За целите на прилагането на параграф 101 за определяне размера на възнаграждението, което предприятието очаква да получи, предприятието използва принципите за определяне на цената на сделката (с изключение на изискванията в параграфи 56—58 относно приблизителните оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения) и коригира тази сума, за да отрази въздействието от кредитния риск на клиента.

103. Преди предприятието да признае загуба от обезценка за актив, признат в съответствие с параграф 91 или 95, предприятието признава всяка загуба от обезценка на активи, свързани с договора, които са признати в съответствие с друг стандарт (например МСС 2, МСС 16 и МСС 38). След прилагане на теста за обезценка по параграф 101 предприятието включва получената балансова стойност на актива, признат в съответствие с параграф 91 или 95, в балансовата стойност на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът, за целите на прилагането на МСС 36 *Обезценка на активи* към единицата, генерираща парични потоци.

▼**M52**

104. Предприятието признава в печалбата или загубата възстановяване на някоя или всички загуби от обезценка, признати в предходни периоди съгласно параграф 101, когато условията за обезценка вече не съществуват или са се подобрили. Увеличената балансова стойност на актива не надвишава стойността, която би била определена (след приспадане на амортизацията), ако преди това не беше призната загуба от обезценка.

ПРЕДСТАВЯНЕ

105. Когато една от страните по договора е изпълнила задълженията си, предприятието представя договора в отчета за финансовото състояние като актив по договор или пасив по договор в зависимост от връзката между дейността на предприятието и плащането от клиента. Предприятието представя отделно всяко безусловно право на възнаграждение като вземане.

106. Ако клиентът заплаща възнаграждение или предприятието има право на възнаграждение, което е безусловно (т.е. вземане), преди предприятието да прехвърли стока или услуга на клиента, предприятието представя договора като пасив по договор, когато плащането е извършено или дължимо (което от двете настъпи по-рано). Пасив по договор е задължението на предприятието да прехвърли стоки или услуги към клиент, за които предприятието е получило възнаграждение (или възнаграждението е дължимо) от клиента.

107. Ако предприятието изпълнява задължението си, като прехвърля стоки или услуги на клиент, преди клиентът да плати възнаграждение или преди плащането да е дължимо, предприятието представя договора като актив по договор, с изключение на сумите, представени като вземане. Актив по договор е правото на предприятието да получи възнаграждение в замяна на стоките или услугите, които предприятието е прехвърлило на клиент. Предприятието оценява актив по договора в съответствие с МСФО 9. Обезценка на актив по договора се оценява, представя и оповестява на същата основа като финансов актив, който е в обхвата на МСФО 9 (вж. също параграф 113, буква б).

108. Вземане е безусловното право на предприятието да получи възнаграждение. Правото на възнаграждение се счита за безусловно, ако единственото условие за това, плащането на възнаграждението да стане дължимо, е изтичането на определен период от време. Например, предприятието ще признае вземане, ако то има съществуващо право на плащане, дори ако тази сума може да подлежи на възстановяване в бъдеще. Предприятието отчита вземанията в съответствие с МСФО 9. При първоначалното признаване на вземане по договор с клиент всяка разлика между оценката на вземането в съответствие с МСФО 9 и съответния размер на признатия приход се представя като разход (например като загуба от обезценка).

109. В настоящия стандарт се използват понятията „актив по договор“ и „пасив по договор“, но не се забранява в отчета за финансовото състояние предприятието да използва алтернативни описания на тези позиции. Ако предприятието използва алтернативно описание за актив по договор, предприятието предоставя достатъчна информация, за да може потребителят на финансовите отчети да направи разграничение между вземания и активи по договор.

▼**M52**

ОПОВЕСТЯВАНЕ

110. Целта на изискванията за оповестяване е предприятието да оповестява достатъчно информация, за да позволи на ползвателите на финансовите отчети да разберат естеството, размера, времевите параметри и несигурността на приходите и паричните потоци, произтичащи от договори с клиенти. За да постигне тази цел, предприятието оповестява качествена и количествена информация относно всяко от следните:

а) договорите си с клиенти (вж. параграфи 113—122);

б) значими решения, както и промени в тях, взети при прилагане на настоящия стандарт по отношение на тези договори (вж. параграфи 123—126); както и

в) всички активи, признати от разходите за получаване или изпълнение на договор с клиент в съответствие с параграф 91 или 95 (вж. параграфи 127—128).

111. Предприятието преценява колко подробна трябва да е информацията, така че да бъде удовлетворена целта на оповестяването, и колко внимание да бъде отделено на всяко от различните изисквания. Предприятието прави обобщени или отделни оповестявания, така че полезната информация да не бъде замъглена чрез включване на множество несъществени подробности или чрез обобщаването на елементи с твърде различни характеристики.

112. Не е необходимо предприятието да оповестява информация в съответствие с настоящия стандарт, ако е предоставило информацията съгласно друг стандарт.

Договори с клиенти

113. Предприятието оповестява всички от следните суми за отчетния период, освен ако тези суми са представени отделно в отчета за всеобхватния доход в съответствие с други стандарти:

а) признати приходи от договори с клиенти, които предприятието оповестява отделно от другите си източници на приходи; както и

б) признати загуби от обезценка (в съответствие с МСФО 9) на вземания или активи по договор, произтичащи от договори на предприятието с клиенти, които предприятието оповестява отделно от загубите от обезценка от други договори.

Разбивка на приходите

114. Предприятието предоставя разбивка на признатите приходи от договори с клиенти в категории, които описват по какъв начин икономическите фактори влияят на естеството, размера, времевите параметри и несигурността на приходите и паричните потоци. Предприятието прилага насоките в параграфи Б87 — Б89 при подбора на категориите, използвани за предоставяне на разбивката.

▼**M52**

115. В допълнение предприятието оповестява достатъчно информация, за да позволи на ползвателите на финансовите отчети да разберат връзката между оповестяването на разбивката на приходите (в съответствие с точка 114) и информацията за приходите, която се оповестява за всеки отчетен сегмент, ако предприятието прилага МСФО 8 *Оперативни сегменти*.

Салдо по договор

116. Предприятието оповестява всяко от следните:

а) салдото в началото и края на отчетния период за вземания, активи и пасиви по договори с клиенти, ако по друг начин не са представени или оповестена отделно;

б) приходи, признати през отчетния период, които са били включени в салдото на пасивите по договора към началото на периода; както и

в) приходи, признати през отчетния период, от задължения за изпълнение, които са удовлетворени (или частично удовлетворени) в предишни периоди (например промени в цената на сделката).

117. Предприятието обяснява как моментът на удовлетворяване на задълженията му за изпълнение (вж. параграф 119, буква а) се отнася до обичайния момент на плащането (вж. параграф 119, буква б) и ефекта, който тези фактори оказват върху салдото на активите и пасивите по договора. При предоставянето на обяснението може да се използва качествена информация.

118. Предприятието предоставя обяснение на значителните промени в салдото на активите и на пасивите по договора по време на отчетния период. Обяснението включва количествена и качествена информация. Примери за изменения в салдото на активите и на пасивите по договора включват всяка от следните промени:

а) изменения в резултат на бизнес комбинации;

б) корекция на приходите с цел кумулативно навакcване, която оказва влияние върху съответния актив или пасив по договора, включително корекции, произтичащи от промяна в темпа на напредъка, промяна в приблизителна цена на сделката (в това число промени в преценката на това дали дадена приблизителна оценка на променливо възнаграждение съдържа ограничения) или промяна на договора;

в) обезценка на актив по договора;

г) промяна в сроковете, в рамките на които правото на възнаграждение може да стане безусловно (т.е. актив по договора да бъде прекласифициран във вземане); както и

д) промяна в сроковете, в рамките на които задължението за изпълнение трябва да бъде удовлетворено (т.е. за признаването на приходите, произтичащи от пасив по договора).

▼**M52**

Задължения за изпълнение

119. Предприятието оповестява информация за своите задължения за изпълнение по договори с клиенти, включително описание на всяко от следните:

а) кога предприятието обикновено удовлетворява задълженията си за изпълнение (например при изпращане, доставка, предоставяне на услугите или след приключване на услугите), включително кога удовлетворява задълженията за изпълнение при договорености за фактуриране и задържане;

б) съществени условия на плащане (например, кога обикновено е дължимо плащането, дали договорът има значителен компонент на финансиране, дали възнаграждението е променливо и дали приблизителната оценка на променливо възнаграждение обикновено съдържа ограничения в съответствие с параграфи 56—58);

в) естеството на стоките или услугите, които предприятието е обещало да прехвърли, като отбележи всички задължения за изпълнение, свързани с уреждането на това друга страна да прехвърли стоките или услугите (т.е. ако предприятието действа като агент);

г) задължения във връзка с връщането на стоки, възстановяването на суми и други подобни задължения; както и

д) видове гаранции и свързани задължения.

Цена на сделката, разпределена към оставащите задължения за изпълнение

120. Предприятието оповестява следната информация за оставащите задължения за изпълнение:

а) общия размер на цената на сделката, разпределена към задължения за изпълнение, които са неудовлетворени (или частично неудовлетворени) към края на отчетния период; както и

б) обяснение на това, кога предприятието очаква да признае като приход сумата, оповестена в съответствие с параграф 120, буква а), която предприятието оповестява по един от следните начини:

i) на количествена основа, като използва времеви интервали, които биха били най-подходящи за продължителността на оставащите задължения за изпълнение; или

ii) като използва качествена информация.

(121) Като практически целесъобразна мярка не е необходимо предприятието да оповестява информацията по параграф 120 относно задължение за изпълнение, ако е изпълнено едно от следните условия:

а) задължението за изпълнение е част от договор, който има първоначално очакван срок от една година или по-малко; или

б) предприятието признава приходите от удовлетворяването на задължението за изпълнение в съответствие с параграф Б16.

▼M52

122. Предприятието обяснява с качествени показатели дали прилага практически целесъобразната мярка по параграф 121 и дали възнаграждение по договори с клиенти не е включено в цената на сделката и, следователно, не е включено в информацията, оповестена в съответствие с параграф 120. Например, приблизителната цена на сделката не включва прогнозния размер на променливото възнаграждение, което съдържа ограничения (вж. параграфи 56—58).

Значими преценки при прилагането на настоящия стандарт

123. Предприятието оповестява решенията и промените в тях, взети при прилагането на настоящия стандарт, които значително засягат определянето на размера и времевите параметри на приходите от договори с клиенти. По-специално, предприятието обяснява решенията и промените в тях, използвани при определяне на следните два елемента:

а) сроковете за удовлетворяване на задълженията за изпълнение (вж. параграфи 124—125); както и

б) цената на сделката и сумите, разпределени към задълженията за изпълнение (вж. параграф 126).

Определяне на сроковете за удовлетворяване на задълженията за изпълнение

124. Във връзка със задължения за изпълнение, които предприятието удовлетворява с течение на времето, предприятието оповестява всяко едно от следните условия:

а) методите, използвани за признаване на приходите (например описание на използваните методи, отчитащи продукцията, или методите, отчитащи вложените ресурсите, и как тези методи се прилагат); както и

б) обяснение защо използваните методи осигуряват вярно представяне на прехвърлянето на стоки или услуги.

125. Във връзка със задълженията за изпълнение, удовлетворени към определен момент във времето, предприятието оповестява значимите решения, взети при оценката на момента, в който клиентът получава контрол върху обещаните стоки или услуги.

Определяне на цената на сделката и сумите, разпределени към задълженията за изпълнение

126. Предприятието оповестява информация за методите, входящите данни и допусканията, използвани за всяко едно от следните:

а) определянето на цената на сделката, която включва, но не се ограничава само до оценка на променливото възнаграждение, корекция на възнаграждение за ефекта от времевата стойност на парите и измерването на непарично възнаграждение;

б) определянето на това дали приблизителната оценка на променливо възнаграждение съдържа ограничения;

в) разпределянето на цената на сделката, включително приблизително оценяване на единични продажни цени на обещаните стоки или услуги, и разпределянето на отстъпките и променливото възнаграждение към определена част на договора (ако е приложимо); както и

▼M52

г) оценяването на задълженията във връзка с връщането на стоки, възстановяването на суми и други подобни задължения.

Признати активи, възникващи от разходите за получаване или изпълнение на договор с клиент

127. Предприятието оповестява всяко от следните:

а) решенията, взети при определянето на размера на разходите, направени за постигане или изпълнение на договор с клиент (в съответствие с параграф 91 или 95); както и

б) използвания метод при определяне на амортизацията за всеки отчетен период.

128. Предприятието оповестява всяко от следните:

а) крайното салдо от признати активи, възникващи от разходите, направени за постигане или изпълнение на договор с клиент (в съответствие с параграф 91 или 95), разпределено по основна категория активи (например разходи за постигане на договори с клиентите, разходи по предварителен договор и разходи за стартиране на дейност); както и

б) размера на амортизацията и загубите от обезценка, признати през отчетния период.

Практически мерки

129. Ако предприятието избере да използва практически целесъобразната мярка в параграф 63 (относно съществуването на значителен компонент на финансиране) или в параграф 94 (за допълнителните разходи, свързани с постигането на договор), предприятието оповестява този факт.

Допълнение А

Дефинирани термини

Настоящото допълнение е неделима част от стандарта.

Договор	Съглашение между две или повече страни, което създава правно приложими права и задължения.
актив по договор	Правото на предприятието да получи възнаграждение в замяна на стоки или услуги, които предприятието е прехвърлило на **клиент**, когато това право се обуславя от фактор, различен от изтичането на определен срок (например бъдещите дейности на предприятието).
пасив по договор	Задължението на предприятието да прехвърли стоки или услуги на **клиент**, за които предприятието е получило възнаграждение (или сумата е дължима) от клиента.
Клиент	Страна, която е сключила договор с предприятието да получи стоки или услуги, които са продукция от обичайната дейност на предприятието, в замяна на възнаграждение.

▼M52

Приходи	Увеличение на икономическите ползи през отчетния период под формата на входящ поток или увеличение на активите, или намаление на пасивите, което води до увеличение на собствения капитал, различно от увеличенията, свързани с вноските на акционерите.
задължения за изпълнението	Обещание в **договор** с **клиент** за прехвърляне на клиента: а) на стока или услуга (или набор от стоки или услуги), която е отделна; или б) на поредица от отделни стоки или услуги, които по същество са еднакви и имат същия модел на прехвърляне към клиента.
Приходи	**Доход**, възникващ в хода на обичайната дейност на предприятието.
единична продажна цена (на стока или услуга)	Цената, на която предприятието би могло да продаде на **клиент** обещаните стока или услуга поотделно.
цена на сделката (за договор с клиент)	Размера на възнаграждението, на който предприятието очаква да има право в замяна на прехвърлянето на обещаните стоки или услуги на **клиент**, с изключение на суми, събрани от името на трети страни.

Допълнение Б

Насоки за прилагане

Настоящото допълнение е неделима част от стандарта. В него се описва прилагането на параграфи 1—129 и е със същата правна сила като останалите части на стандарта.

▼M54

Б1 Настоящите насоки за прилагане са организирани в следните категории:

▼M52

а) задължения за изпълнение, удовлетворени с течение на времето (параграфи Б2 — Б13);

б) методи за измерване на напредъка към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение (параграфи Б14 — Б19);

в) продажба с право на връщане (параграфи Б20 — Б27);

г) гаранции (параграфи Б28—Б33);

д) възнаграждение на принципала спрямо възнаграждение на агент (параграфи Б34—Б38);

е) опции на клиента за допълнителни стоки или услуги (параграфи Б39 — Б43);

▼**M52**

ж) неупражнени права на клиента (параграфи Б44 — Б47);

з) авансови такси, неподлежащи на възстановяване (и някои свързани разходи) (параграфи Б48 — Б51);

▼**M54**

и) лизинг (параграфи Б52 — Б63Б);

▼**M52**

й) споразумения за обратно изкупуване (параграфи Б64 — Б76);

к) споразумения за консигнация (параграфи Б77 — Б78);

л) договорености за фактуриране и задържане (параграфи Б79 — Б82);

м) съгласие на клиента (параграфи Б83 — Б86); както и

н) оповестяване на разбити приходи (параграфи Б87 — Б89).

Задължения за изпълнение, удовлетворени с течение на времето

Б2 В съответствие с параграф 35 задължение за изпълнение е удовлетворено с течение на времето, ако е изпълнен един от следните критерии:

а) клиентът едновременно получава и потребява ползите, получени от дейността на предприятието в хода на изпълнение на тези дейности (вж. параграфи Б3 — Б4);

б) в резултат от дейността на предприятието се създава или подобрява актив (например незавършено производство), който клиентът контролира в хода на създаването или подобряването му (вж. параграф Б5); или

в) в резултат от дейността на предприятието не се създава актив с алтернативна употреба за предприятието (вж. параграфи Б6—Б8) и предприятието разполага с гарантирано право на плащане за дейността, изпълнена към съответната дата (вж. параграфи Б9—Б13).

Едновременно получаване и потребяване на ползите от дейността на предприятието (параграф 35, буква а)

Б3 При някои видове задължения за изпълнение е лесно да се прецени дали клиентът получава ползите от дейността на предприятието в хода на работата на предприятието и едновременно с това потребява тези ползи при получаването им. Примерите за това са рутинните или периодични услуги (като услуга по почистване), при които получаването и едновременното потребяване от клиента на ползите от дейността на предприятието могат лесно да се установят.

▼**M52**

Б4 При други видове задължения за изпълнение предприятието може да не е в състояние да определи лесно дали клиентът получава едновременно и потребява ползите от дейността на предприятието в хода на изпълнение на тези дейности. При тези условия задължението за изпълнение е удовлетворено с течение на времето, ако предприятието определи, че не е необходимо друго предприятие да повтори по същество работата, която то е извършило към съответната дата, ако това друго предприятие трябва да изпълни оставащата част от задължението за изпълнение към клиента. При определяне на това дали друго предприятие трябва да повтори по същество работата, която предприятието е извършило към съответната дата, предприятието прави следните две допускания:

а) пренебрегва евентуалните договорни ограничения или практически ограничения, които биха попречили на предприятието да прехвърли на друго предприятие оставащата част от задължението за изпълнение; както и

б) приема, че другото предприятие, което довършва задължението за изпълнение, не би имало полза от актив, който понастоящем е под контрола на предприятието и който ще остане под контрола на предприятието, ако задължението за изпълнение трябва да се прехвърли на другото предприятие.

Клиентът контролира актива при създаването му или подобряването му (параграф 35, буква б)

Б5 При определянето на това дали клиентът контролира актива при неговото създаване или подобряване в съответствие с параграф 35, буква б), предприятието прилага изискванията за контрол в параграфи 31—34 и 38. Активът, който се създава или подобрява (например актив от незавършено производство) може да е или материален, или нематериален.

Дейността на предприятието не създава актив с алтернативна употреба (параграф 35, буква в)

Б6 При преценката дали даден актив има алтернативна употреба за предприятието в съответствие с параграф 36, предприятието взема предвид ефектите от договорните ограничения и практическите ограничения върху способността на предприятието да пренасочи лесно този актив за друга употреба, като например продажбата му на друг клиент. Възможността договорът с клиента да бъде прекратен не е съществен фактор при оценката на това дали предприятието би могло лесно да пренасочи актива за друга употреба.

Б7 Активът няма алтернативна употреба за предприятието само ако договорното ограничение върху способността на предприятието да пренасочи актива за друга употреба е съществено. Договорното ограничение е съществено, ако клиентът може да упражни правата си по отношение на обещания актив, при условие че предприятието се опита да пренасочи актива за друга употреба. И обратно, договорното ограничение не е съществено, ако например даден актив е до голяма степен взаимозаменяем с други активи, които предприятието може да прехвърли на друг клиент, без да нарушава договора и без да възникват значителни разходи, които в противен случай не биха били направени във връзка с посочения договор.

▼**M52**

Б8 Практическо ограничение на способността на предприятието да пренасочи актив за друга употреба е налице, ако предприятието би понесло значителни икономически загуби, ако пренасочи актива за друга употреба. Значителна икономическа загуба може да възникне, тъй като предприятието или би понесло значителни разходи за преработване на актива, или би могло да продаде актива със значителна загуба. Например предприятието може да бъде ограничено на практика да пренасочва активи, проектирани със уникални за клиента спецификации или които са разположени в отдалечени райони.

Право на плащане за дейността, извършена към съответната дата (параграф 35, буква в)

Б9 В съответствие с параграф 37 предприятието има право на плащане за дейността, извършена към съответна дата, ако предприятието има право на сума, която поне компенсира предприятието за дейността, извършена към съответната дата, в случай че клиентът или друга страна прекрати договора поради причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поети ангажименти. Сума, която би компенсирала предприятието за дейността, извършена към съответна дата, би била по-скоро сума, която се приближава до продажната цена на стоките или услугите, прехвърлени към съответната дата (например възстановяването на разходи, направени от предприятието при удовлетворяване на задължение за изпълнение, плюс разумен марж на печалба), отколкото компенсация единствено на евентуалната пропусната печалба за предприятието, ако договорът бъде прекратен. Обезщетението за разумен марж на печалбата не е необходимо да бъде равно на маржа на печалбата, очаквана, ако договорът е бил изпълнен съгласно обещаното, но предприятието следва да има право на обезщетение за една от следните суми:

а) дял от очаквания съгласно договора марж на печалбата, който разумно отразява степента на изпълнение на договора от предприятието преди той да бъде прекратен от клиента (или друга страна); или

б) разумна възвръщаемост на разходите за капитал на предприятието за подобни договори (или обичайния оперативен марж на предприятието за сходни договори), ако свързаният с договора марж е по-висок от възвръщаемостта, която предприятието обикновено получава при подобни договори.

Б10 Правото на предприятието да получи плащане за дейността, извършена към съответна дата, не е задължително да бъде съществуващо безусловно право на плащане. В много случаи предприятието може да има безусловно право на плащане само при постигането на договорен етап или след пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение. При оценяването на това дали то има право на плащане за дейност, извършена към съответна дата, предприятието взема под внимание дали има гарантирано право да изиска или задържи плащане за дейността, извършена към съответна дата, ако договорът бъде прекратен преди неговото изпълнение по причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поетия ангажимент.

▼**M52**

Б11 Съгласно някои договори клиентът може да има право да прекрати договора само в определени моменти през срока на договора или клиентът може въобще да няма право да прекрати договора. Ако клиентът предприеме действия за прекратяване на договор без да има правото да прекрати договора по това време (включително когато клиентът не успее да изпълни обещаните задължения), съгласно договора (или други закони) предприятието може да има право да продължи да прехвърля на клиента обещаните в договора стоки или услуги и клиентът да бъде задължен да плати обещаното в замяна на тези стоки или услуги възнаграждение. При тези обстоятелства предприятието има право на плащане за дейността, извършена към съответната дата, защото предприятието има право да продължи да изпълнява задълженията си в съответствие с договора и да изиска от клиента да изпълни неговите задължения (които включват изплащането на обещаното възнаграждение).

Б12 При оценката на наличието и приложимостта на право на плащане за дейността, извършена към съответна дата, предприятието взема предвид договорните условия, както и законодателството или правните прецеденти, които може да допълнят или отменят тези договорни условия. Това би включвало оценка на това дали:

а) законодателство, административна практика или правен прецедент дава на предприятието право да получи плащане за дейността, извършена към съответна дата, дори ако това право не е предвидено в договора с клиента;

б) съответен правен прецедент показва, че при подобни договори правата за получаване на плащане за дейността, извършена към съответна дата, нямат задължителна правна сила; или

в) обичайната стопанска практика на предприятието да избере да не привежда в изпълнение дадено право за получаване на плащане е довела до това, правото да бъде неприложимо в същата правна среда. Независимо от това обаче, че при сходни договори предприятието може да избере да се откаже от правото си да получи плащане, предприятието ще продължи да има право на плащане към съответната дата, ако в договора с клиента неговото право да получи плащане за дейността е гарантирано.

Б13 Не е задължително в посочените в договора срокове за плащания да се уточнява дали предприятието разполага с гарантирано право на плащане за дейността, извършена към съответна дата. Въпреки че в посочените в договора срокове за плащания се уточняват времевите параметри и размерът на платимото от клиента възнаграждение, възможно е сроковете на плащане да не предоставят доказателство за правото на предприятието да получи плащане за дейността, извършена към съответна дата. Това е така, защото в договора например може да е посочено, че полученото от клиента възнаграждение подлежи на възстановяване по причини, различни от неизпълнение от страна на предприятието на поети ангажименти.

Методи за измерване на напредъка към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение

Б14 Методите, които могат да се използват за измерване на напредъка, постигнат от предприятието, към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение, удовлетворявано с течение на времето в съответствие с параграфи 35—37, включват следното:

▼**M52**

а) методите, отчитащи продукцията (вж. параграфи Б15—Б17); както и

б) методите, отчитащи вложените ресурси (вж. параграфи Б18—Б19);

Методи, отчитащи продукцията

Б15 Според методите, отчитащи продукцията, приходите се признават въз основа на преки оценки на стойността за клиента на стоките или услугите, прехвърлени към съответната дата, спрямо останалите стоки или услуги, обещани съгласно договора. Методите, отчитащи продукцията, включват методи като проучвания на дейността, извършена към съответната дата, оценяване на постигнатите резултати, достигнати етапи, изтекло време и произведени или доставени единици. Когато предприятието оценява дали да прилага метод, отчитащ продукцията, за измерване на напредъка си, то преценява дали избраната крайна продукция би описала вярно дейността на предприятието в посока към пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение. Методът, отчитащ продукцията, не би осигурил точно описание на дейността на предприятието, ако с избраната продукция няма да може да се оценят някои от стоките или услугите, контролът върху които е прехвърлен на клиента. Например, отчитащите продукцията методи, основаващи се на произведени или доставени единици, не биха отразили точно дейността на предприятието за удовлетворяване на задължение за изпълнение, ако в края на отчетния период в резултат от дейността на предприятието е получено незавършено производство или са готови стоки, контролирани от клиента, които не са включени в измерването на крайната продукция.

Б16 Като практически целесъобразна мярка, ако предприятието има право на възнаграждение от клиент в размер, който съответства директно на стойността, която извършената от предприятието дейност към съответната дата създава за клиента (например договор за услуга, съгласно който предприятието начислява фиксирана сума за всеки час, през който предоставя услугата), предприятието може да признае приходи в размера, за който предприятието има право да издаде фактура.

Б17 Недостатъците на методите, отчитащи продукцията, са, че крайната продукция, използвана за измерване на напредъка, е възможно да не бъде пряко наблюдавана и необходимата информация за прилагането им може да не бъде на разположение на предприятието без излишни разходи. Поради това може да бъде необходимо да се използва метод, отчитащ вложените ресурси.

Метод, отчитащ вложените ресурси

Б18 Методите, отчитащи вложените ресурси, признават приходите на базата на усилията на предприятието или ресурсите, използвани за удовлетворяване на задължение за изпълнение (например, използвани ресурси, работни часове, направени разходи, време или машиночаса), спрямо общия размер на очакваните вложени ресурси за удовлетворяване на това задължение за изпълнение. Ако усилията или суровините на предприятието са разпределени равномерно през целия период на изпълнение, може да е подходящо за предприятието да признае прихода по линейния метод.

Б19 Недостатък на методите, отчитащи вложените ресурси, е, че е възможно да няма пряка връзка между вложените от предприятието ресурси и прехвърлянето към клиента на контрола върху стоките или услугите. Следователно предприятието изключва от метода, отчитащ вложените ресурси, въздействието на ресурси, които в съответствие с целта за измерване на напредъка в параграф 39 не отразяват дейността на предприятието при прехвърляне към клиента на контрола върху стоките или услугите. Например, когато се използва метод, отчитащ вложените ресурси, основан на разходите, може да се наложи корекция в измерването на напредъка при следните обстоятелства:

▼M52

а) когато направените разходи не допринасят за напредъка, отбелязан от предприятието за удовлетворяване на задължението за изпълнение. Например, предприятието не би признало приходи на базата на направените разходи, които се дължат на значителни пропуски в дейността на предприятието, които не са били отразени в цената на договора (например, разходи за непредвидени обеми бракувани материали, труд или други ресурси, направени за удовлетворяване на задължението за изпълнение);

б) когато направените разходи не са пропорционални на напредъка, постигнат от предприятието по удовлетворяване на задължението за изпълнение. При тези обстоятелства резултатите от дейността на предприятието може да бъдат най-добре описани, като бъде коригиран методът, отчитащ вложените ресурси, за да се признаят приходите само до степента на направените разходи. Например достоверно представяне на резултатите от дейността на предприятието би могло да бъде да се признаят приходите в размер, равняващ се на себестойността на стоката, използвана за удовлетворяване на задължение за изпълнение, ако при влизането в сила на договора предприятието очаква, че ще бъдат изпълнени всички от следните условия:

i) стоката не е отделна;

ii) клиентът се очаква да получи контрол върху стоката значително преди да получи услугите, свързани със стоката;

iii) разходите, свързани с прехвърлената стока, са значителни в сравнение с общите очаквани разходи за пълното удовлетворяване на задължението за изпълнение; както и

iv) предприятието доставя стоката от трета страна и не участва активно в проектирането и производството на стоката (но предприятието действа като принципал в съответствие с параграфи Б34 — Б38).

Продажба с право на връщане

Б20 При някои договори предприятието прехвърля контрола върху даден продукт на клиент и също така дава на клиента правото да върне продукта поради различни причини (като например неудовлетвореност от продукта) и да получи комбинация от следното:

а) пълно или частично възстановяване на заплатена сума;

б) кредит, който може да бъде използван спрямо сумите, дължими или които ще бъдат дължими на предприятието; както и

в) замяна с друг продукт.

Б21 При отчитането на прехвърлянето на продукти с право на връщане (и за някои услуги, които се предоставят с уговорка за възстановяване), предприятието признава всички от следните:

а) приходи за прехвърлени продуктите в размер на стойността на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право (следователно приходът не се признава за продуктите, които се очаква да бъдат върнати);

▼**M52**

б) задължение за възстановяване; както и

в) актив (и съответна корекция на стойността на продажбите) за правото на предприятието да получи продуктите обратно от клиента при удовлетворяване на задължението за възстановяване.

Б22 Обещанието на предприятието да има готовност да приеме върнат продукт по време на периода, през който стоката може да бъде върната, не се отчита като задължение за изпълнение в допълнение към задължението за възстановяване.

Б23 Предприятието прилага изискванията на параграфи 47—72 (включително изискванията за приблизителни оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения, в параграфи 56—58) при определяне на размера на възнаграждението, на което предприятието очаква да има право (т.е. с изключение на продуктите, които се очаква да бъдат върнати). За всички получени (или подлежащи на получаване) суми, на които предприятието не очаква да има право, предприятието не признава приход, когато прехвърля продукти на клиенти, но признава тези получени (или подлежащи на получаване) суми като задължение за възстановяване. Впоследствие, в края на всеки отчетен период, предприятието актуализира своята оценка за сумите, на които очаква да имат право в замяна на прехвърлените продукти, и прави съответната промяна в цената на сделката и, следователно, в сумата на признатия приход.

Б24 Предприятието актуализира оценката на задължението за възстановяването в края на всеки отчетен период с цел да отрази промени в очакванията относно размера на възстановяванията. Предприятието признава съответните корекции като приход (или намаление на приходите).

Б25 Актив, признат за право на предприятието да получи продуктите обратно от клиента при удовлетворяване на задължението за възстановяване, се оценява първоначално чрез позоваване на предишната балансова стойност на продукта (например материални запаси) минус очакваните разходи за възстановяването на тези продукти (включително евентуално намаление на стойността на върнати продукти за предприятието). В края на всеки отчетен период предприятието актуализира оценката на актива, свързана с промени в очакванията относно обема на върнатите продукти. Предприятието представя актива отделно от задължението за възстановяване.

Б26 Замяна от страна на клиентите на един продукт с друг продукт от същия вид, качество, състояние и цена (например замяната на един цвят или размер за друг) не се счита за приход за целите на прилагането на настоящия стандарт.

Б27 Договори, съгласно които клиентът може да върне дефектен продукт в замяна на функциониращ продукт, се оценяват в съответствие с насоките за гаранции в параграфи Б28 — Б33.

▼**M52**

Гаранции

Б28 В общия случай предприятието предоставя (в съответствие с договора, законодателството или своите обичайни търговски практики) гаранция във връзка с продажбата на продукт (стока или услуга). Естеството на гаранцията може да варира значително в отделните отрасли и договори. Някои гаранции предоставят на клиента увереност, че съответният продукт ще функционира според очакванията на страните, защото продуктът съответства на уговорените в договора спецификации. Други гаранции предоставят на клиента услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации.

Б29 Ако даден клиент има опцията да закупи отделно гаранция (например, когато гаранцията е договорена отделно и има отделна цена), гаранцията е отделна услуга, тъй като предприятието обещава да предостави услугата на клиента в допълнение към продукта с функционалните характеристики, описани в договора. При тези обстоятелства предприятието отчита обещаната гаранция като задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 22—30 и разпределя част от цената на сделката към това задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 73—86.

Б30 Ако клиентът не разполага с възможността да закупи отделно гаранцията, предприятието отчита гаранцията в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*, освен ако обещаната гаранция или част от обещаната гаранция предоставя на клиента услуга, в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации.

Б31 При оценката дали гаранция предоставя на клиент услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации, предприятието разглежда фактори като:

а) дали гаранцията се изисква по закон — ако предприятието е задължено по закон да предостави гаранция, наличието на такова законодателно изискване показва, че обещаната гаранция не представлява задължение за изпълнение, тъй като тези изисквания обикновено съществуват, за да защитят клиентите от риска да закупят дефектен продукт;

б) срокът на гаранционното покритие — колкото по-дълъг е този срок, толкова по-вероятно е обещаната гаранция да е задължение за изпълнение, защото е по-голяма вероятността да предоставя услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации;

в) естеството на задачите, които предприятието обещава да изпълнява — ако е необходимо предприятието да изпълнява конкретни задачи, за да предостави увереност, че даден продукт съответства на уговорените в договора спецификации (например услуга за обратно изпращане на дефектен продукт), тогава тези задачи вероятно не водят до задължение за изпълнение.

▼M52

Б32 Ако гаранция или част от гаранция предоставя на клиент услуга в допълнение към увереността, че продуктът съответства на уговорените в договора спецификации, обещаната услуга представлява задължение за изпълнение. Следователно предприятието разпределя цената на сделката между продукта и услугата. Ако предприятието обещава както гаранция за увереност, така и гаранция за услугата, но не може да ги отчита отделно, предприятието отчита и двете гаранции заедно като едно задължение за изпълнение.

Б33 Закон, по силата на който предприятието трябва да плати обезщетение, ако продуктите му причинят вреди или щети, не поражда задължение за изпълнение. Например, ако даден производител може да продава продукти в юрисдикция, в която съгласно законодателството той носи отговорност за всякакви щети (например върху лична собственост), които биха могли да бъдат причинени при използването по предназначение на продукта от клиента. По същия начин обещанието на предприятието да обезщети клиента за задълженията и щети, произтичащи от искове във връзка с патент, авторско право, търговска марка или друго нарушение от продуктите на предприятието, не води до възникване на задължение за изпълнение. Предприятието отчита такива задължения в съответствие с МСС 37.

Възнаграждение на принципал спрямо възнаграждение на агент

▼M54

Б34 Когато друга страна участва в предоставянето на стоки или услуги на клиент, предприятието определя дали естеството на неговото обещание е задължение за изпълнение, свързано с предоставяне на конкретните стоки или услуги (т.е. предприятието е принципал), или с уреждане тези стоки или услуги да бъдат предоставени от другата страна (т.е. предприятието е агент). Предприятието определя дали е принципал или агент за всяка конкретна стока или услуга, обещана на клиента. Конкретната стока или услуга е отделна стока или услуга (или обособена съвкупност от стоки или услуги), която следва да се предостави на клиента (вж. параграфи 27—30). Ако даден договор с клиент включва повече от една конкретна стока или услуга, предприятието може да бъде принципал за определени стоки или услуги и агент за други стоки или услуги.

Б34А За да определи естеството на своето обещание (както е описано в параграф Б34), предприятието следва:

а) да определи конкретните стоки или услуги, които трябва да бъдат предоставени на клиента (например право по отношение на стока или услуга, която да се предостави от друга страна (вж. параграф 26); както и

б) да прецени дали то контролира (както е описано в параграф 33) всяка конкретна стока или услуга преди прехвърлянето ѝ на клиента.

Б35 Предприятието е принципал, ако контролира конкретната стока или услуга преди прехвърлянето ѝ на клиента. Въпреки това, предприятието не контролира непременно дадената стока или услуга, ако получи правото на собственост върху тази стока само временно преди правото на собственост да бъде прехвърлено на клиента. Предприятие, което е принципал, може да удовлетвори задължението си да предостави конкретната стока или услуга самостоятелно или като ангажира друга страна (например подизпълнител), която от негово име да удовлетвори всички или част от задълженията му за изпълнение.

▼**M54**

Б35А Когато друга страна участва в предоставянето на стоки или услуги на клиент, предприятието, което е принципал, получава контрол върху всяко едно от следните:

а) стока или друг актив на другата страна, които то впоследствие прехвърля на клиента;

б) право по отношение на дадена услуга, която трябва да бъде извършена от другата страна, която на свой ред дава на предприятието възможност да направлява действията ѝ при предоставянето на услугата на клиента от името на предприятието;

в) стока или услуга на другата страна, които то впоследствие съчетава с други стоки или услуги при предоставянето на конкретната стока или услуга на клиента. Например, ако предприятието предоставя съществена услуга по обединяване на стоки или услуги (вж. параграф 29, буква а), предоставени от друга страна, под формата на конкретната стока или услуга, за която клиентът е сключил договора, то контролира конкретната стока или услуга, преди тя да бъде прехвърлена на клиента. Това е така, защото предприятието първо получава контрол върху суровината за конкретната стока или услуга (която включва в себе си стоки или услуги от други страни) и насочва използването им с цел създаване на общ продукт, който представлява конкретната стока или услуга.

Б35Б Когато (или доколкото) предприятието, което е принципал, удовлетворява задължение за изпълнение, то признава приход като брутния размер на възнаграждението, на което очаква да има право в замяна на прехвърлената конкретна стока или услуга.

Б36 Предприятието е агент, ако задължението му за изпълнение е да уреди предоставянето на конкретната стока или услуга от друга страна. Предприятие, което е агент, не контролира конкретната стока или услуга, предоставена от друга страна преди тази стока или услуга да бъде прехвърлена на клиента. Когато (или доколкото) предприятието, което е агент, удовлетворява задължение за изпълнение, то признава приход в размер на таксата или комисионата, на които очаква да има право в замяна на това, че е уредило конкретните стоки или услуги да бъдат предоставени от другата страна. Таксата или комисионата на предприятието може да бъде нетният размер на възнаграждението, който предприятието запазва след като заплати на другата страна възнаграждението, получено в замяна на стоките или услугите, които трябва да бъдат предоставени от тази страна.

Б37 Обстоятелствата, показващи, че предприятието контролира конкретната стока или услуга, преди тя да бъде прехвърлена на клиента (и следователно е принципал (вж. параграф Б35), включват, но не се ограничават до следното:

а) предприятието носи основната отговорност за изпълнението на обещанието за предоставяне на конкретната стока или услуга. Това обикновено включва отговорността по отношение на приемливостта на конкретната стока или услуга (например, основната отговорност за това стоката или услугата да отговаря на спецификациите на клиента). Ако предприятието носи основната отговорност за изпълнението на обещанието за предоставяне на конкретната стока или услуга, това може да означава, че другата страна, участваща в предоставянето на стоката или услугата, действа от негово име.

▼M54

б) има риск за материалните запаси на предприятието преди конкретната стока или услуга да бъде прехвърлена на клиента или след прехвърлянето на контрола на клиента (например ако клиентът има право на връщане). Ако предприятието например получи или се ангажира да получи конкретната стока или услуга преди сключването на договора с клиента, това може да означава, че то може да ръководи използването и по същество да получи всички останали ползи от стоката или услугата, преди тя да бъде прехвърлена на клиента.

в) предприятието има свобода на преценка при определянето на цената на конкретната стока или услуга. Определянето на цената, която клиентът плаща за конкретната стока или услуга, може да означава, че предприятието може да ръководи използването на стоката или услугата и по същество да получи всички останали ползи. В някои случаи обаче право на преценка при определянето на цените може да има агентът. Агентът например може да определя цените с известна гъвкавост, за да генерира допълнителни приходи от своята услуга, чрез която урежда стоки или услуги да бъдат предоставени на клиентите от други страни.

Б37А Обстоятелствата по параграф Б37 могат да имат отношение към преценката относно контрола в по-голяма или в по-малка степен в зависимост от естеството на конкретната стока или услуга и условията по договора. Освен това при различните договори те могат да имат различна тежест.

В38 Ако друго предприятие поеме задължения за изпълнение, които има предприятието, както и неговите права по договора, така че предприятието вече да не е длъжно да удовлетвори задължението за изпълнение, свързано с прехвърлянето на клиента на конкретната стока или услуга (т.е. предприятието вече не действа в качеството си на принципал), предприятието не признава приход за това задължение за изпълнение. Вместо това предприятието преценява дали да признае приходите от удовлетворяване на задължението за изпълнение, свързано с получаването на договор за другата страна (т.е. дали предприятието действа като агент).

▼M52

Опции на клиента за допълнителни стоки или услуги

Б39 Опциите, които има клиентът за придобиване на допълнителни стоки или услуги безплатно или с отстъпка, могат да бъдат под различна форма, включително стимули за увеличаване на продажбите, натрупване на бонуси (или точки) за клиента, възможности за подновяване на договорите или други отстъпки за бъдещи стоки или услуги.

Б40 Ако в договор предприятието предоставя на клиента опцията да придобие допълнителни стоки или услуги, тази опция поражда задължение за изпълнение по договора само ако опцията осигурява материално право на клиента, което той не би получил, ако не сключи договора (например, норма на дисконтиране, която е в допълнение към гамата от отстъпки, които обикновено се дават за тези стоки или услуги за тази категория клиенти в този географски район или пазар). Ако опцията осигурява материално право на клиента, клиентът фактически плаща на предприятието предварително за бъдещите стоки или услуги и предприятието признава приходите, когато тези бъдещи стоки или услуги бъдат прехвърлени или когато срокът за упражняване на опцията изтече.

▼**M52**

Б41 Ако клиентът има опцията да получи допълнителна стока или услуга на цена, която отразява единичната продажна цена на стоката или услугата, тази опция не предоставя на клиента материално право, дори ако опцията може да бъде упражнена само със сключването на предишния договор. В тези случаи предприятието е направило пазарна оферта, която то отчита в съответствие с настоящия стандарт, едва когато клиентът упражни опцията да закупи допълнителните стоки или услуги.

Б42 Съгласно параграф 74 предприятието трябва да разпредели цената на сделката към задълженията за изпълнение въз основа на относителната единична продажна цена. Ако единичната продажна цена за опцията, позволяваща на клиента да придобие допълнителни стоки или услуги, не е пряко наблюдавана, предприятието я оценява приблизително. Приблизителната оценка отразява отстъпката, която клиентът би получил при упражняване на опцията, коригирана за всяко едно от следните условия:

а) всяка отстъпка, която клиентът може да получи без да упражни опцията; както и

б) вероятността от упражняване на опцията.

Б43 Ако клиентът има материално право да придобие бъдещи стоки или услуги и тези стоки или услуги са подобни на оригиналните стоки или услуги по договора и са предоставени в съответствие с условията на първоначалния договор, тогава предприятието може, като практическа алтернатива на приблизителното оценяване на единичната продажна цена на опцията, да разпредели цената на сделката към стоките или услугите, включени в опцията, чрез препратка към стоките или услугите, които се очаква да бъдат предоставени и съответстващото очаквано разглеждане. Обикновено тези видове опции са за подновяване на договор.

Неупражнени права на клиентите

Б44 В съответствие с параграф 106 при получаването на авансово плащане от клиент, предприятието признава пасив по договор в размер на авансовото плащане за задължението му за изпълнение, свързано с прехвърлянето или с готовността да прехвърли стоки или услуги в бъдеще. Предприятието отписва този пасив по договор (и признава приход), когато прехвърли тези стоки или услуги и следователно удовлетворява задължението си за изпълнение.

Б45 Авансово плащане на предприятието от страна на клиента, което не подлежи на възстановяване, поражда за клиента правото да получи стока или услуга в бъдеще (и задължава предприятието да има готовност да прехвърли дадена стока или услуга). Клиентите обаче може да не упражняват всички свои договорни права. Тези неупражнени права често се наричат „непредявена претенция“.

Б46 Ако предприятието очаква да има право на сума за непредявена претенция във връзка с пасив по договор, предприятието признава очакваната сума за непредявена претенция като приход, пропорционално на схемите на права, упражнявани от клиента. Ако предприятието не очаква да има право на сума за непредявена претенция, то признава очакваната сума за непредявена претенция като приход, когато вероятността клиентът да упражни останалите си права стане незначителна. При определяне на това дали предприятието очаква да има право на сума за непредявена претенция, предприятието взема предвид изискванията в параграфи 56—58 относно приблизителните оценки на променливото възнаграждение, съдържащи ограничения.

▼M52

Б47 Предприятието признава пасив (а не приход) за получено възнаграждение, което се дължи на неупражнените права на клиент, който предприятието е задължено да прехвърли на друга страна, например държавен субект, в съответствие с приложимото законодателство в областта на собствеността, за която не е предявен иск.

Авансови такси, неподлежащи на възстановяване (и някои свързани с тях разходи)

Б48 При някои договори предприятието начислява на клиента към влизането в сила на договора или около тази дата авансова такса, която не подлежи на възстановяване. Примерите включват такси по договори за членство в спортни клубове, такси за активиране на телекомуникационни договори, такси за включване при някои договори за услуги и първоначални такси при някои договори за доставка.

Б49 За да установи задължения за изпълнение в такива договори, предприятието преценява дали таксата е свързана с прехвърлянето на обещаната стока или услуга. В много случаи, макар че авансовата такса, която не подлежи на възстановяване, е свързана с дейност, която предприятието е длъжно да извършва към или около момента на влизане в сила на договора, за да изпълни договора, тази дейност не води до прехвърляне на обещаната стока или услуга към клиента (вж. параграф 25). Вместо това, авансовата такса е авансово плащане за бъдещи стоки или услуги и следователно ще бъде призната като приход, когато тези бъдещи стоки и услуги бъдат предоставени. Срокът за признаване на приходите ще се удължи след първоначалния срок по договора, ако предприятието дава на клиента опция за подновяване на договора и тази опция поражда за клиента материалното право, описано в параграф Б40.

Б50 Ако авансовата такса, която не подлежи на възстановяване, се отнася за стока или услуга, предприятието оценява дали да отчете стоката или услугата като отделно задължение за изпълнение в съответствие с параграфи 22—30.

Б51 Предприятието може да начислява авансова такса, неподлежаща на възстановяване, отчасти като компенсация за разходи, направени при изготвянето на договор (или други административни задачи, както е описано в параграф 25). Ако тези дейности по изготвянето на договора не удовлетворяват задължение за изпълнение, предприятието не взема под внимание тези дейности (и свързаните с това разходи), когато измерва напредъка в съответствие с параграф Б19. Това е така, тъй като разходите, свързани с дейности по изготвянето на договора, не отразяват прехвърлянето на услуги на клиента. Предприятието оценява дали разходите, направени във връзка с дейности по изготвяне на договор, са довели до възникването на актив, което се признава в съответствие с параграф 95.

Лицензиране

▼M54

Б52 С лиценза се създават права на клиента по отношение на интелектуалната собственост на предприятието. Лицензите за интелектуална собственост могат да включват, но не са ограничават до, лицензи за всяко от следните:

а) софтуер и технология;

б) игрални филми, музика и други форми на медии и развлечения;

в) франчайзи; както и

г) патенти, търговски марки и авторски права.

▼**M54**

Б53 В допълнение към обещанието за предоставяне на лиценз (или лицензи) на клиента, предприятието може също да обещае да прехвърли на клиента други стоки или услуги. Тези обещания могат да бъдат изрично посочени в договора или да се подразбират от обичайната стопанска практика на предприятието, от публикувани политики или конкретни декларации (вж. параграф 24). Както и при други видове договори, когато договор с клиент включва обещание за предоставяне на лиценз (или лицензи), в допълнение към други обещани стоки или услуги, предприятието прилага параграфи 22—30, за да установи всяко от задълженията за изпълнение по договора.

▼**M52**

Б54 Ако обещанието за предоставяне на лиценз не е отделено от другите обещани по договора стоки или услуги в съответствие с параграфи 26—30, предприятието отчита обещанието за предоставяне на лиценз и тези други обещани стоки или услуги заедно като едно задължение за изпълнение. Примери на лицензии, които не са отделени от други стоки или услуги, обещани в договора, включват следното:

а) лиценз, който представлява компонент от материална стока и е неразделна част от функционалността на стоката; както и

б) лиценз, от който клиентът може да се възползва само във връзка със свързана услуга (например онлайн услуга, предоставена от предприятието, която чрез издаването на лиценза позволява на клиента достъп до съдържание).

Б55 Ако лицензът не е отделен, предприятието прилага параграфи 31—38, за да определи дали задължението за изпълнение (което включва обещания лиценз) е задължение за изпълнение, удовлетворявано с течение на времето или в определен момент.

Б56 Ако обещанието за предоставяне на лиценз е отделено от другите обещани стоки или услуги по договора и следователно обещанието за предоставяне на лиценз представлява отделно задължение за изпълнение, предприятието определя дали лицензът е прехвърлен на клиента в определен момент или с течение на времето. При това определяне предприятието взема предвид дали естеството на даденото от предприятието обещание да предостави лиценз на даден клиент е обещание за предоставяне на клиента на едно от следните две права:

а) право на достъп до интелектуалната собственост на предприятието, както съществува през срока на лиценза; или

б) право на използване на интелектуалната собственост на предприятието, както съществува в момента, в който е предоставен лицензът.

Определяне на естеството на даденото от предприятието обещание

▼**M54**

Б57 [Заличен]

Б58 Естеството на обещанието на предприятието при предоставянето на лиценз е обещание за предоставяне на право на достъп до интелектуалната собственост на предприятието, ако са изпълнени всички от следните критерии:

▼M54

а) договорът изисква или клиентът има основания да очаква, че предприятието ще предприеме дейности, които влияят значително на интелектуалната собственост, по отношение на която клиентът има права (вж. параграфи Б59 и Б59А);

б) правата, получени посредством лиценза, излагат пряко клиента на всякакви положителни или отрицателни последици от дейността на предприятието, посочени в параграф Б58, буква а); и

в) тези дейности не водят до прехвърляне на стока или услуга на клиента при извършването на тези дейности (вж. параграф 25).

▼M52

Б59 Фактори, които могат да сочат, че клиентът има основания да очаква, че предприятието ще предприеме дейности, които влияят значително върху интелектуалната собственост, включват структурата, обичайните стопански практики на предприятието, публикуваните политики или конкретни декларации. Въпреки че не е определящо, съществуването на общ икономически интерес (например свързано с продажба лицензионно възнаграждение) между предприятието и клиента, свързан с интелектуалната собственост, на която клиентът има права, може също да сочи, че клиентът има основания да очаква, че предприятието ще предприеме подобни действия.

▼M54

Б59А Дейността на предприятието оказва значително въздействие върху интелектуалната собственост, по отношение на която клиентът има права, когато:

а) се очаква тази дейност значително да промени формата (например разработката или съдържанието) или функционалността (например възможността за изпълнение на дадена функция или задача) на интелектуалната собственост; или

б) възможността на клиента да получи полза от интелектуалната собственост до голяма степен произтича от тази дейност или зависи от нея. Например ползата от дадена марка често произтича или зависи от текущата дейност на предприятието в подкрепа — или за запазване — на стойността на интелектуалната собственост.

Ако интелектуалната собственост, по отношение на която клиентът има права, се характеризира със съществена самостоятелна функционалност, тази функционалност е източник на значителна част от ползата от тази интелектуална собственост. Следователно възможността на клиента да получи полза от тази интелектуална собственост няма да бъде засегната значително от дейността на предприятието, освен ако дейността не променя значително формата и функционалността на интелектуалната собственост. Видовете интелектуална собственост, които често се характеризират със съществена самостоятелна функционалност, включват софтуер, биологични съставки или формули на лекарствени продукти, както и медийно съдържание в окончателен вид (например филми, телевизионни предавания и музикални записи).

▼M52

Б60 Ако са изпълнени критериите по параграф Б58, предприятието отчита обещанието да предостави лиценз като задължение за изпълнение, удовлетворено с течение на времето, тъй като клиентът едновременно ще получи и употреби ползата от дейността на предприятието, предоставящо достъп до своята интелектуална собственост при изпълнението на дейността (вж. параграф 35, буква а). Предприятието прилага параграфи 39—45, за да избере подходящ метод за измерване на постигнатия от него напредък към пълно удовлетворяване на задължението за изпълнение, свързано с предоставянето на достъп.

▼**M52**

Б61 Ако критериите в параграф Б58 не са изпълнени, естеството на обещанието на предприятието е да предостави право на ползване на интелектуалната собственост на предприятието, доколкото интелектуалната собственост съществува (като форма и функционалност) в момента, в който клиентът получава лиценза. Това означава, че клиентът може да ръководи използването на лиценза и да получава по същество всички останали ползи от него, към момента на прехвърляне на лиценза. Предприятието отчита обещанието за предоставяне на право на ползване на интелектуална собственост на предприятието като задължение за изпълнение, удовлетворено към определен момент във времето. Предприятието прилага параграф 38, за да определи момента, в който лицензът се прехвърля на клиента. Приходът от лиценз, който дава право за ползване на интелектуална собственост на предприятието, не може да бъде признат преди началото на периода, по време на който клиентът може да използва и употреби лиценза. Например, ако периодът за лиценз за софтуер започва преди предприятието да предостави (или по друг начин да осигури на разположение) на клиента код, който позволява на клиента незабавно да използва софтуера, предприятието не би признало приходите преди този код да бъде предаден (или предоставен на разположение по друг начин).

Б62 Предприятието не взема под внимание следните фактори при определяне дали даден лиценз осигурява право на достъп до интелектуалната собственост на предприятието или право за използване на интелектуалната собственост на предприятието:

а) времеви ограничения, географски регион или употреба — съгласно тези ограничения се определят по-скоро характеристиките на обещания лиценз, отколкото това дали предприятието удовлетворява задължението си в определен момент или с течение на времето;

б) гаранции, предоставени от предприятието, че то има валиден патент за интелектуалната собственост и че то ще защитава този патент от неразрешено използване — обещание за защита на патентното право не представлява задължение за изпълнение, тъй като актът на защита на патента защитава стойността на активите на интелектуалната собственост на предприятието и дава увереност на клиента, че прехвърленият лиценз отговаря на обещаните в договора спецификации.

Лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване

Б63 Независимо от изискванията на параграфи 56—59, предприятието признава приходите за лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, обещани в замяна на лиценз за интелектуална собственост, само когато (или като) настъпи по-късното от следните събития:

а) последваща продажба или използване; както и

б) задължението за изпълнение, към което са разпределени някои или всички от лицензионните възнаграждения, свързани с продажби и с използване, е било удовлетворено (или частично удовлетворено).

▼**M54**

Б63А Посоченото в параграф Б63 изискване за лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, се прилага, когато лицензионните възнаграждения се отнасят само до лиценз за интелектуална собственост или в много голяма степен са свързани с лиценз за интелектуална собственост (например лицензионните възнаграждения могат да са свързани в много голяма степен с лиценз за интелектуална собственост, когато предприятието има основания да очаква, че клиентът би приписал значително по-голяма стойност на лиценза, отколкото на другите стоки или услуги, за които се отнасят лицензионните възнаграждения).

▼**M54**

Б63Б Ако изискването в параграф Б63А е спазено, приходите от лицензионни възнаграждения, свързани с продажби и с използване, се признават изцяло в съответствие с параграф Б63. Ако изискването в параграф Б63А не е спазено, по отношение на лицензионните възнаграждения, свързани с продажби и с използване, се прилагат изискванията относно променливото възнаграждение, посочени в параграфи 50—59.

▼**M52**

Споразумения за обратно изкупуване

Б64 Споразумение за обратно изкупуване е договор, по който предприятието продава актив и обещава или има опцията (в същия договор или в друг договор) да изкупи обратно актива. Изкупеният обратно актив може да бъде активът, който първоначално е бил продаден на клиента, актив, който е по същество същият, или друг актив, от който първоначално продаденият актив е бил част.

Б65 Обикновено съществуват три вида споразумения за обратно изкупуване:

а) задължение на предприятието да изкупи обратно актива (форуърд);

б) право на предприятието да изкупи обратно актива (кол опция); както и

в) задължение на предприятието да изкупи обратно актива при искане от страна на клиента (пут опция).

Форуърд и кол опция

Б66 Ако предприятието има задължение или право да изкупи обратно актива (форуърд или кол опция), клиентът не получава контрол върху актива, тъй като клиентът е ограничен в способността да ръководи използването и да получава по същество всички останали ползи от актива, дори и клиентът да е влязъл във физическо владение на актива. Следователно предприятието отчита договора по един от следните начини:

а) договор за лизинг в съответствие с МСС 17 *Лизинг*, ако предприятието може или трябва да изкупи обратно актива, за сума, която е по-малка от първоначалната продажна цена на актива; или

б) споразумение за финансиране в съответствие с параграф Б68, ако предприятието може или трябва да изкупи обратно актива, за сума, която е равна или по-голяма от първоначалната продажна цена на актива.

Б67 При сравняване на цената на обратно изкупуване с продажната цена предприятието взема предвид стойността на парите във времето.

Б68 Ако споразумението за обратно изкупуване е споразумение за финансиране, предприятието продължава да признава актива, а също признава и финансов пасив за полученото от клиента възнаграждение. Предприятието признава разликата между размера на полученото от клиента възнаграждение и размера на възнаграждението, което трябва да бъде платено на клиента като лихва, ако е приложимо, като разходи по обработка или съхранение (например застраховка).

Б69 Ако опцията изтече, без да бъде използвана, предприятието отписва пасива и признава приходите.

▼**M52**

Пут опция

Б70 Ако предприятието има задължение да изкупи обратно актива при искане от страна на клиента (пут опция) на цена, която е по-ниска от първоначалната продажна цена на актива, предприятието преценява при влизането в сила на договора дали клиентът има значителен икономически стимул да упражни това право. Упражняването на това право от страна на клиента води до това, че клиентът действително плаща на предприятието възнаграждение за правото да ползва определен актив за определен период от време. Ето защо, ако клиентът има значителен икономически стимул да упражни това право, предприятието отчита споразумението като лизинг в съответствие с МСС 17.

Б71 За да определи дали клиентът има значителен икономически стимул да упражни правото си, предприятието взема под внимание различни фактори, включително съотношението на цената на обратно изкупуване с очакваната пазарна стойност на актива към датата на обратното изкупуване и времето до изтичането на това право. Например, ако цената на обратното изкупуване се очаква значително да надвишава пазарната стойност на актива, това може да показва, че клиентът има значителен икономически стимул да упражни пут опцията.

Б72 Ако клиентът няма значителен икономически стимул да упражни правото си при цена, която е по-ниска от първоначалната продажна цена на актива, предприятието отчита споразумението, все едно е продажба на продукт с право на връщане, както е описано в параграфи Б20— Б27.

Б73 Ако цената на обратното изкупуване на актива е равна или по-голяма от първоначалната продажна цена и е по-голяма от очакваната пазарна стойност на актива, договорът е всъщност споразумение за финансиране и следователно трябва да бъде отчитан, както е описано в параграф Б68.

Б74 Ако цената на обратното изкупуване на актива е равна или по-голяма от първоначалната продажна цена и е по-малка или равна на очакваната пазарна стойност на актива, и клиентът няма значителен икономически стимул да упражни правото си, тогава предприятието отчита споразумението, все едно е продажба на продукт с право на връщане, както е описано в параграфи Б20—Б27.

Б75 При сравняване на цената на обратно изкупуване с продажната цена предприятието взема предвид стойността на парите във времето.

Б76 Ако опцията изтече, без да бъде използвана, предприятието отписва пасива и признава приходите.

Договори за консигнация

Б77 Когато предприятието доставя продукт на друга страна (например продавач или дистрибутор), за да бъде продаден на крайни клиенти, предприятието оценява дали другата страна е получила контрол върху продукта към дадения момент. Продукт, който е доставен на друга страна, може да се държи на консигнация, ако другата страна не е получила контрол върху продукта. Съответно, предприятието не признава приходи при доставката на продукта на другата страна, ако доставеният продукт се държи на консигнация.

▼**M52**

Б78 Признаци, че дадено споразумение е договор за консигнация, включват, но не се ограничават до следните:

а) продуктът се контролира от предприятието до настъпването на определено събитие, като например продажбата на продукта на клиент на търговеца или до изтичане на определен срок;

б) предприятието е в състояние да изиска връщането на продукта или да го прехвърли на трета страна (например друг търговец); както и

в) търговецът няма безусловно задължение да плати за продукта (въпреки че може да бъде задължен да плати депозит).

Договорености за фактуриране и задържане

Б79 Договореност за фактуриране и задържане е договор, по силата на който предприятието издава фактура на клиента за даден продукт, но предприятието запазва продукта във физическо владение, докато той не бъде прехвърлен на клиента в определен момент в бъдеще. Например, клиент може да поиска от предприятието да сключи такъв договор с него поради липсата на пространство за съхраняване на продукта или поради закъснения в производствения график на клиента.

Б80 Предприятието определя кога е удовлетворило задължението си за изпълнение да прехвърли продукта, като оцени кога даден клиент получава контрол върху този продукт (вж. параграф 38). При някои договори контролът се предава или когато продуктът е доставен на клиента на място, или когато продуктът е изпратен, в зависимост от условията на договора (включително условия за доставка и изпращане). Въпреки това, при някои договори клиентът може да получи контрол върху даден продукт, дори ако продуктът остане във физическото владение на предприятието. В този случай клиентът може да ръководи използването на продукта и да получава по същество всички останали ползи от него, въпреки че е решил да не упражни правото си да встъпи във физическо владение на този продукт. Следователно предприятието не контролира продукта. Вместо това, предприятието предоставя на клиента попечителски услуги над активите на клиента.

Б81 В допълнение към прилагането на изискванията в параграф 38, за да може клиент да придобие контрол върху даден продукт при договорености за фактуриране и задържане, трябва да бъдат изпълнени всички от следните критерии:

а) основанието за договореност за фактуриране и задържане трябва да бъде съществен (например договореността е по искане на клиент);

б) продуктът трябва да бъде идентифициран отделно като принадлежащ на клиента;

в) продуктът понастоящем трябва да бъде готов за физическо прехвърляне на клиента; както и

г) предприятието не може да бъде в състояние да използва стоката или да я насочва към друг клиент.

▼M52

Б82 Ако предприятието признава приходи от продажбата на продукт при договореност за фактуриране и задържане, предприятието преценява дали има оставащи задължения за изпълнение (например за попечителски услуги) в съответствие с параграфи 22—30, към които предприятието отнася част от цената на сделката в съответствие с параграфи 73—86.

Приемане от страна на клиента

Б83 В съответствие с параграф 38, буква д), приемането от страна на клиента на актив може да е признак, че клиентът е получил контрол върху актива. Клаузите за приемане на актива от клиента позволяват на клиента да се откаже от договора или да изиска от предприятието да предприеме коригиращи действия, ако стоката или услугата не отговаря на договорените спецификации. Предприятието взема предвид подобни клаузи, когато преценява в кой момент клиентът получава контрол върху стоката или услугата.

Б84 Ако предприятието може обективно да определи, че контролът върху стоката или услугата е бил прехвърлен на клиента в съответствие с уговорените в договора спецификации, то тогава приемането на актива от клиента е формалност, която не засяга определения от предприятието момент, в който клиентът е получил контрол върху стоката или услугата. Например, ако клаузата за приемането на актива от клиента се основава на изпълнението на конкретни характеристики относно размера и теглото, предприятието би било в състояние да установи дали тези критерии са били изпълнен, преди да получи потвърждение за приемането на актива от клиента. Опитът на предприятието с договори за подобни стоки или услуги може да представи доказателства, че стока или услуга, предоставена на клиента, е в съответствие с уговорените в договора спецификации. Ако приходът се признава преди приемането на актива от клиента, предприятието все пак трябва да вземе предвид дали съществуват оставащи задължения за изпълнение (например монтаж на оборудване) и да прецени дали да ги отчита отделно.

Б85 Ако обаче предприятието не може обективно да определи дали стоката или услугата, предоставени на клиента, е в съответствие с уговорените в договора спецификации, тогава то не би могло да заключи, че клиентът е получил контрол, докато предприятието не получи потвърждение за приемането на актива от клиента. Това е така, тъй като при тези обстоятелства предприятието не може да определи, дали клиентът може да ръководи използването на стоката или услугата и да получава по същество всички останали ползи от нея.

Б86 Ако предприятието доставя продукти на клиент за извършване на опити или на оценка и клиентът не е задължен да плати каквото и да било възнаграждение до изтичане на пробния период, контролът върху продукта не е прехвърлен на клиента, докато клиентът не приеме продукта или докато не изтече пробният период.

Оповестяване на разбивка на приходите

Б87 Съгласно параграф 114 предприятието трябва да предостави разбивка на приходите от договори с клиенти по категории, които показват по какъв начин икономическите фактори влияят на естеството, размера, времевите параметри и несигурността на приходите и паричните потоци. Следователно в зависимост от

▼**M52**

фактите и обстоятелствата, които имат отношение към договорите на предприятието с клиенти, се определя колко подробна да е разбивката на приходите на предприятието за целите на това оповестяване. Възможно е някои предприятия да трябва да използват повече от един вид категории, за да постигнат целта в параграф 114 за разбивката на приходите. Други предприятия може да постигнат целта, като използват само един вид категория за разбивка на приходите.

Б88 При избора на вид категория (или категории) за разбивката на приходите, предприятието взема предвид как информацията за приходите на предприятието е била представена за други цели, включително всички от следните:

а) оповестявания, представени извън финансовите отчети (например в съобщения за печалбата, годишни доклади, презентации за инвеститорите);

б) информация, редовно преглеждана от ръководителя, вземащ главните оперативни решения, с оглед оценка на финансовите резултати от дейността на оперативните сегменти; както и

в) друга информация, която е подобна на вида информация, посочена в параграф Б88, букви а) и б) и която се използва от предприятието или от ползвателите на финансовите отчети на предприятието да оценяват финансовите резултати на предприятието или да вземат решения за разпределяне на ресурсите.

Б89 Примери на категориите, които може да бъдат подходящи, включват, но не са ограничават до следните:

а) вид стока или услуга (например основни продуктови линии);

б) географски регион (например държава или регион);

в) пазар или вид клиент (например правителствени и неправителствени клиенти);

г) вид на договора (например договори с фиксирани цени и договори за време и материали);

д) срок на договора (например краткосрочни и дългосрочни договори);

е) срокове за прехвърлянето на стоките или услугите (например приходи от стоки или услуги, които се прехвърлят на клиентите в определен момент, и приходи от стоки или услуги, прехвърляни с течение на времето); както и

ж) канали за продажба (например стоки, продавани директно на клиенти, и стоки, продавани чрез посредници).

▼M52

Допълнение В

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение е неделима част от стандарта и е със същата правна сила като останалите части на стандарта.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

B1 Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M54

B1Б С Разясненията към МСФО 15 „Приходи от договори с клиенти“, издадени през април 2016 г., бяха изменени параграфи 26, 27, 29, Б1, Б34 — Б38, Б52 — Б53, Б58, В2, В5 и В7, бе заличен параграф Б57 и бяха добавени параграфи Б34А, Б35А, Б35Б, Б37А, Б59А, Б63А, Б63Б, В7А и В8А. Предприятието прилага тези изменения за годишните отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието ги прилага за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M52

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

▼M54

B2 За целите на преходните разпоредби в параграфи B3 — B8A:

а) датата на първоначално прилагане е началото на отчетния период, в който предприятието прилага за първи път настоящия стандарт; и

б) изпълнен договор е договор, по който предприятието е прехвърлило всички стоки или услуги, определени в съответствие с МСС 11 *Договори за строителство*, МСС 18 *Приходи* и свързаните с тях тълкувания.

▼M52

B3 Предприятието прилага настоящия стандарт по един от следните два метода:

а) със задна дата за всеки предходен отчетен период, представен в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, за който се прилагат практически целесъобразните мерки по параграф B5; или

б) със задна дата с кумулативния ефект от първоначално прилагане на настоящия стандарт, признат към датата на първоначалното прилагане в съответствие с параграфи B7—B8.

B4 Без да се засягат изискванията на параграф 28 от МСС 8, когато настоящият стандарт се прилага за първи път, предприятието представя само количествената информация, изисквана съгласно параграф 28, буква е) от МСС 8, за годишния период, непосредствено предхождащ първия годишен период, за който се прилага настоящият стандарт („непосредствено предхождащия период“), и само ако предприятието прилага настоящия стандарт със задна дата в съответствие с параграф B3, буква а). Предприятието може също, но не е задължено, да представи тази информация за текущия период или за по-ранни сравнителни периоди.

▼M54

B5 Предприятието може да използва една или повече от следните практически целесъобразни мерки, когато прилага настоящия стандарт със задна дата в съответствие с параграф B3, буква а):

а) за изпълнени договори предприятието не трябва да преизчислява договори, които:

i) започват и завършват в рамките на един и същи годишен отчетен период; или

ii) са изпълнени договори към началото на най-ранния представен период.

б) за изпълнени договори с променливо възнаграждение предприятието може да използва цената на сделката към датата, на която договорът е бил изпълнен, вместо да оценява приблизително размерите на променливото възнаграждение през сравнителните отчетни периоди;

в) за договори, които са били променени преди началото на най-ранния представен период, предприятието не трябва да преизчислява със задна дата договора по отношение на промените в него, направени в съответствие с параграфи 20—21. Вместо това, предприятието отразява съвкупното въздействие на всички промени, възникнали преди началото на най-ранния представен период, в следните случаи:

i) при установяване на удовлетворените и неудовлетворените задължения за изпълнение;

ii) при определяне на цената на сделката; както и

iii) при разпределяне на цената на сделката по отношение на удовлетворените и неудовлетворените задължения за изпълнение.

г) за всички отчетни периоди, представени преди датата на първоначалното прилагане, предприятието не е необходимо да оповестява частта от цената на сделката, разпределена към оставащите задължения за изпълнение, и обяснение на това, когато предприятието очаква да признае тази сума като приходи (вж. параграф 120).

▼M52

B6 За всяка практически целесъобразна мярка по параграф B5, която предприятието използва, предприятието прилага тази практическа целесъобразна мярка последователно към всички договори в рамките на всички представени отчетни периоди. Освен това предприятието оповестява всяко от следните:

а) използваните практически целесъобразни мерки; както и

б) доколкото това е възможно, качествена оценка на очакваните последици от прилагането на всяка от тези мерки.

▼M54

B7 Ако предприятието избере да прилага настоящия стандарт със задна дата в съответствие с параграф B3, буква б) предприятието признава кумулативния ефект от първоначалното прилагане на настоящия стандарт като корекция на началното салдо на неразпределената печалба (или друг компонент на собствения капитал, по целесъобразност) за годишния отчетен период, който включва датата на първоначално прилагане. Съгласно този преходен метод предприятието може да избере да прилага настоящия стандарт със задна дата само за договори, които не са изпълнени договори към датата на първоначалното прилагане (например 1 януари 2018 г. за предприятие, в което за край на годината се взема 31 декември).

▼**M54**

B7A Предприятие, което прилага настоящия стандарт със задна дата в съответствие с параграф B3, буква б), може също така да използва практически целесъобразната мярка по параграф B5, буква в), съответно:

а) или за всички промени на договора, възникнали преди началото на най-ранния представен период, или

б) за всички промени на договора, възникнали преди датата на първоначалното прилагане.

Ако предприятието прилага тази практически целесъобразна мярка, то я прилага последователно за всички договори и оповестява информацията, изисквана от параграф B6.

▼**M52**

B8 За отчетни периоди, които включват датата на първоначалното прилагане, предприятието прави следните допълнителни оповестявания, ако настоящият стандарт се прилага със задна дата в съответствие с параграф B3, буква б):

а) сумата, с която всяка статия на финансовите отчети е засегната в текущия отчетен период от прилагането на настоящия стандарт в сравнение с МСС 11, МСС 18 и свързаните с това тълкувания, които са били в сила преди промяната; както и

б) обяснение на причините за значителни промени, определени в параграф B8, буква а).

▼**M54**

B8A Предприятието прилага *Разясненията към МСФО 15* (вж. параграф B1Б) със задна дата в съответствие с МСС 8. Когато прилага измененията със задна дата, предприятието ги прилага, както ако те биха били включени в МСФО 15 към датата на първоначалното прилагане. Следователно предприятието не прилага тези изменения за отчетните периоди и за договорите, за които изискванията на МСФО 15 не се прилагат в съответствие с параграфи B2 — B8. Например, ако предприятието прилага МСФО 15 в съответствие с параграф B3, буква б) само за договори, които не са изпълнени договори към датата на първоначалното прилагане, то не преизчислява изпълнените договори към датата на първоначалното прилагане на МСФО 15 по отношение на последиците от тези изменения.

▼**M52**

Позовавания на МСФО 9

B9 Ако предприятието прилага настоящия стандарт, но все още не прилага МСФО 9 *Финансови инструменти*, всяко позоваване в настоящия стандарт на МСФО 9 се чете като позоваване на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ СТАНДАРТИ

B10 Настоящият стандарт има предимство пред следните стандарти:

а) МСС 11 *Договори за строителство*;

б) МСС 18 *Приходи*;

в) КРМСФО 13 *Програми за лоялност на клиенти*;

г) КРМСФО 15 *Споразумения за строителство на недвижим имот*

д) КРМСФО 18 *Прехвърляне на активи от клиенти*; както и

е) ПКР-31 *Приход — бартерни сделки, включващи рекламни услуги*

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 1

Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)

▼B

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 23 *Разходи по заеми*

— МСС 36 *Обезценка на активи* (както е преработен през 2004 г.)

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. Много предприятия имат задължения за демонтаж, преместване и възстановяване на имоти, машини и съоръжения. В настоящото разяснение тези задължения се наричат „задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения“. Съгласно МСС 16 себестойността на позиция от имоти, машини и съоръжения включва първоначалната приблизителна оценка на разходите за демонтаж и преместване на актива и възстановяване на площадката, на която е разположен, задължение за което предприятието поема при придобиването на актива или като последствие от използването на актива през определен период за цели различни от производството на материални запаси през този период. МСС 37 съдържа изисквания за оценяването на задълженията за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения. В настоящото разяснение се предоставят насоки за това как да се отчита ефектът от промените в оценяването на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения.

ОБХВАТ

2. Настоящото разяснение се прилага за промени в оценките на съществуващи задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения, които отговарят на следните две условия:

   а) признават се като част от себестойността на позиции от имоти, машини и съоръжения съгласно МСС 16; и

   б) признават се като задължение за провизия, съгласно МСС 37.

   Например задължение за извеждане от експлоатация, възстановяване или сходно с него задължение може да съществува за извеждане от експлоатация на машини, възстановяване на нанесените щети на околната среда в добивната промишленост или преместване на съоръжения.

ВЪПРОС

3. Настоящото разяснение се отнася за това, как трябва да се отчита ефектът от следните събития, които променят оценката на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения:

   а) промяна в приблизителната оценка на изходящия поток ресурси, съдържащи икономически ползи (например парични потоци), който е необходим за уреждане на задължението;

▼B

б) промяна в текущата дисконтова норма, базирана на пазара, както е определена в параграф 47 от МСС 37 (включително промени във времевата стойност на парите и специфичните за пасивите рискове); и

в) увеличение, което отразява времевия дисконтов фактор (което също се нарича дисконтиране).

КОНСЕНСУС

4. Промените в оценката на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения, които са възникнали в резултат от промени в приблизителната оценка на разположението във времето, сумата на изходящия поток ресурси, съдържащи необходимите за уреждането на задължението икономически ползи или промяната в дисконтовата норма, се отчитат съгласно параграфи 5—7, представени по-долу.

5. Ако съответният актив се оценява, като се използва моделът на себестойността:

а) в съответствие с буква б) промените в задължението се добавят към или се приспадат от себестойността на съответния актив през текущия период;

б) приспаднатата сума от себестойността на актива не надвишава неговата балансова стойност. Ако дадено намаление на задължението надвиши балансовата стойност на актива, остатъкът се признава незабавно в печалбата или загубата;

в) ако корекцията води до добавяне към себестойността на актива, предприятието обсъжда дали това е индикация, че новата балансова стойност на актива може да не е напълно възстановима. Ако има такава индикация, предприятието тества актива за обезценка, като прави приблизителна оценка на неговата възстановима сума и отчита всички загуби от обезценка съгласно МСС 36.

6. Ако съответният актив се оценява, като се използва моделът на преоценка:

а) промените в задължението променят преоценъчния излишък или дефицит, които преди това са признати за този актив, така че:

►M5 i) намаление на задължението трябва (съгласно параграф б)) да се признае в друг всеобхватен доход и да увеличи преоценъчния излишък в рамките на собствения капитал, ◄ освен ако не се признава в печалбата или загубата доколкото възстановява обратно преоценъчен дефицит на актива, който преди това е бил признат в печалбата или загубата;

►M5 ii) увеличение на задължението се признава в печалбата или загубата, освен когато се признае в друг всеобхватен доход и намали преоценъчния излишък в рамките на собствения капитал ◄, до степента на всяко кредитно салдо на преоценъчния излишък във връзка с този актив;

б) в случай че намалението на задължението надвишава балансовата стойност, която е щяла да бъде призната, ако активът е бил оценен по модела на себестойността, остатъкът от намалението винаги се признава в печалбата или загубата.

▼B

в) промяната в задължението е индикация, че може да се наложи активът да бъде преоценен, така че балансовата стойност да не се различава съществено от тази, която е щяла да бъде определена при използването на справедливата стойност към датата на счетоводния ►M5 отчет за финансовото състояние ◄. ►M5 Всяка такава преоценка трябва да се взема предвид при определяне на сумите, които да се признаят в печалбата или загубата или друг всеобхватен доход съгласно а). Ако е необходима преоценка, всички активи от тази група трябва да се преоценят. ◄

▼M5

г) МСС 1 изисква оповестяване в отчета за всеобхватния доход на всеки компонент на друг всеобхватен доход или разход. За да се спази това изискване промяната в преоценъчния излишък, възникваща от промяна в задължението, се идентифицира отделно и се оповестява като такава.

▼B

7. Коригираната амортизируема сума на актива се амортизира през полезния му живот. Поради това, след като е изтекъл срокът на полезния живот на съответния актив, всички последващи промени в задължението трябва да се признават в печалбата или загубата в момента на тяхното възникване. Това се прилага съгласно модела на себестойността и модела на преоценка.

▼M1

8 Периодичното разгръщане на дисконта се признава в печалбата или загубата като финансов разход при неговото възникване. Не е позволена капитализация съгласно МСС 23.

▼B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

9. Предприятието прилага настоящото разяснение за периоди, започващи на или след 1 септември 2004 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 септември 2004 г., то оповестява този факт.

▼M5

9А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 6. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼B

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

10. Промените в счетоводната политика се отчитат съгласно изискванията на МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* ([1]).

([1]) Ако дадено предприятие прилага настоящото разяснение за период, който започва преди 1 януари 2005 г., то спазва изискванията на предишната версия на МСС 8, озаглавена „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, освен ако не прилага преработената версия на настоящия стандарт за този по-ранен период.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 2

Дялове на членове в кооперации и сходни инструменти

ПРЕПРАТКИ

— МСС 32 *Финансови инструменти:оповестяване и представяне* (както е преработен през 2003 г.). ([1])

▼M53

———————

— МСФО 9 *Финансови инструменти*

▼M33

— МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*

▼B

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1. Кооперациите и другите подобни предприятия са сформирани от групи лица за постигане на общи икономически или социални потребности. Националното законодателство обикновено дефинира кооперацията като общество, чийто стремеж е да насърчи икономическия напредък на своите членове чрез съвместни бизнес операции (принципът „помогни си сам“). Дяловете на членовете в кооперацията често се характеризират като дялове на членовете, единици или други подобни и са наричани по-долу „дялове на членове“.

2. МСС 32 установява принципи за класификацията на финансови инструменти като финансови пасиви или собствен капитал. В частност, тези принципи се прилагат към класификацията на инструменти с право на връщане, което позволява на притежателя да предостави тези инструменти на емитента срещу парични средства или друг финансов инструмент. Прилагането на тези принципи към дяловете на членовете в кооперации и сходни инструменти е трудно. Някои от членовете на Съвета за Международни счетоводни стандарти поискаха помощ, за да разберат как се прилагат принципите на МСС 32 към дялове на членовете и сходни инструменти, които имат определени характеристики, и обстоятелствата, при които тези характеристики се отразяват върху класификацията на задълженията или собствения капитал.

ОБХВАТ

3. Настоящото разяснение се прилага към финансови инструменти в рамките на обхвата на МСС 32, включително финансови инструменти, издадени на членове на кооперативни предприятия, които доказват дела на собственост на члена в предприятието. Настоящото разяснение не се прилага по отношение на финансови инструменти, които ще бъдат, или могат да бъдат уредени в собствени капиталови инструменти на предприятието.

ВЪПРОС

4. Много финансови инструменти, включително дялове на персонала, имат характеристики на собствен капитал, включително права на глас и права за участие в разпределението на дивидентите. Някои финансови инструменти предоставят на притежателя им правото да поиска обратно изкупуване срещу парични средства или друг финансов актив, но могат да включват или да подлежат на ограничения върху обратното изкупуване на финансовите инструменти. Как трябва да се оценят тези условия на обратно изкупуване при определянето дали финансовите инструменти следва да бъдат класифицирани като пасиви или собствен капитал?

([1]) ►M6 През август 2005 г. МСС 32 беше изменен в МСС 32 Финансови инструменти: представяне През февруари 2008 г. СМСС измени МСС 32, като изисква инструментите да се класифицират като собствен капитал, ако тези инструменти притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32. ◄

▼B

КОНСЕНСУС

5. Договорното право на притежателя на финансов инструмент (включително дялове на членове в кооперативни предприятия) да поиска обратно изкупуване само по себе си не изисква този финансов инструмент да бъде класифициран като финансов пасив. По-скоро предприятието трябва да вземе под внимание условията на финансовия инструмент при класифицирането му като финансов пасив или собствен капитал. Тези срокове и условия включват съответните местни закони, правилници и устава на предприятието в сила на датата на класификация, но не и очакваните бъдещи изменения на тези закони, правилници или устав.

▼M6

6. Дялове на членове, които биха били класифицирани като собствен капитал, ако членовете нямаха право да изискат обратно изкупуване, са собствен капитал, в случай че е налице което и да е от условията, описани в параграфи 7 и 8 или дяловете на членовете притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32. Депозитите на виждане, включително разплащателни сметки, депозитни сметки и сходни договори, които възникват, когато членовете действат като клиенти, са финансови пасиви за предприятието.

▼B

7. Дяловете на членовете са собствен капитал, ако предприятието разполага с безусловното право да откаже обратно изкупуване на дяловете на членовете.

8. Местен закон, правилник или устав на предприятието могат да наложат различни видове забрани върху обратното изкупуване на дяловете на членовете, например безусловните забрани или забрани на базата на критерии за ликвидност. Ако обратното изкупуване е безусловно забранено от местното законодателство, правилник или от устава на предприятието, дяловете на членовете са собствен капитал. Разпоредбите в местния закон, правилник и устав на стопанската единица обаче, които забраняват обратното изкупуване само ако са изпълнени (или не са изпълнени) определени условия — като например ограничения по отношение на ликвидността — не водят до това дяловете на членовете да са собствен капитал.

▼M6

9. Безусловната забрана може да бъде абсолютна, при което всички обратни изкупувания са забранени. Безусловната забрана може да бъде частична, когато забранява обратното изкупуване на дялове на членовете, ако това обратно изкупуване би причинило броят на дяловете на членовете или сумата на внесения капитал чрез дялове на членовете да спаднат под определено ниво. Дяловете на членовете над забранените за обратно изкупуване са пасиви, освен ако предприятието има безусловно право да откаже обратно изкупуване, както е описано в параграф 7 или дяловете на членовете притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32. В някои случаи броят на дяловете или сумата на внесения капитал, предмет на забраната за обратно изкупуване може да се променя от време на време. Такава промяна в забраната за обратно изкупуване води до прехвърляне между финансови пасиви и собствен капитал.

▼B

10. При първоначалното признаване предприятието оценява своя финансов пасив за обратно изкупуване по справедлива стойност. В случай на дялове на членове с характеристика за обратно изкупуване предприятието оценява справедливата стойност на финансовия пасив за обратно изкупуване на не помалка от максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузите за обратно изкупуване от нейния устав или приложим закон, дисконтирана от първата дата, на която сумата би могла да се изисква да бъде платена (вж. пример 3).

▼M36

11. Както се изисква по параграф 35 от МСС 32, разпределенията за притежателите на инструменти на собствения капитал се признават директно в собствения капитал. Лихви, дивиденти и други върнати суми, свързани с финансови инструменти, класифицирани като финансови пасиви, са разходи, независимо дали тези платени суми са правно характеризирани като дивиденти, лихви или по друг начин.

▼B

12. Допълнението, което е неразделна част от консенсуса, предоставя примери за прилагането на този консенсус.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

13. Когато промяна в забраната за обратно изкупуване води до прехвърляне между финансови пасиви и собствен капитал, предприятието оповестява отделно размера, времето на възникване и причината за прехвърлянето.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

14. Датата на влизане в сила и преходните изисквания на настоящото разяснение са същите като тези, съдържащи се в МСС 32 (както е преработен през 2003 г.). Предприятие прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт. Настоящото разяснение се прилага със задна дата.

▼M6

14А. Предприятието прилага измененията в параграф 6, 9, П1 и П12 за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага *Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация* (Изменения на МСС 32 и МСС 1), издадени през февруари 2008 г., за по-ранен период, изменението в параграфи 6, 9, П1 и П12 също се прилага за този по-ранен период.

▼M33

16. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя параграф А8. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

▼M36

17. С *Цикъла на годишни подобрения 2009—2011 г.*, издаден през май 2012 г., бе изменен параграф 11. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки* за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Ако в рамките на *Цикъла на годишни подобрения 2009—2011 г.* (издаден през май 2012 г.) предприятието прилага изменението на МСС 32 за по-ранен период, изменението в параграф 11 се прилагат за този по-ранен период.

▼M53

19. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи Д8 и Д10 и се заличават параграфи 15 и 18. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼B

Допълнение

Примери за прилагане на консенсус

Настоящото допълнение представлява неразделна част от разяснението.

▼M6

П1. Настоящото Приложение дава седем примера за прилагане на консенсуса на КРМСФО. Примерите не са изчерпателни; възможни са други фактически примери. Всеки пример прави предположението, че не съществуват други условия, освен изложените във фактите на примера, които биха изисквали финансовият инструмент да се класифицира като финансов пасив, и че финансовият инструмент не притежава всички характеристики или не отговаря на всички условия на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г на МСС 32

▼B

БЕЗУСЛОВНО ПРАВО ЗА ОТКАЗ НА ОБРАТНО ИЗКУПУВАНЕ (параграф 7)

Пример 1

Факти

Д2. Уставът на предприятието посочва, че обратните изкупувания се правят единствено по преценка на предприятието. Уставът не предоставя допълнителни разяснения или ограничения по отношение на тази преценка. В своята история предприятието никога не е отказвало да изкупи обратно дяловете на членовете, въпреки че ръководният орган има право да направи това.

Класификация

Д3. Предприятието има безусловното право да откаже обратно изкупуване и дяловете на членовете са собствен капитал. МСС 32 установява принципи за класификация, които се базират върху условията на финансов инструмент и отбелязва, че историята или намерението да се направи плащане по преценка не предизвиква класификация като пасив. Параграф НП26 от МСС 32 посочва:

Когато привилегированите акции не подлежат на обратно изкупуване, подходящата класификация се определя от другите права, които са включени в тях. Класификацията се базира върху оценката на същността на договорните споразумения и определенията на финансов пасив и капиталов инструмент. Когато разпределенията на привилегировани акции, независимо дали са кумулативни или некумулативни, на притежателите са по преценка на емитента, дяловете са капиталови инструменти. Класификацията на привилегирована акция като капиталов инструмент или финансов пасив не се влияе например от:

а) историята на извършването на разпределения;

б) намерението да се правят разпределения в бъдеще;

в) възможното негативно влияние върху цената на обикновените акции на емитента, ако не се направят разпределения (поради ограничения върху изплащането на дивиденти по обикновените акции, ако не са изплащани дивиденти по привилегированите акции);

г) сумата на резервите на емитента;

д) очакванията на емитента за печалба или загуба за периода;

е) способността или неспособността на емитента да окаже влияние върху сумата на своята печалба или загуба за периода.

Пример 2

Факти

Д4. Уставът на предприятието посочва, че обратните изкупувания се правят единствено по преценка на предприятието. Уставът обаче посочва още, че одобряването на искане за обратно изкупуване е автоматично, освен ако предприятието не е в състояние да направи плащане, без да наруши местни разпоредби относно ликвидността или резервите.

Класификация

Д5. Предприятието няма безусловното право да откаже обратно изкупуване и дяловете на членовете са финансов пасив. Ограниченията, описани по-горе, се базират върху способността на предприятието да уреди своя пасив. Те ограничават обратните изкупувания, само ако изискванията за ликвидност или за резерв не са изпълнени и след това само до момента, в който бъдат изпълнени. Следователно съгласно принципите, установени в МСС 32, те не водят до класификация на финансовия инструмент като собствен капитал. Параграф НП25 от МСС 32 посочва:

▼B

Привилегированите дялове могат да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали привилегирована акция е финансов пасив или капиталов инструмент, емитентът оценява конкретните права, присъщи на акцията, за да определи дали те притежават основните характеристики на финансов пасив. Например привилегирована акция, която предвижда обратно изкупуване на конкретна дата или по желание на притежателя, представлява финансов пасив, защото емитентът има задължението да прехвърли финансови активи на притежателя на акцията. *Потенциалната неспособност на емитента да изпълни задължението да изкупи обратно привилегирована акция, когато е задължен по договор да направи това, независимо дали поради липсата на средства, законово ограничение или недостатъчни печалби или резерви, не обезсилва задължението*. (Курсивът е добавен.)

ЗАБРАНИ СРЕЩУ ОБРАТНО ИЗКУПУВАНЕ (параграфи 8 и 9)

Пример 3

Факти

Д6. Кооперативното предприятие е издало дялове на своите членове на различни дати и за различни суми в миналото, както следва:

а) 1 януари 20X1 г. 100 000 дялове по 10 ВЕ всеки (1 000 000 ВЕ);

б) 1 януари 20X2 г. 100 000 дялове по 20 ВЕ всеки (допълнителни 2 000 000 ВЕ, така че общата сума на издадените дялове е 3 000 000 ВЕ).

Дяловете подлежат на обратно изкупуване при поискване по сумата, за която са издадени.

Д7. Уставът на предприятието посочва, че обратното изкупуване с натрупване не може да превишава 20 % от най-големия брой на дялове на неговите членове, някога в обращение. На 31 декември 20X2 г. предприятието разполага с 200 000 дяла в обращение, което е най-високият брой дялове на членове някога в обращение, като в миналото не са изкупувани обратно никакви дялове. На 1 януари 20X3 г. предприятието променя своя устав и увеличава позволеното ниво на обратни изкупувания с натрупване до 25 % от най-високия брой на дяловете на неговите членове някога в обращение.

Класификация

Преди промяната на устава

▼M53

Д8 Дяловете на членове, превишаващи забраната за обратно изкупуване, са финансови пасиви. Кооперативното предприятие оценява този финансов пасив по справедлива стойност при първоначалното признаване. Тъй като дяловете подлежат на обратно изкупуване при поискване, кооперативното предприятие оценява справедливата стойност на такива финансови пасиви в съответствие с параграф 47 от МСФО 13: „Справедливата стойност на финансов пасив с характеристика „при поискване“ (напр. депозит „до поискване“) не е по-малка от сумата, платима при поискване …“. Съответно, кооперативното предприятие класифицира като финансови пасиви максималната сума, подлежаща на плащане при поискване съгласно клаузите за обратно изкупуване.

▼B

Д9. На 1 януари 20X1 г. максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузата за обратно изкупуване, е 20 000 дялове по 10 ВЕ всяка и съответно предприятието класифицира 200 000 ВЕ като финансов пасив и 800 000 ВЕ като собствен капитал. На 1 януари 20X2 обаче, поради нова емисия на дялове по 20 ВЕ, максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузата за обратно изкупуване, нараства до 40 000 дялове по 20 ВЕ всеки. Емитирането на допълнителни дялове по 20 ВЕ създава ново задължение, което се оценява по справедлива стойност при първоначалното признаване. Задължението след емитирането на тези дялове е 20 % от общо издадените дялове (200 000), оценявани по 20 ВЕ, или 800 000 ВЕ. Това изисква признаване на допълнително задължение в размер на 600 000 ВЕ. В този пример не се признават нито печалба, нито загуба. Съответно предприятието сега класифицира 800 000 ВЕ като финансови пасиви и 2 200 000 ВЕ като собствен капитал. Този пример допуска, че тези суми не са променяни в периода между 1 януари 20X1 г. и 31 декември 20X2 г.

След промяната на устава

▼M53

Д10. След промяната на своя устав от кооперативното предприятие вече може да се изисква да изкупи обратно максимум 25 % от своите дялове в обращение или максимум 50 000 дялове по 20 ВЕ всеки. Съответно на 1 януари 20X3 кооперативното предприятие класифицира като финансови пасиви сумата от 1 000 000 ВЕ, която е максималната сума, подлежаща на плащане при поискване съгласно клаузите за обратно изкупуване, както е определена в съответствие с параграф 47 от МСФО 13. Следователно на 1 януари 20X3 то прехвърля от собствения капитал във финансовите пасиви сумата от 200 000 ВЕ, оставяйки 2 000 000 ВЕ, класифицирани като собствен капитал. В този пример предприятието не признава печалба или загуба от прехвърлянето.

▼B

Пример 4

Факти

Д11. Местният закон, ръководещ операциите на кооперациите, или условията на устава на предприятието забранява на предприятието да изкупува обратно дяловете на членовете, ако чрез изкупуването им то би намалило внесения капитал от дялове на членовете под 75 % от най-високата сума на внесения капитал от дялове на членовете. Най-високата сума за конкретна кооперация е 1 000 000 ВЕ. На ►M5 края на отчетния период ◄ салдото на внесения капитал е 900 000 ВЕ.

Класификация

Д12. В този случай 750 000 ВЕ биха били класифицирани като собствен капитал, а 150 000 ВЕ биха били класифицирани като финансови пасиви. В допълнение към вече цитираните параграфи, параграф 18, буква б) от МСС 32 посочва:

▼M6

… финансов инструмент, който дава на притежателя правото да го върне обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив („упражняем инструмент“) е финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият инструмент е финансов пасив, дори когато сумата на паричните средства или други финансови активи е определена въз основа на индекс или друга позиция, които имат потенциала да се повишават или намаляват. Наличието на възможност за притежателя да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че упражняемият инструмент отговаря на дефиницията на финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

▼B

Д13. Забраната за обратно изкупуване, описана в този пример, е различна от ограниченията, описани в параграфи 19 и НП25 от МСС 32. Тези ограничения са ограничения върху способността на предприятието да изплати сумата, дължима по финансовия пасив, т.е. те възпрепятстват плащането на пасива, само ако са изпълнени определени условия. За разлика от това, този пример описва безусловна забрана за обратни изкупувания над определена сума, независимо от способността на предприятието да изкупи обратно дялове на членове (напр. като се имат предвид паричните му ресурси, печалби или разпредилими резерви). В действителност забраната срещу обратно изкупуване възпрепятства предприятието от натрупване на някакъв финансов пасив за обратно изкупуване на повече от определена сума внесен капитал. Следователно частта на дяловете, обект на забраната за обратно изкупуване, не е финансов пасив. Доколкото дяловете на всеки член могат да подлежат на обратно изкупуване отделно, част от общите дялове в обращение не подлежат на обратно изкупуване при никакви обстоятелства, освен при ликвидация на предприятието.

Пример 5

Факти

Д14. Фактите в този пример са както са посочени в пример 4. В допълнение на ►**M5** края на отчетния период ◄ изискванията за ликвидност, наложени в местното законодателство, възпрепятстват предприятието от обратното изкупуване на всякакви дялове на членовете, освен ако притежаваните от него парични средства и краткосрочни инвестиции не са по-големи от определена сума. Ефектът от тези изисквания за ликвидност на ►**M5** края на отчетния период ◄ е, че предприятието не може да плати повече от 50 000 ВЕ за обратно изкупуване на дяловете на членовете.

Класификация

Д15. Както в пример 4 — предприятието класифицира 750 000 ВЕ като собствен капитал и 150 000 ВЕ като финансов пасив. Това е така, защото сумата, класифицирана като пасив, се базира върху безусловното право на предприятието да откаже обратното изкупуване, но не и върху условните ограничения, които възпрепятстват обратното изкупуване, само ако ликвидността или други условия не са изпълнени и само до момента, в който те бъдат изпълнени. В този случай се прилагат разпоредбите на параграфи 19 и НП25 от МСС 32.

Пример 6

Факти

Д16. Уставът на предприятието му забранява да изкупува обратно дялове на членове, с изключение до степента на постъпленията, получени от емитирането на допълнителни дялове на членове на нови или съществуващи членове в течение на преходните три години. Постъпления от емитирането на дялове на членове трябва да се прилагат за обратно изкупуване на дялове, за които членовете са поискали обратно изкупуване. По време на трите предходни години, постъпленията от емитирането на дялове на членове са били в размер на 12 000 ВЕ и не са били изкупувани обратно дялове на членове.

Класификация

Д17. Предприятието класифицира 12 000 ВЕ от дяловете на членовете като финансови пасиви. В съответствие със заключенията, описани в пример 4, дяловете на членове, които са обект на безусловна забрана срещу обратното изкупуване, не са финансови пасиви. Такава безусловна забрана се прилага към сума, равна на постъпленията от дялове, емитирани преди предходните три години, и съответно тази сума се класифицира като собствен капитал. Обаче сумата, равна на постъпленията от всякакви дялове, емитирани в предходните три години, не е обект на безусловна забрана за обратно изкупуване. Съответно постъпленията от емитирането на дялове на членове в предходните три години водят до финансови пасиви до момента, в който вече не са на разположение за обратно изкупуване на дялове на членове. В резултат на това, предприятието има финансов пасив, който е равен на постъпленията от дялове, емитирани през предходните три години, нето от всякакви обратни изкупувания през този период.

▼B

Пример 7

Факти

Д18. Предприятието е кооперативна банка. Местното законодателство, ръководещо дейността на кооперативните банки, посочва, че най-малко 50 % от общите „неуредени пасиви“ на предприятието (термин, дефиниран в нормативната уредба, за да включи и сметките за дялове на членове) трябва да бъдат във формата на внесен капитал от членовете. Ефектът от регулацията е, че ако всички неуредени пасиви на кооперацията са във формата на дялове на членове, тя е в състояние да ги изкупи всички обратно. На 31 декември 20X1 г. общата сума на неуредените пасиви на предприятието е в размер на 200 000 ВЕ, от които 125 000 ВЕ представляват сметки за дялове на членове. Условията на сметките за дялове на членове позволяват на притежателя им да ги изкупи обратно при поискване, като в устава на предприятието не са поставени ограничения относно обратното изкупуване.

Класификация

Д19. В този пример дяловете на членовете са класифицирани като финансови пасиви. Забраната за обратно изкупуване е сходна на ограниченията, описани в параграфи 19 и НП25 от МСС 32. Това ограничение представлява условно ограничение върху способността на предприятието да изплати сумата, дължима по финансов пасив, т.е. те възпрепятстват плащането на пасива, само ако са изпълнени определени условия. По-конкретно, от предприятието би могло да се изисква да изкупи обратно пълната сума на дяловете на членовете (125 000 ВЕ), ако то е изплатило всички свои други задължения (75 000 ВЕ). Съответно забраната срещу обратно изкупуване не възпрепятства предприятието от натрупване на финансов пасив за обратно изкупуване на повече от определен брой дялове на членове или сума внесен капитал. Тя позволява на предприятието само да отсрочи обратното изкупуване до момента, в който условието бъде изпълнено, т.е. плащане на други пасиви. Дяловете на членовете в този пример не са предмет на безусловна забрана срещу обратното изкупуване и поради това са класифицирани като финансови пасиви.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 4

Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 17 *Лизинг* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 38 *Нематериални активи* (както е преработен през 2004 г.)

▼M33

— МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*

▼B

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. Всяко предприятие може да сключи споразумение, представляващо сделка или поредица от свързани сделки, които не са под формата на лизинг, но дават право за използване на даден актив (например имот, машина или съоръжение) в замяна на еднократно плащане или поредица от плащания. Примери за споразумения, при които едното предприятие (доставчик) може да прехвърли такова право на използване на даден актив на друго предприятие (купувач), често наред със свързани услуги, включват:

   — споразумения за изнасяне на определена дейност (например изнасяне извън предприятието на функциите по обработка на данни);

   — споразумения в телекомуникационната индустрия, при които доставчиците на капацитет по мрежата сключват договори за предоставяне на купувачите на правата върху капацитета;

   — негъвкави споразумения за продажба на принципа „вземи или плати“ и подобни договори, при които купувачите трябва да направят посочените плащания независимо от това дали приемат доставката на договорените продукти или услуги (например договор на принципа „вземи или плати“ за придобиване по същество на цялото производство на съоръжение за електроенергия на доставчика).

2. Настоящото разяснение предоставя насоки за определяне дали тези споразумения представляват или съдържат лизинг, който се отчита счетоводно в съответствие с МСС 17. То не предоставя насоки за определяне по какъв начин такъв лизинг се класифицира съгласно посочения стандарт.

3. При някои споразумения, залегналият актив, който е предмет на лизинга, е част от по-голям актив. Настоящото разяснение не разглежда по какъв начин да се определи кога част от по-голям актив сама по себе си представлява актив, предмет на споразумението, за целите на прилагането на МСС 17. Независимо от това, споразумения, при които активът, който е техен предмет, представлява единица от сметка или в МСС 16, или в МСС 38, попадат в обхвата на настоящото разяснение.

ОБХВАТ

▼M9

4. Настоящото разяснение не се прилага към споразумения, които

   (а) са или съдържат лизинг, изключен от обхвата на МСС 17; или

   (б) са споразумения за публично-частна концесионна услуга в рамките на обхвата на КРМСФО 12 *Споразумения за концесионна услуга*.

▼B

ВЪПРОСИ

5. Въпросите, разгледани в настоящото разяснение, са:

а) по какъв начин да се определи дали дадено споразумение представлява или включва лизинг, както е дефиниран в МСС 17;

б) кога трябва да се прави оценка или преоценка относно това дали дадено споразумение представлява или включва лизинг; и

в) ако дадено споразумение представлява или включва лизинг, по какъв начин плащанията по лизинга трябва да бъдат отделени от плащанията за каквито и да било други елементи в споразумението.

КОНСЕНСУС

Определяне дали дадено споразумение представлява или съдържа лизинг

6. Определянето дали дадено споразумение представлява или съдържа лизинг следва да се базира на същността на споразумението и изисква оценка относно това дали:

а) изпълнението на споразумението зависи от използването на конкретен(ни) актив(и) (актива); и

б) споразумението прехвърля правото за използване на актива.

Изпълнението на споразумението зависи от използването на конкретен актив

7. Въпреки че конкретен актив може изрично да е посочен в споразумението, той не е предмет на лизинг, ако изпълнението на споразумението не зависи от използването на този актив. Например ако доставчикът е задължен да достави определено количество стоки или услуги и има правото, и е в състояние да предостави тези стоки или услуги, като ползва други активи, които не са посочени в споразумението, то изпълнението на споразумението не зависи от конкретния актив и споразумението не включва лизинг. Гаранционно задължение, което позволява или изисква замяна със същия или сходен актив, когато конкретният актив не работи по подходящ начин, не пречи на прилагането на третиране като лизинг. В допълнение договорна разпоредба (условна или друга), позволяваща или изискваща доставчикът да замени други активи по каквато и да било причина, на или след определена дата, не пречи на прилагането на третиране като лизинг преди датата на замяната.

8. Активът е посочен по подразбиране, ако например доставчикът притежава или наема на лизинг само един актив, чрез който да изпълни задължението и не е икономически обосновано или практически приложимо за него да изпълни задължението си чрез използването на алтернативни активи.

Със споразумението се прехвърля правото за използване на актива

9. Със споразумението се прехвърля правото за използване на актива, ако с него се прехвърля на купувача (лизингополучателя) правото да контролира ползването на актива, предмет на споразумението. Правото за контрол върху ползването на актива, предмет на споразумението, е прехвърлено, ако е удовлетворено едно от следните условия:

а) купувачът е в състояние или има право да експлоатира актива или да организира експлоатирането на актива от други лица по начин, който той определя, като получава или контролира по-голяма от незначителна част от продукцията или други ползи от актива;

▼B

б) купувачът е в състояние или има право да контролира физическия достъп до актива, предмет на споразумението, като получава или контролира по-голяма от незначителна част от продукцията или други ползи от актива;

в) фактите и обстоятелствата показват, че е малка вероятността едно или повече лица, различни от купувача, да получат по-голяма от незначителна част от продукцията или други ползи, които ще бъдат произведени или генерирани от актива за срока на споразумението и цената, която купувачът ще заплати за продукцията, не е нито договорно фиксирана за единица продукция, нито е равна на текущата пазарна цена за единица продукция по времето на доставката на продукцията.

Оценяване или преоценяване дали дадено споразумение представлява или включва лизинг

10. Оценяването дали дадено споразумение включва лизинг се извършва в началото на споразумението, което е по-ранната от датата на споразумението и датата на ангажиране на страните с принципните условия на споразумението на база всички факти и обстоятелства. Преоценка за това дали дадено споразумение съдържа лизинг след неговото начало се извършва единствено ако е удовлетворено едно от следните условия:

а) налице е промяна в договорните условия, освен ако с промяната единствено се подновява или удължава споразумението;

б) упражнена е опция за подновяване или между страните е договорено удължаване на споразумението, освен ако срокът на подновяването или удължаването не е бил първоначално включен в срока на лизинга съгласно параграф 4 от МСС 17. Подновяване или удължаване на споразумението, което не включва промяна на каквито и да било условия в първоначалното споразумение преди края на срока му, се оценява съгласно параграфи 6—9 единствено по отношение на периода на подновяване или удължаване;

в) налице е промяна в определянето дали изпълнението зависи от конкретния актив;

г) налице е съществена промяна в актива, например съществена физическа промяна в имот, машина или оборудване.

11. Преоценката на споразумението се базира на фактите и обстоятелствата към датата на преоценка, включително оставащия срок на споразумението. Промени в приблизителна оценка (например приблизителният обем продукция, който ще бъде доставен на купувача или други потенциални купувачи) не пораждат преоценка. Ако дадено споразумение се преоценява и бъде определено, че съдържа лизинг (или не съдържа лизинг), счетоводното отчитане на лизинга се прилага (или се преустановява) от:

а) за букви а), в) или г) от параграф 10, когато възникне промяната в обстоятелствата, пораждаща преоценката;

б) за буква б) от параграф 10, началото на периода на подновяване или удължаване.

▼B

Отделяне на плащанията по лизинга от други плащания

12. Ако дадено споразумение включва лизинг, страните по него следва да прилагат изискванията на МСС 17 към лизинговия елемент на споразумението, освен ако не са освободени от тези изисквания в съответствие с параграф 2 от МСС 17. Съответно, ако дадено споразумение включва лизинг, този лизинг следва да се класифицира като финансов лизинг или оперативен лизинг в съответствие с параграфи 7—19 от МСС 17. Други елементи от споразумението, които не попадат в обхвата на МСС 17, следва да бъдат отчитани счетоводно в съответствие с други стандарти.

13. За целите на прилагане на изискванията на МСС 17 плащанията и другите възнаграждения, изисквани в споразумението, следва да се разделят в началото на споразумението или при неговата преоценка на такива по лизинга и такива по други елементи въз основа на съответните им справедливи стойности. Минималните лизингови плащания, както са дефинирани в параграф 4 от МСС 17, включват единствено плащания по лизинга (т.е., правото за използване на актива) и изключват плащания по други елементи на споразумението (например за услуги и за себестойността на вложението).

14. В някои случаи отделянето на плащанията по лизинга от плащанията по други елементи в споразумението изисква от купувача да използва техника за приблизителна оценка. Например купувачът може да оцени приблизително лизинговите плащания чрез справка с лизингово споразумение за сравним актив, който не включва други елементи, или чрез приблизителна оценка на плащанията по другите елементи в споразумението чрез справка със сравними договори и впоследствие приспадане на тези плащания от общите плащания по споразумението.

15. Ако купувачът заключи, че е практически невъзможно плащанията да се разделят надеждно:

а) при финансов лизинг, той следва да признае актив и задължение на стойност, равна на справедливата стойност на актива, предмет на споразумението, който е идентифициран в параграфи 7 и 8 като предмет на лизинга. Впоследствие задължението се намалява с извършването на плащания и по задължението се признава приписан финансов разход, като се използва диференциален лихвен процент ([1]);

б) при оперативен лизинг, той следва да третира всички плащания по споразумението като лизингови плащания за целите на спазване изискванията за оповестяване в МСС 17, но

i) оповестява тези плащания отделно от минималните лизингови плащания по други споразумения, които не включват плащания за нелизингови елементи; и

ii) посочва, че оповестените плащания включват и плащания по нелизингови елементи в споразумението.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

16. Предприятието прилага настоящото разяснение за периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.

([1]) ►M33 В МСС 17 използването на термина „справедлива стойност“ в някои отношения се различава от определението на справедливата стойност в МСФО 13. Следователно, когато прилага МСФО 17, предприятието оценява справедливата стойност в съответствие с него, а не с МСФО 13. ◄

▼B

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

17. МСС 8 посочва по какъв начин предприятието прилага промяна в счетоводната политика, произтичаща от първоначалното прилагане на дадено разяснение. От предприятието не се изисква да спазва тези изисквания, когато прилага настоящото разяснение за първи път. Ако дадено предприятие използва това изключение, то следва да приложи параграфи 6—9 от разяснението по отношение на споразумения, съществуващи в началото на най-ранния период, за който е представена сравнителна информация съгласно МСФО въз основа на фактите и обстоятелствата, съществуващи в началото на този период.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 5

Права за участие във фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

▼M32

_____

— МСС 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия и свързани предприятия*

_____

▼B

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

▼M53

_____

— МСФО 9 *Финансови инструменти*

▼M32

— IFRS 10 *Консолидирани финансови отчети*

— IFRS 11 *Съвместни предприятия*

▼B

— ПКР-12 *Консолидация — предприятия със специално предназначение* (както е преработен през 2004 г.)

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. Целта на фондовете за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда, наричани за краткост „фондове за извеждане от експлоатация“ или „фондове“, е да се отделят активи за финансиране на някои или всички разходи за извеждане от експлоатация на предприятие (като атомна електроцентрала) или определени съоръжения (като автомобили), или за предприемането на възстановяване на околната среда (като пречистване на водата или възстановяване на минен терен), наричани общо за краткост „извеждане от експлоатация“.

2. Вноските в тези фондове могат да бъдат доброволни или да се изискват от дадена нормативна разпоредба или закон. Фондовете могат да имат една от следните структури:

   а) фондове, които са създадени от един единствен вносител за финансиране на собствените му задължения във връзка с извеждането от експлоатация на определен обект или на много обекти с различно географско разположение;

   б) фондовете, които са създадени с много вносители за финансиране на техните индивидуални или съвместни задължения във връзка с извеждане от експлоатация, когато вносителите имат право на възстановяване на разходите за извеждане от експлоатация до степента на техните вноски плюс всички действителни доходи от тези вноски, намалени с техния дял от разходите за управление на фонда. Вносителите могат да са задължени да правят допълнителни вноски, например при несъстоятелност на друг вносител;

   в) фондове, които са създадени с много вносители за финансиране на техните индивидуални или съвместни задължения във връзка с извеждане от експлоатация, когато необходимото ниво на вноските се базира на текущата дейност на вносителя, а ползата, която извлича този вносител се базира на миналата му дейност. В такива случаи има потенциално несъответствие между сумата на вноските, които са направени от вносителя (на базата на текущата дейност) и реализируемата стойност от фонда (на базата на минала дейност).

3. Такива фондове обикновено имат следните характеристики:

   а) фондът се управлява отделно от независими доверители;

▼B

б) предприятията (вносителите) правят вноски във фонда, които се инвестират в различни активи, които могат да включват дългови и капиталови инвестиции и са на разположение за подпомагане плащането на разходите за извеждане от експлоатация на вносителите. Доверителите определят, как да се инвестират вноските в рамките на ограниченията, които са определени в документите, свързани с управлението на фонда, и всички приложими закони или други нормативни разпоредби;

в) вносителите запазват задължението си за плащане на разходи за извеждане от експлоатация. Въпреки това разходите за извеждане от експлоатация могат да бъдат възстановени на вносителите от фонда до размера на по-ниската сума от направените разходи за извеждане от експлоатация и дела на вносителя от активите на фонда;

г) вносителите могат да имат ограничен достъп или да нямат достъп до излишъка от активи на фонда над тези, които се използват за покриване на допустимите разходи за извеждане от експлоатация.

ОБХВАТ

4. Настоящото разяснение се прилага за отчитането във финансовите отчети на вносителя на участията във фондове за извеждане от експлоатация, които притежават следните две характеристики:

а) активите се управляват отделно (като се държат от отделно юридическо лице или като отделени активи в друго предприятие); и

б) правото на вносителя за достъп до активите е ограничено.

▼M53

5. Остатъчното участие в даден фонд, което превишава правото на възстановяване на разходи, като например договорното право на разпределение, след като възстановяването на разходи е приключило или при закриване на фонда, може да представлява капиталов инструмент, който е в обхвата на МСФО 9 и не е в обхвата на настоящото разяснение.

▼B

ВЪПРОСИ

6. Въпросите, които се разглеждат в настоящото разяснение, са следните:

а) как вносителят трябва да отчита участието си в даден фонд?

б) когато даден вносител има задължение да прави допълнителни вноски, например при несъстоятелност на друг вносител, как трябва да се отчита това задължение?

КОНСЕНСУС

Отчитане на участието във фонд

7. Вносителят признава своето задължение за плащане на разходите за извеждане от експлоатация като пасив и да признае своето участие във фонда отделно, освен ако не е длъжен да плати разходите за извеждане от експлоатация дори ако фондът не извърши плащането.

▼M32

8. Вносителят определя дали има контрол, съвместен контрол или значително влияние над фонда чрез препратка към МСФО 10, МСФО 11 и МСС 28. Ако има такъв, вносителят отчита своето участие във фонда съгласно посочените стандарти.

▼M32

9. Ако даден вносител няма контрол, съвместен контрол или значително влияние над фонда, той признава правото на възстановяване на разходи от фонда като възстановяване на разходи съгласно МСС 37. Това възстановяване на разходи се оценява по по-ниската сума от:

▼B

а) сумата на признатото задължение във връзка с извеждане от експлоатация; и

б) дела на вносителя от справедливата стойност на нетните активи на фонда, отнасящи се към вносители.

Промените в балансовата стойност на правото за получаване на възстановени разходи, различни от вноските във и плащанията от фонда трябва да се признават в печалбата или загубата за периода, през който са възникнали тези промени.

Отчитане на задълженията за допълнителни вноски

10. Когато даден вносител има задължение да направи потенциални допълнителни вноски, например при несъстоятелност на друг вносител или ако стойността на инвестиционните активи, държани от фонда намалее до такава степен, че те да са недостатъчни за изпълнението на задълженията на фонда във връзка с възстановяване на разходи, тези задължения са условни и са в обхвата на МСС 37. Вносителят признава задължение само ако има вероятност да бъдат направени допълнителни вноски.

Оповестяване

11. Вносителят оповестява характера на своето участие във фонда и всички ограничения на достъпа до активите на фонда.

12. Когато даден вносител има задължение да прави потенциални допълнителни вноски, което не се признава като пасив (вж. параграф 10), той прави оповестяванията, които се изискват по параграф 86 от МСС 37.

13. Когато даден вносител отчита своето участие във фонда съгласно параграф 9, той прави оповестяванията, които се изискват съгласно параграф 85, буква в) от МСС 37.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

14. Предприятието прилага настоящото разяснение за периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.

▼M32

14Б. МСФО 10 и МСФО 11, издадени през май 2011 г., измениха параграфи 8 и 9. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

▼M53

14Г. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменя параграф 5 и се заличават параграфи 14А и 14В. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼B

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

15. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 6

Задължения, възникващи от участие в специфичен пазар — отпадъчно електрическо и електронно оборудване

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. В параграф 17 от МСС 37 се уточнява, че задължаващо събитие е минало събитие, което води до настоящо задължение, за което предприятието няма реалистична алтернатива за уреждане.

2. Параграф 19 от МСС 37 гласи, че провизии се признават само за „задължения, които произлизат от минали събития, съществуващи независимо от бъдещите действия на предприятието.“

3. В Директивата на Европейския съюз относно отпадъци от електрическо и електронно оборудване (ОЕЕО), с която се регулират събирането, третирането, възстановяването и изхвърлянето на отпадъчното оборудване повдигна въпроси относно това кога трябва да се признае задължението за бракуването на ОЕЕО. В директивата се разграничават „нов“ и „стар“ отпадък, както и отпадъци от домакинствата и такива от източници, различни от частните домакинства. Нов отпадък се отнася за продукти, продадени след 13 август 2005 г. Цялото домакинско оборудване, продадено преди тази дата, за целите на директивата се счита, че увеличава стария отпадък.

4. В директивата се посочва, че разходът за управление на отпадъка за историческото домакинско оборудване трябва да се понесе от производителите на този вид оборудване, които са на пазара през период, уточняван в приложимото законодателство на всяка държава-членка (период на оценяване). В директивата се посочва, че всяка държава-членка установява механизъм, така че производителите да участват пропорционално в разходите „например в пропорция към техния съответен дял от пазара по вид на оборудването“.

5. Няколко термина, използвани в разяснението, като например, „пазарен дял“ и „период на оценяване“, могат да бъдат дефинирани много различно в приложимото законодателство на отделните държави-членки. Например, дължината на периода на оценяване би могла да бъде една година или само един месец. По подобен начин, оценяването на пазарния дял и формулите за изчисляване на задължението може да се различават в различните национални законодателства. Всички тези примери обаче засягат единствено оценяването на задължението, което не е в обхвата на настоящото разяснение.

ОБХВАТ

6. С настоящото разяснение се предоставят насоки относно признаването, във финансовите отчети на производителите, на задълженията за управление на отпадъците съгласно Европейската директива по ОЕЕО по отношение на продажбите на старо домакинско оборудване.

▼B

7. В разяснението не се разглеждат нито новият отпадък, нито старият отпадък от източници, различни от домакинствата. Задължението за такова управление на отпадъците е подходящо обхванато в МСС 37. Ако в националното законодателство обаче новият отпадък от домакинствата се третира по подобен начин на историческия отпадък от частните домакинства, принципите на разяснението се прилагат чрез препратка към йерархията в параграфи 10—12 от МСС 8. Йерархията на МСС 8 е уместна и за други норми, които налагат задължения по начин, подобен на модела на разпределяне на разходите, определен в Европейската директива.

ВЪПРОС

8. КРМСФО беше помолен да определи в контекста на бракуването на ОЕЕО какво съдържа задължаващото събитие в съответствие с параграф 14, буква а) от МСС 37 за признаването на провизия за разходи за управление на отпадъка:

— производството или продажбата на историческото домакинско оборудване

— участието в пазара през периода на оценяването

— понасянето на разходи при извършването на дейности по управлението на отпадъка.

КОНСЕНСУС

9. Участието в пазара през периода на оценяването е задължаващото събитие в съответствие с параграф 14, буква а) от МСС 37. Като следствие задължението за разходи за управление на отпадъка за старото домакинско оборудване не възниква, тъй като продуктите са произведени или продадени. Понеже задължението за старото домакинско оборудване е свързано с участие на пазара през периода на оценяване, а не с производството или продажбата на елементите, които трябва да се изхвърлят, няма никакво задължение, освен когато и докато съществува пазарен дял през периода на оценяване. Разположението във времето на задължаващото събитие може също да бъде независимо от конкретния период, в който са предприети дейностите за управление на отпадъка и са понесени съответните разходи.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

10. Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 декември 2005 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага разяснението за период, започващ преди 1 декември 2005 г., то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

11. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 7

Прилагане на подхода за преизчисляване на финансовите отчети съгласно МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики

ПРЕПРАТКИ

— МСС 12 *Данъци върху дохода*

— МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. В настоящото разяснение се предоставят насоки за прилагането на изискванията по МСС 29 в отчетен период, в който предприятието идентифицира ([1]) наличието на свръхинфлация в икономиката на своята функционална парична единица, когато тази икономика не е била свръхинфлационна в предходния период, и поради това следва да преизчисли своите финансови отчети в съответствие с МСС 29.

ВЪПРОСИ

2. Въпросите, разгледани в настоящото разяснение, са:

   а) как се тълкува изискването по параграф 8 от МСС 29 „...представят в мерни единици, които са валидни към ►**M5** края на отчетния период ◄“, когато предприятието прилага стандарта;

   б) как предприятието осчетоводява началните позиции на отсрочените данъци в своите преизчислени финансови отчети.

КОНСЕНСУС

3. В отчетния период, в който предприятието идентифицира наличието на свръхинфлация в икономиката на своята функционална парична единица, която не е била свръхинфлационна в предходния период, то прилага изискванията на МСС 29, както ако икономиката винаги е била свръхинфлационна. Следователно, във връзка с непаричните позиции, оценени по историческа стойност, началният ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄ на предприятието в началото на най-ранния период, представен във финансовите отчети, се преизчислява, за да се отрази влиянието на инфлацията от датата, когато активите са придобити и пасивите са понесени или поети, до датата на приключване на ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄ за отчетния период. За непаричните позиции, отчитани в началния ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄ по стойностите, валидни на дати, различни от датите на придобиване или понасяне, това преизчисление отразява ефекта на инфлацията от датите, когато са определени тези балансови стойности, до датата на приключване на ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄ за отчетния период.

4. На датата на приключване на ►**M5** отчета за финансовото състояние ◄, позициите на отсрочените данъци се признават и оценяват в съответствие с МСС 12. Цифрите за отсрочения данък в началния ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄ за отчетния период обаче се определят, както следва:

   а) предприятието преоценява позициите на отсрочените данъци в съответствие с МСС 12, след като е преизчислило номиналните балансови стойности на непаричните позиции на датата на началния ►**M5** отчет за финансовото състояние ◄ на отчетния период чрез прилагане на мерната единица на тази дата.

([1]) Идентифицирането на свръхинфлация се основава на преценката на предприятието на критериите по параграф 3 от МСС 29.

▼B

б) позициите на отсрочените данъци, преоценени в съответствие с буква а), се преизчисляват заради промяната в мерната единица от датата на началния ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ на отчетния период до датата на приключване на баланса на този период.

Предприятието прилага подхода в букви а) и б) при преизчисляване на позициите на отсрочените данъци в началния ►M5 отчет за финансовото състояние ◄ на всички сравнителни периоди, представени в преизчислените финансови отчети за отчетния период, в който предприятието прилага МСС 29.

5. След като предприятието е преизчислило своите финансови отчети, всички съответни цифри в тях за последващ отчетен период, включително позициите на отсрочените данъци, се преизчисляват чрез прилагане на промяната в мерната единица само за този последващ отчетен период към преизчислените финансови отчети за предходния отчетен период.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

6. Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 март 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага разяснението за финансови отчети за период, започващ преди 1 март 2006 г., то оповестява този факт.

▼M23

_____

▼M53

_____

▼B

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 10

Междинно финансово отчитане и обезценка

ПРЕПРАТКИ

— МСС 34 *Междинно финансово отчитане*

— МСС 36 *Обезценка на активи*

▼M53

———————

— МСФО 9 *Финансови инструменти*

▼B

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

▼M53

1. От предприятието се изисква да оценява положителната репутация за обезценка на края на всеки отчетен период и, ако е необходимо, да признава загуба от обезценка на тази дата в съответствие с МСС 36. В края на следващия отчетен период обаче условията може да са се променили така че загубата от обезценката да бъде намалена или избегната в случай, че оценяването за обезценка се извърши единствено на тази дата. Настоящото разяснение дава насоки за това дали подобни загуби от обезценка следва изобщо да бъдат обратно възстановявани.

2. Разяснението разглежда взаимодействието между изискванията на МСС 34 и признаването на загубите от обезценка на положителната репутация в МСС 36, както и ефекта от това взаимодействие върху последващи междинни и годишни финансови отчети.

▼B

ВЪПРОС

3. Параграф 28 от МСС 34 изисква предприятието да прилага в междинния финансов отчет същата счетоводна политика, каквато прилага и в годишния си финансов отчет. Той посочва също, че „честотата на отчитане на предприятието (годишно, полугодишно или тримесечно) не се отразява на оценката на годишните му резултати. За да се постигне тази цел, оценките с цел междинно отчитане се правят на базата на периода от началото на годината до момента“.

4. Параграф 124 от МСС 36 посочва, че „загуба от обезценка, призната по отношение на положителната репутация, не се възстановява в последващ период“.

▼M53

5. [заличен]

6. [заличен]

7. Настоящото разяснение разглежда следния въпрос:

Възстановява ли предприятието признати в междинен период загуби от обезценка на положителна репутация, ако такива загуби не биха били признати или биха били признати в по-малък размер, в случай че оценяването за обезценка се извършва само в края на последващия отчетен период?

▼B

КОНСЕНСУС

▼M53

8. Предприятието не възстановява признати в предходен междинен период загуби от обезценка по отношение на положителната репутация.

▼B

9. Предприятието не прилага настоящия консенсус по аналогия в други области на потенциално противоречие между МСС 34 и останалите стандарти.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

10. Предприятието прилага настоящото разяснението за годишните периоди, започващи на или след 1 ноември 2006 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако дадено предприятие прилага разяснението за период, започващ преди 1 ноември 2006, то оповестява този факт. Предприятието прилага настоящото разяснение по отношение на репутацията за бъдещи периоди от датата, когато за първи път е приложило МСС 36. По отношение на инвестициите в инструменти на собствения капитал или на финансови активи, отчитани по себестойност, предприятието прилага разяснението за бъдещи периоди от датата, когато за първи път прилага критериите за оценяване съгласно МСС 39.

▼M53

14. С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 1, 2, 7 и 8 и се заличават параграфи 5, 6, 11—13. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼M23

▼M9

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 12

Споразумение за концесионна услуга

ПРЕПРАТКИ

— *Общи положения за изготвянето и представянето на финансовите отчети*

— МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане*

— МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*

▼M53

— МСФО 9 *Финансови инструменти*

▼M52

— МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*

▼M9

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

▼M52

_____

▼M9

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*

— МСС 17 *Лизинг*

▼M52

_____

▼M9

— МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата и оповестяване на държавна помощ*

— МСС 23 *Разходи по заеми*

— МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*

— МСС 36 *Обезценка на активи*

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

— МСС 38 *Нематериални активи*

▼M53

_____

▼M9

— КРМСФО 4 *Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг*

— ПКР-29 *Оповестяване - Споразумения за концесионна услуга*

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1 В много страни инфраструктурата за обществени услуги като пътища, мостове, тунели, затвори, болници, летища, водоснабдителни мрежи, енергоснабдителни и далекосъобщителни мрежи, традиционно се изграждат, експлоатират и поддържат от публичния сектор и се финансират от публичните бюджети.

▼**M9**

2 В някои страни правителствата се въвели договорни споразумения за услуги, за да привлекат участието на частния сектор в изграждането, финансирането, експлоатацията и поддръжката на такава инфраструктура. Инфраструктурата може вече да съществува или да бъде изградена през периода на споразумението за услуга. Споразумение в обхвата на настоящото Разяснение обикновено включва предприятие от частния сектор (оператор), който изгражда инфраструктурата, използвана за предоставяне на обществената услуга, или я модернизира (например, чрез повишаване на капацитета ѝ), експлоатира и поддържа тази инфраструктура през определен период от време. На оператора се плаща за услугите му през периода на споразумението. Споразумението се основава на договор, в който са предвидени стандарти на изпълнение, механизми за ценови корекции и клаузи за разрешаване на спорове. Такова споразумение често се нарича „изграждане-експлоатация-прехвърляне“, „рехабилитация-експлоатация-прехвърляне“ или споразумение за „публично-частна“ концесионна услуга.

3 Отличителна черта на тези споразумения за услуги е характерът на обществена услуга на задължението, поемано от оператора. Публична политика е услугите, свързани с инфраструктурата, да са обект на обществен достъп, независимо от самоличността на доставчика на услугата. Споразумението за услуга задължава договорно оператора да предоставя обществената услуга от името на предприятие от публичния сектор. Други общи характеристики са:

(а) страната, която възлага споразумението за услуга (възложител) е предприятие от публичния сектор, включително държавен орган, или предприятие от частния сектор, на което е прехвърлена отговорността за услугата;

(б) операторът отговаря поне донякъде за управлението на инфраструктурата и свързаните услуги, а не действа просто като агент от името на възложителя;

(в) договорът определя първоначалните цени, по които да се плаща на оператора, и регламентира промените на цените през периода на споразумението за услуга;

(г) операторът е длъжен да предаде инфраструктурата на възложителя в определено състояние в края на периода на споразумението, срещу малко или без никакво допълнително възнаграждение, независимо коя страна го е финансирала.

ОБХВАТ

4 Настоящото Разяснение предоставя насоки за счетоводното отчитане от страна на операторите на споразуменията за публично-частна концесионна услуга.

5 Настоящото Разяснение се прилага към споразумения за публично-частна концесионна услуга, ако:

(а) възложителят контролира или регулира какви услуги трябва да предоставя операторът с инфраструктурата, на кого трябва да ги предоставя и на каква цена; и

(б) възложителят контролира – чрез собственост, право на ползвател или по друг начин – всяко значително остатъчно участие в инфраструктурата в края на срока на споразумението.

6 Инфраструктурата, използвана в споразумението за публично-частна концесионна услуга през целия ѝ полезен живот (активи за целия живот) попада в обхвата на настоящото Разяснение, ако са изпълнени условията в параграф 5, буква а). В Параграфи НП1—НП8 се предоставят насоки за определяне дали и до каква степен споразуменията за публично-частна концесионна услуга попадат в обхвата на настоящото Разяснение.

▼M9

7 Настоящото разяснение се прилага в следните две положения:

(а) инфраструктура, която операторът изгражда или придобива от трета страна за целите на споразумението за услуга; и

(б) съществуваща инфраструктура, до която възложителят дава на оператора достъп за целите на споразумението за услуга.

8 В настоящото разяснение не се разглежда счетоводното отчитане на инфраструктура, която е държана и призната като имот, машини и съоръжения от оператора преди сключване на споразумението за услуга. За такава инфраструктура са прилагат изискванията за отписване на МСФО (изложени в МСС 16).

9 В настоящото разяснение не се разглежда счетоводното отчитане от страна на възложителите.

ВЪПРОСИ

10 В настоящото разяснение се излагат общите принципи за признаване и оценяване на задълженията и свързаните права в споразуменията за концесионна услуга. Изискванията за оповестяване на информация относно споразуменията за концесионна услуга се съдържат в ПКР-29 *Споразумения за концесионна услуга: оповестяване*. Разгледаните в настоящето Разяснение въпроси са:

(а) правата на оператора над инфраструктурата;

(б) признаване и оценяване на възнаграждението по споразумението;

(в) услуги по изграждане или модернизиране;

(г) услуги по експлоатация;

(д) разходи по заеми;

(е) последващо счетоводно третиране на финансов актив и нематериален актив; и

(ж) позиции, предоставени на оператора от възложителя.

КОНСЕНСУС

Права на оператора над инфраструктурата

11 Инфраструктурата в обхвата на настоящото разяснение не се признава като имоти, машини и съоръжения на оператора, тъй като договорното споразумение за услуга не прехвърля правото на контрол над използването на инфраструктурата за обществена услуга на оператора. Операторът има достъп да експлоатира инфраструктурата, за да предоставя обществената услуга от името на възложителя в съответствие с условията, определени в договора.

Признаване и оценяване на възнаграждението по споразумението

12 Съгласно условията на договорните споразумения, в обхвата на настоящото Разяснение операторът действа като доставчик на услуги. Операторът изгражда или модернизира инфраструктура (услуги по строителство или модернизация), използвана за предоставяне на обществена услуга, и експлоатира и поддържа тази инфраструктура (услуга по експлоатация) за определен период от време.

▼M52

13 Операторът признава и оценява прихода в съответствие с МСС 15 за извършваните от него услуги. Характерът на възнаграждението определя последващото му счетоводно третиране. Последващото счетоводно отчитане на полученото възнаграждение като финансов актив и като нематериален актив е разгледано подробно в параграфи 23—26 по-долу.

Услуги по изграждане или модернизиране

14 Операторът отчита услуги по строителство или модернизация в съответствие с МСФО 15.

Възнаграждение, плащано от възложителя на оператора

15 Ако операторът предоставя услуги по строителство или модернизиране, полученото от оператора или дължимото възнаграждение се признава в съответствие с МСФО 15. Възнаграждението може да бъде права на:

▼M9

(а) финансов актив или

(б) нематериален актив.

16 Операторът признава финансов актив до степента, до която има договорно право да получи парични средства или друг финансов актив от или по указание на възложителя за строителните услуги; Възложителят има много малко право на преценка (ако има изобщо такова) за неизвършване на плащането, тъй като обикновено споразумението е законово приложимо. Операторът има безусловно право да получи парични средства, ако възложителят договорно гарантира да плати на оператора (а) определени или определими суми или (б) недостига, ако има такъв, между платените от потребителите на обществената услуга суми и определените или определими суми, дори ако плащането е поставено под условие операторът да постигне определени изисквания за качество или ефективност на инфраструктурата.

17 Операторът признава нематериален актив до степента, до която получава право (лиценз) да начислява такса върху потребителите на обществената услуга. Правото да се налага такса на потребителите на обществена услуга не е безусловно право на получаване на парични средства, тъй като сумите зависят от степента, до която обществеността ползва услугата.

▼M52

18 Ако на оператора се плаща за строителните услуги отчасти с финансов актив и отчасти с нематериален актив, всеки компонент на възнаграждението на оператора се отчита поотделно. Полученото или дължимото възнаграждение по всеки компонент се признава първоначално в съответствие с МСФО 15.

19 Характерът на възнаграждението, платено от възложителя на оператора, се определя на базата на условията на договора и съответното договорно законодателство, когато такова съществува. Характерът на възнаграждението определя последващото отчитане, както е описано в параграфи 23—26. При все това и двата вида възнаграждение се квалифицират като актив по договор по време на строителството или модернизирането в съответствие с МСФО 15.

▼M52

Услуги по експлоатация

20 Операторът отчита услуги по експлоатация в съответствие с МСФО 15.

▼M9

Договорни задължения за възстановяване на инфраструктурата до определено ниво на възможност за експлоатация

21 Операторът може да има договорни задължения, които задължително трябва да изпълни като условие за своя лиценз (а) да поддържа инфраструктурата до определено ниво на възможност за експлоатация или (б) да възстанови инфраструктурата до определено състояние, преди тя да бъде предадена на възложителя в края на споразумението за услуга. Тези договорни задължения за поддържане или възстановяване на инфраструктурата, с изключение на какъвто и да е елемент на модернизиране (вж. параграф 14), се признава и оценява в съответствие с МСС 37, т.е. по най-добрата приблизителна счетоводна оценка на разходите, които ще са необходими да се уреди настоящото задължение към датата на баланса.

Разходи по заеми, понесени от оператора

22 В съответствие с МСС 23 разходите по заеми, отнасящи се към споразумението, се признават като разход в периода, в който са понесени, освен ако операторът няма договорно право да получи нематериален актив (право за начисляване на такса към потребителите на обществената услуга). В този случай разходите по заеми, отнасящи се към споразумението, се капитализират по време на етапа на изграждане в рамките на споразумението в съответствие с разрешеното алтернативно третиране по посочения стандарт.

Финансов актив

▼M53

23 По отношение на финансовия актив, признат по силата на параграфи 16 и 18, се прилагат МСС 32 и МСФО 7 и 9.

24 Сумата, дължима от или по указание на възложителя, се отчита в съответствие с МСФО 9 като:

а) амортизирана стойност;

б) справедлива стойност през друг всеобхватен доход; или

в) справедлива стойност през печалбата или загубата.

25 Ако сумата, дължима от възложителя, се оценява по амортизирана стойност или по справедлива стойност през друг всеобхватен доход, МСФО 9 изисква лихвата, изчислена по метода на ефективната лихва, да се признава в печалбата или загубата.

▼M9

Нематериален актив

26 Към нематериален актив, признат в съответствие с параграфи 17 и 18, се прилага МСС 38. Параграфи 45-47 от МСС 38 предоставят насоки за оценяване на нематериални активи, придобити в размяна срещу непаричен актив или активи или комбинация от парични и непарични активи.

▼M52

Позиции, предоставени на оператора от възложителя

27 В съответствие с параграф 11 позиции от инфраструктурата, до които операторът е получил достъп от възложителя за целите на споразумението за услуга, не се признават като имоти, машини и съоръжения на оператора. Възложителят може също да предостави и други позиции на оператора, които операторът да държи или с които да се разпорежда по свое усмотрение. Ако такива активи представляват част от възнаграждението, дължимо от възложителя за услугите, те не са безвъзмездни средства, предоставени от държавата, както са определени в МСС 20. Вместо това, те се отчитат като част от цената на сделката, както е определено в МСФО 15.

▼M9

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

28 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2008 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящето Разяснение за период, започващ преди 1 януари 2008 г., то оповестява този факт.

▼M52

28Г С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен раздел „Препратки“ и параграфи 13—15, 18—20 и 27. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

▼M53

28Д С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 23—25 и заличават параграфи 28А—28В. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼M9

ПРЕМИНАВАНЕ

29 Съгласно параграф 30, промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8, т.е. със задна дата.

30 Ако за конкретно споразумение за услуга е непрактично операторът да прилага настоящото Разяснение със задна дата в началото на най-ранния представен период, той следва да:

(а) признае финансови активи и нематериални активи, които съществуват в началото на най-ранния представен период;

(б) използва предишните балансови стойности на тези финансови и нематериални активи (както и да са класифицирани преди) като техни балансови стойности към тази дата; и

(в) тества признатите към тази дата финансови и нематериални активи за обезценка, освен ако това не е практически неприложимо, в който случай сумите следва да се тестват за обезценка към началото на текущия период.

Приложение А

НАСОКИ ЗА ПРИЛАГАНЕ

Настоящото приложение представлява неразделна част от Разяснението.

ОБХВАТ (параграф 5)

НП1 В параграф 5 на настоящото разяснение се определя, че дадена инфраструктура е в обхвата на Разяснението, когато са налице следните условия:

(а) възложителят контролира или регулира какви услуги трябва да предоставя операторът с инфраструктурата, на кого трябва да ги предоставя и на каква цена; и

▼**M9**

(б) възложителят контролира – чрез собственост, право на ползвател или по друг начин – всяко значително остатъчно участие в инфраструктурата в края на срока на споразумението.

НП2 Контролът или регулирането, споменати в условие (а), може да са по силата на договор или по друг начин (например чрез регулатор) и да включват обстоятелства, при които възложителят купува целия краен продукт, както и такива, при които целият или част от крайния продукт се купува от други потребители. При прилагането на това условие възложителят и всички свързани страни се разглеждат заедно. Ако възложителят е предприятие от публичния сектор, публичният сектор като цяло, заедно с всички регулатори, действащи в обществен интерес, са разглеждат като свързани с възложителя за целите на настоящото Разяснение.

НП3 За целите на условие (а), възложителят не е необходимо да има пълен контрол над цената: достатъчно е цената да бъде регулирана от възложителя, договор или регулатор, например чрез механизъм за определяне на горна граница. Условието обаче трябва да се прилага към същността на споразумението. Несъществени характеристики, например горна граница, която се прилага само при много редки обстоятелства, се пренебрегват. И обратно, ако например даден договор предвижда даване на свобода на оператора да определя цените, но всяка надвишаваща печалба се връща на възложителя, на възвращаемостта на оператора е поставена горна граница и е изпълнен ценовият елемент на теста за контрол.

НП4 За целите на условие (б), контролът на възложителя над всякакво значително остатъчно участие трябва едновременно да ограничава практическата възможност на оператора за продаде или заложи инфраструктурата и да дава на възложителя непрекъснато право на ползване през целия период на споразумението. Остатъчното участие в инфраструктурата е приблизително изчислената текуща стойност на инфраструктурата, все едно че тя вече е използвана за срока и е в състоянието, каквито се очакват в края на периода на споразумението.

НП5 Трябва да се прави разграничение между контрол и управление. Ако възложителят задържи както степента на контрол, описана в параграф 5(а), така и каквото и да е остатъчно участие в инфраструктурата, операторът само управлява инфраструктурата от името на възложителя – макар че в много случаи той може да има широка управленска свобода на преценка.

НП6 Условия (а) и (б) заедно определят кога инфраструктурата, включително всички необходими подмени на елементи (вж. параграф 21), се контролира от възложителя през целия ѝ полезен живот. Ако например операторът трябва да подмени част от инфраструктурата през периода на споразумението (например горния пласт на път или покрива на сграда), позицията инфраструктура се разглежда като цяло. Така условие (б) е изпълнено за цялата инфраструктура, включително подменената част, ако възложителят контролира каквото и да е значително остатъчно участие в окончателната подмяна на тази част.

НП7 Понякога използването на инфраструктура се регулира отчасти по начина, описан в параграф 5(а) и отчасти е нерегулирано. Тези споразумения обаче приемат многообразие от форми:

▼**M9**

(а) всяка инфраструктура, която е физически отделима и може да се експлоатира самостоятелно и отговаря на определението за единица, генерираща парични потоци, както е определена в МСС 36, се анализира отделно, ако се използва изцяло за нерегулирани цели. Например, това може да е валидно за частно крило на болница, където останалата част от болницата се използва от възложителя за лечение на пациенти по обществената схема.

(б) когато напълно помощни дейности (като например магазин в болницата) са нерегулирани, тестовете за контрол се прилагат, все едно че тези дейности не съществуват, тъй като в случаи, когато възложителят контролира услугите по начина, описан в параграф 5, наличието на помощните дейности не накърнява контрола на възложителя над инфраструктурата.

НП8 Операторът може да има право да ползва отделимата инфраструктура, описана в параграф НП7(а) или съоръженията, използвани за предоставяне на помощни нерегулирани услуги, описани в параграф НП7(б). Във всеки от случаите може по същество да е налице лизинг от възложителя към оператора; в такъв случай той се отчита в съответствие с МСС 17.

▼M3

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 13

Програми за лоялност на клиентите

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 18 *Приходи*

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

▼M33

— МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*

▼M3

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1 Програмите за лоялност на клиентите се използват от предприятията, за да осигурят на клиентите стимули да купуват техните стоки или услуги. Ако клиент закупи стоки или услуги, предприятието дава на клиента награди кредити (често наричани „точки“). Клиентът може да замени наградните кредити за награди като безплатни стоки или услуги или такива с отстъпка.

2 Програмите действат по редица начини. От клиентите може да се изисква да натрупат определен минимален брой или стойност на наградни кредити, преди да могат да ги заменят. Наградните кредити може да са свързани с индивидуални покупки или групи покупки или с продължително пазаруване през определен период от време. Предприятието може да управлява програмата за лоялност на клиенти само или да участва в програма, управлявана от трета страна. Предлаганите награди може да включват стоки или услуги, доставяни от самото предприятие, и/или права на претенции към стоки и услуги от трета страна.

ОБХВАТ

3 Настоящето разяснение се прилага към наградни кредити за лоялност на клиенти, които:

(а) предприятие дава на своите клиенти като част от сделка за продажба, т.е. продажба на стоки, предоставяне на услуги или използване от клиента на активи на предприятието; и

(б) във връзка със спазване на някои допълнителни условия клиентите могат да заменят в бъдеще срещу безплатни стоки и услуги или стоки и услуги с отстъпка.

Разяснение разглежда счетоводното отчитане в предприятие, което дава наградни кредити на клиентите си.

ВЪПРОСИ

4 Разгледаните в настоящето разяснение въпроси са:

(а) дали задължението на предприятието да предоставя безплатно или с отстъпка стоки и услуги („награди“) в бъдеще следва да се признава и оценява чрез:

(i) разпределяне на част от полученото възнаграждение или вземане по сделка за продажба към наградните кредити и отсрочване признаването на приход (прилагане на параграф 13 от МСС 18); или

(ii) провизиране на приблизително оценените бъдещи разходи за предоставяне на наградите (прилагане на параграф 19 от МСС 18);

(б) Ако възнаграждението се разпределя към наградните кредити:

(i) каква част трябва да се разпредели към тях;

▼M3

(ii) кога следва да се признае приходът; и

(iii) ако трето лице доставя наградите, как трябва да се оценява приходът.

КОНСЕНСУС

5 Предприятието следва да прилага параграф 13 от МСС 18 и да отчита наградните кредити като отделно разграничим компонент на сделката (ите) за продажба(и), в които са дадени („първоначална продажба“). Справедливата стойност на полученото възнаграждение или вземането по отношение на първоначалната продажба се разпределя между наградните кредити и другите компоненти на продажбата.

▼M33

6 Възнаграждението, разпределено към наградните кредити, се оценява чрез позоваване на тяхната справедлива стойност.

▼M3

7 Ако предприятието доставя наградите само, то признава възнаграждението, разпределено към наградните кредити като приход, когато наградните кредити бъдат заменени и предприятието изпълни задължението си за доставка на наградите. Сумата на признатия приход се основава на броя на наградните кредити, които са заменени за награди, в съотношение с общия брой, който се очаква да бъде заменен.

8 Ако наградите се доставят от трета страна, предприятието следва да оцени дали то събира възнаграждението, разпределено към наградните кредити, за своя сметка (т.е. като главна страна по сделката) или от името на третата страна (т.е. като агент на третата страна).

(а) Ако предприятието събира възнаграждението от името на третата страна, то следва да:

(i) оцени своя приход като нетната сума, задържана по неговата сметка, т.е. разликата между възнаграждението, разпределено към наградните кредити, и сумата, дължима на третата страна за доставяне на наградите; и

(ii) признае нетната сума като приход, когато третата страна стане задължена да достави наградите и придобие правото да получи възнаграждението за това. Тези събития могат да настъпят веднага след предоставянето на наградните кредити. Като алтернатива, ако клиентът може да избере дали да иска наградите си от предприятието или от трета страна, тези събития могат да настъпят, едва когато клиентът реши да поиска наградите си от третата страна.

(б) Ако предприятието събира възнаграждението за своя сметка, то оценява прихода си като брутното възнаграждение, разпределено към наградните кредити, и признава прихода, когато изпълни задължението си по отношение на наградите.

9 Ако в който и да е момент неизбежните разходи за изпълнение на задължението за доставка на наградите се очаква да надвишат полученото възнаграждение или вземането за тях (т.е. възнаграждението, разпределено към наградните кредити към момента на първоначалната продажба, което все още не е признато като приход, плюс всяко друго дължимо вземане, когато клиентът замени наградните кредити), предприятието има обременяващи договори. За излишъка се признава пасив в съответствие с МСС 37. Необходимостта от признаване на такъв пасив може да възникне, ако очакваните разходи за доставка на наградите се увеличат, например ако предприятието преразгледа своите очаквания за броя на наградните кредити, които ще бъдат заменени.

▼M3

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

10 Предприятието следва да прилага настоящето разяснение за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2008 г. По-ранното прилагане е позволено. Ако предприятието прилага настоящето разяснение за период, започващ преди 1 юли 2008 г., то следва да оповести този факт.

▼M29

10А Параграф АЖ2 беше изменен с издадените през май 2010 г. *Подобрения на МСФО*. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2011 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M33

10В С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменят параграфи 6 и НП1—НП3. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

▼M3

11 Промените в счетоводната политика следва да се отчитат съгласно МСС 8.

Приложение

Насоки за прилагане

Настоящото приложение представлява неразделна част от разяснението.

Определяне на справедливата стойност на наградните кредити

▼M33

НП1 Параграф 6 от консенсуса изисква възнаграждението, разпределено към наградните кредити, да се оценява чрез позоваване на тяхната справедлива стойност. Ако не съществува обявена пазарна цена за идентичен награден кредит, справедливата стойност трябва да се измерва с използване на друг метод за остойностяване.

НП2 Предприятието може да оцени справедливата стойност на наградните кредити чрез позоваване на справедливата стойност на наградите, срещу които те могат да бъдат заменени. Справедливата стойност на наградните кредити отчита, както е уместно:

а) размера на отстъпките или стимулите, които иначе би трябвало да бъдат предложени на клиентите, които не са спечелили наградни кредити от първоначална продажба;

б) частта от наградните кредити, които не се очаква да бъдат поискани от клиентите; както и

в) риска от неизпълнение на задължение.

Ако клиентите могат да избират сред различни награди, справедливата стойност на наградните кредити отразява справедливата стойност на гамата налични награди, претеглени пропорционално на честотата, с която се очаква дадена награда да бъде избрана.

НП3 При някои обстоятелства могат да се използват други методи за остойностяване. Например, ако трета страна доставя наградите и предприятието ѝ плаща за всеки награден кредит, който то предоставя, то може да оцени справедливата стойност на наградните кредити чрез позоваване на сумата, която плаща на третата страна, като добави разумен марж на печалба. Необходима е преценка, за да се избере и приложи методът за остойностяване, който удовлетворява изискванията на параграф 6 от консенсуса и е най-подходящ при съответните обстоятелства.

▼M4

КРМСФО ТЪЛКУВАНИЕ 14

МСС 19 - Ограничението на актив по дефинирани доходи, минимални изисквания за финансиране и тяхното взаимодействие

ПРЕПРАТКИ

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети*

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 19 *Доходи на наети лица* ►M31 (изменен през 2011 г.) ◄

— МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

▼M31

1 Параграф 64 от МСС 19 ограничава оценката на нетен актив по план с дефинирани доходи до по-малката стойност от излишъка в плана с дефинирани доходи и тавана на актива. Параграф 8 от МСС 19 определя тавана на актива като „настоящата стойност на всички налични икономически изгоди под формата на възстановени от плана средства или намаления на бъдещите вноски по плана“. Възникват въпроси относно това, кога възстановените от плана средства или намаленията на бъдещите вноски по плана следва да се считат за налични, особено когато съществува изискване за минимално финансиране.

▼M4

2 Минимални изисквания за финансиране съществуват в много страни с цел повишаване на сигурността на направеното обещание за доходи след напускане на членовете на план за доходи на наети лица. Тези изисквания обикновено определят минимален размер или ниво на вноските, които трябва да се правят в плана през определен период от време. Следователно минималното изискване за финансиране може да ограничи способността на предприятието да намали бъдещите вноски.

3 Освен това ограничението върху оценката на актив по дефинирани доходи може да направи минималното изискване за финансиране обременително. Обикновено изискването за извършване на вноски в плана не би засегнало оценката на актив или пасив по дефинирани доходи. Това е така, защото вноската, след като бъде платена, става актив на плана, следователно допълнителният нетен пасив е нулев. Минималното изискване за финансиране обаче може да породи пасив, ако изискваните вноски няма да са налични за предприятието, след като бъдат платени.

▼M27

3А През ноември 2009 г. Съветът по международни счетоводни стандарти измени КРМСФО 14, за да бъдат премахнати определени нежелани последици вследствие на третирането на предварителни плащания на бъдещи вноски, в случаите когато съществува минимално изискване за финансиране.

▼M4

ОБХВАТ

4 Настоящето тълкувание се прилага за всички дефинирани доходи след напускане и други дългосрочни дефинирани доходи на наети лица.

5 За целите на настоящето тълкувание минимални изисквания за финансиране са всякакви изисквания за финансиране план за доходи след напускане или друг дългосрочен план с дефинирани доходи.

▼M4

ВЪПРОСИ

▼M31

6 Разгледаните в настоящето разяснение въпроси са:

а) кога възстановяването на средствата по плана или намаленията на бъдещите вноски се считат, че са налице в съответствие с определението за таван на актива в параграф 8 на МСС 19;

▼M4

б) как минималното изискване за финансиране може да засегне наличието на намаления на бъдещите вноски;

в) кога минималното изискване за финансиране може да породи пасив.

КОНСЕНСУС

Наличие на възстановяване на средства по плана или намаление на бъдещите вноски

7 Предприятието определя наличната възможност за възстановяване на средства по плана или намаление на бъдещите вноски в съответствие с условията и сроковете на плана и законовите изисквания на юрисдикцията на плана.

8 Икономическа изгода под формата на възстановяване на средства по плана или намаление на бъдещите вноски е налице, ако предприятието може да ги реализира в някакъв момент от времетраенето на плана или когато пасивите по плана бъдат уредени. По-конкретно такава икономическа изгода може да бъде налична дори ако не е непосредствено реализуема към датата на баланса.

9 Наличието на икономическа изгода не зависи от това как предприятието възнамерява да използва излишъка. Предприятието следва да определи максималната икономическа изгода, която е налице от възстановяване на средства по плана, намаления на бъдещи вноски или съчетание от двете. Предприятието не следва да признава икономическа изгода от съчетание от възстановяване на средства и намаления на бъдещи вноски въз основа на предположения, които взаимно се изключват.

10 В съответствие с МСС 1 предприятието оповестява информация за ключовите източници на несигурност на приблизителната оценка към датата на баланса, за които има сериозен риск да доведат до съществена корекция на балансовата стойност на ►M5 нетен актив или пасив, признат в отчета за финансовото състояние ◄. Това може да включва оповестяване на всякакви ограничения върху настоящата реализуемост на излишъка или оповестяване на базата, използвана за определяне размера на наличната икономическа изгода.

Икономическата изгода във вид на възстановяване на средства по плана

Правото на възстановяване на средства

11 Възстановяване на средства по план е налице за предприятието, ако предприятието има безусловно право на възстановяване на средства:

а) през времетраенето на плана, без да се прави предположението, че пасивите по плана трябва да бъдат уредени, за да се получи възстановяването на средства (напр. в някои юрисдикции предприятието може да има право на възстановяване на средства през времетраенето на плана, независимо дали са уредени пасивите по плана); или

б) като се направи предположение за постепенно уреждане на пасивите по плана във времето, докато наетите лица напуснат плана; или

▼M4

в) като се направи предположение за пълно уреждане на пасивите по плана в еднократно събитие (например ликвидация на плана).

Безусловно право на възстановяване на средства по план може да съществува независимо от равнището на финансиране на плана към датата на баланса.

12 Ако правото на предприятието на възстановяване на средства от излишъка зависи от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не са изцяло под негов контрол, предприятието няма безусловно право и не следва да признава актив.

13 Предприятието оценява наличната икономическа изгода като възстановяване на средства в размер на излишъка към датата на баланса (което е справедливата стойност на активите на плана минус сегашната стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи), което предприятието има право да получи като възстановяване на средства, минус всякакви свързани разходи. Например, ако възстановяването на средства по план подлежи на данъчно облагане, различно от данък върху дохода, предприятието оценява размера на възстановените средства нетно от данъка.

14 При оценката на размера на наличните възстановени средства, когато планът бъде ликвидиран (параграф 11, буква в)), предприятието включва разходите по плана за уреждане на пасивите по плана и извършване на възстановяването на средства. Например, предприятието следва да приспадне професионални хонорари, ако те са платени от плана, а не от предприятието, както и разходите за всякакви застрахователни премии, които може да са необходими за обезпечаване на пасива при ликвидация.

15 Ако размерът на възстановените средства е определен като пълната сума или част от излишъка, а не като фиксирана сума, предприятието не следва да прави корекция за стойността на парите във времето, дори когато възстановяването на средства е реализуемо само на бъдеща дата.

Икономическата изгода във вид на намаление на вноската

▼M27

16 Ако не съществува минимално изискване за финансиране по отношение на вноски, свързани с бъдещ трудов стаж, икономическата изгода, налична под формата на намаление на бъдещи вноски, представлява:

а) [заличен]

б) бъдещите разходи за трудов стаж за предприятието за всеки период през очакваното времетраене на плана или очаквания живот на предприятието, което от двете е по-кратко. Бъдещите разходи за трудов стаж за предприятието изключват сумите, които ще бъдат понесени от наетите лица.

▼M31

17 Предприятието определя бъдещите разходи за трудов стаж, като използва предположения, последователни с тези, които са използвани за определяне на задължението за изплащане на дефинирани доходи, и на ситуацията, съществуваща към датата на баланса, както е определено в МСС 19. Следователно, предприятието не може да направи предположение за промяна в доходите, които трябва да се осигурят от плана в бъдеще, докато планът не бъде променен, и приема, че работната сила ще бъде непроменлива в бъдеще, освен ако не направи съкращение на броя наети лица, обхванати от плана. Във втория случай, предположението за бъдещата работна сила трябва да включва съкращението.

▼M27

Ефектът от минимално изискване за финансиране върху наличната икономическа изгода като намаление на бъдещи вноски

18 Предприятието следва да анализира всякакво минимално изискване за финансиране към дадена дата по отношение на вноските, които са необходими да покрият а) всякакъв съществуващ недостиг в базата за минимално финансиране за минал трудов стаж и б) бъдещ трудов стаж.

▼M4

19 Вноските за покриване на всякакъв съществуващ недостиг на база минимално финансиране по отношение на положен вече труд не засягат бъдещите вноски за бъдещ труд. Те може да породят пасив в съответствие с параграфи 23—26.

▼M27

20 Ако съществува минимално изискване за финансиране по отношение на вноски, свързани с бъдещ трудов стаж, икономическата изгода под формата на намаление на бъдещи вноски е сумата от:

а) всяка сума, която намалява свързаните с минималното изискване за финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж, тъй като предприятието е извършило предварително плащане (т.е. платило е сумата преди тя да стане изискуема); както и

б) приблизително оценените бъдещи разходи за трудов стаж през всеки период в съответствие с параграфи 16 и 17 минус приблизително оценените вноски за минимално финансиране, които биха били необходими за бъдещ трудов стаж през тези периоди, ако не е било извършено посоченото в буква а) предварително плащане.

21 Предприятието оценява предварително свързаните с минималното изискване за финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж, вземайки предвид ефекта от всякакъв съществуващ излишък, определен с помощта на базата за минимално финансиране, но изключващ посоченото в параграф 20, буква а) предварително плащане. Предприятието следва да използва предположения, съответстващи на базата за минимално финансиране, и по отношение на всякакви фактори, непосочени в тази база, предположения, съответстващи на използваните за определяне на задължението по изплащане на дефинирани доходи и на ситуацията, съществуваща към края на отчетния период, както е определено в МСС 19. Предварителната оценка следва да включва всякакви промени, очаквани в резултат на плащане от страна на предприятието на минималните вноски, когато те станат изискуеми. Предварителната оценка обаче не включва ефекта от очакваните промени в условията и сроковете на базата за минимално финансиране, които не са влезли в сила по същество или не са договорени към края на отчетния период.

22 Когато предприятието определи описаната в параграф 20, буква б) сума, ако през даден период свързаните с минималното изискване за финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж надхвърлят бъдещите разходи за трудов стаж по МСС 19, това превишение намалява размера на икономическата изгода, налична под формата на намаление на бъдещи вноски. При все това описаната в параграф 20, буква б) сума не може да бъде по-малка от нула.

▼M4

Кога минималното изискване за финансиране може да породи пасив

23 Ако предприятието има задължение по силата на минимално изискване за финансиране да плаща вноски, за да покрие съществуващ недостиг на база минимално финансиране по отношение на вече положен труд, предприятието следва да определи дали дължимите вноски ще бъдат налични като възстановяване на средства или намаление на бъдещи вноски след като бъдат платени на плана.

▼M31

24 Доколкото дължимите вноски няма да бъдат налични, след като бъдат платени на плана, предприятието признава пасив, когато възникне задължението. Пасивът намалява нетния актив по план с дефинирани доходи или увеличава нетния пасив по план с дефинирани доходи, така че не се очаква печалба или загуба в резултат на прилагането на параграф 64 от МСС 19, когато вноските бъдат платени.

_____

▼M4

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

27 Предприятието следва да прилага настоящето тълкувание за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2008 г. По-ранното прилагане е позволено.

▼M5

27А МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 26. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M27

27Б *Предварителни плащания в рамките на изискването за минимално финансиране* се добавя параграф 3А и се изменят параграфи 16—18 и 20—22. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2011 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼M31

27С С МСС 19 (изменен през 2011 г.) се изменят параграфи 1, 6, 17 и 24, и се заличават параграфи 25 и 26. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСС 19 (изменен през 2011 г.)

▼M4

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

28 Предприятието трябва да прилага настоящето тълкувание от началото на първия период, представен в първите финансови отчети, за които тълкуването се прилага. Предприятието следва да признае всяка първоначална корекция, възникваща от прилагането на настоящето разяснение, в неразпределената печалба в началото на този период.

▼M27

29 Предприятието прилага измененията в параграфи 3А, 16—18 и 20—22 от началото на най-ранния сравнителен период, представен в първите финансови отчети, в които предприятието прилага настоящото разяснение. Ако предприятието е приложило предварително настоящото разяснение преди да приложи измененията, то признава корекцията, получена вследствие на прилагането на измененията, в неразпределената печалба към началото на най-ранния представен сравнителен период.

▼**M13**

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 15

Споразумения за строителство на недвижим имот

ПРЕПРАТКИ

— МСС 1 *Представяне на финансовите отчети* (както е преработен през 2007 г.),

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*,

— МСС 11 *Договори за строителство*,

— МСС 18 *Приходи*,

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*,

— КРМСФО 12 *Концесионни споразумения за услуги*,

— КРМСФО 13 *Програми за лоялност на клиенти*.

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1 В строителния отрасъл предприятия, които предприемат строителство на недвижим имот, пряко или чрез подизпълнители, може да сключат споразумения с един или повече купувачи преди завършване на строителството. Тези споразумения приемат различни форми.

2 Например предприятия, които предприемат строителство на жилищен недвижим имот, могат да започнат да предлагат на пазара отделни жилищни единици (апартаменти или къщи) „на зелено“, т.е. в процеса на извършване на строителството или дори преди започването му. Всеки купувач сключва споразумение с предприятието за придобиване на конкретна единица, когато тя е готова за обитаване. Обикновено купувачът плаща депозит на предприятието, който подлежи на възстановяване, единствено ако предприятието не предостави завършената единица в съответствие с договорените условия. Остатъкът от покупната цена обикновено се плаща на предприятието едва при завършване на строителството, когато купувачът влиза във владение на единицата.

3 Предприятия, които предприемат строителство на търговски или промишлени недвижими имоти, могат да сключат споразумение с един единствен купувач. От купувача може да се изиска да извършва прогресивни плащания в периода от първоначалното сключване на споразумението до завършване на строителството. Строителството може да се извършва върху земя, която купувачът притежава или наема преди започване на строителството.

ОБХВАТ

4 Настоящото Разяснение се прилага за счетоводното отчитане на приходите и свързаните разходи на предприятия, които предприемат строителството на недвижим имот пряко или чрез подизпълнители.

5 Споразуменията в обхвата на това Разяснение са споразумения за строителство на недвижим имот. Освен за строителство на недвижим имот, такива споразумения може да включват и доставката на стоки или услуги.

ВЪПРОСИ

6 Разяснението разглежда два въпроса:

а) Дали споразумението попада в обхвата на МСС 11 или МСС 18?

б) Кога трябва да се признаят приходите от строителството на недвижимия имот?

▼**M13**

КОНСЕНСУС

7 Следната дискусия приема, че предприятието предварително е анализирало споразумението за строителство на недвижим имот и всякакви свързани споразумения и е стигнало до заключението, че няма нито да запази управленско участие до степента, свързана обикновено със собственост, нито ефективно да упражнява контрол върху построения недвижим имот до степен, която би изключила признаването на част или цялото възнаграждение като приход. Ако признаването на част от възнаграждението е изключено, следната дискусия се отнася само до частта на споразумението, за която ще бъдат признати приходи.

8 В рамките на едно единствено споразумение предприятието може да поеме задължение за доставка на стоки или услуги в допълнение към строителството на недвижимия имот (напр. продажба на земята или предоставяне на услуги по управление на недвижимото имущество). В съответствие с параграф 13 от МСС 18, такова споразумение може да е необходимо да се раздели на няколко разграничими компонента, включително един за строителството на недвижимия имот. Справедливата стойност на цялото получено или дължимо възнаграждение за споразумението следва да се разпредели за всеки компонент. Ако са разграничени отделни компоненти, предприятието прилага параграфи 10—12 на това Разяснение към компонента за строителството на недвижимия имот, за да определи дали този компонент попада в обхвата на МСС 11 или на МСС 18. Критериите за сегментиране от МСС 11 тогава се прилагат към всеки компонент на споразумението, който е определен като договор за строителство.

9 Следната дискусия се отнася до споразумение за строителство на недвижим имот, но се отнася също и до компонент за строителство на недвижим имот, разграничен в рамките на споразумение, което включва и други компоненти.

Определяне дали споразумението попада в обхвата на МСС 11 или МСС 18

10 Определянето дали дадено споразумение за строителство на недвижим имот попада в обхвата на МСС 11 или МСС 18 зависи от условията на споразумението и всички придружаващи го факти и обстоятелства. Такова определяне изисква преценка по отношение на всяко споразумение.

11 МСС 11 се прилага, когато споразумението отговаря на дефиницията на договор за строителство, заложена в параграф 3 на МСС 11: „договор, в който е конкретно договорено изграждането на актив или на съвкупност от активи …“. Споразумение за строителство на недвижим имот отговаря на дефиницията на договор за строителство, когато купувачът е в състояние да определи основните структурни елементи на проекта на недвижимия имот преди започване на строителството и/или да определи основни структурни промени в процеса на строителството (независимо дали упражнява тази възможност или не). Когато се прилага МСС 11, договорът за строителство включва също всякакви договори или компоненти за предоставяне на услуги, които са пряко свързани с изграждането на недвижимия имот в съответствие с параграф 5а) на МСС 11 и параграф 4 на МСС 18.

12 И обратно, споразумение за строителство на недвижим имот, в което купувачите имат само ограничена възможност да влияят на проекта на недвижимия имот, например да изберат проект измежду няколко варианта, разработени от предприятието, или да направят само минимални промени в основния проект, е споразумение за продажба на стоки в обхвата на МСС 18.

Отчитане на приходите от строителство на недвижим имот

Споразумението е договор за строителство

13 Когато споразумението е в рамките на обхвата на МСС 11 и резултатът от него може надеждно да бъде оценен, предприятието признава приходите на базата на етапа на завършеност на договорната дейност в съответствие с МСС 11.

▼**M13**

14 Споразумението може да не отговаря на дефиницията на договор за строителство и следователно тогава попада в обхвата на МСС 18. В такъв случай предприятието определя дали споразумението е за предоставяне на услуги или за продажба на стоки.

Споразумението е споразумение за предоставяне на услуги

15 Ако от предприятието не се изисква да придобива и доставя строителни материали, споразумението може да е само за предоставяне на услуги в съответствие с МСС 18. В такъв случай, ако са изпълнени критериите на параграф 20 от МСС 18, МСС 18 изисква приходите да се признаят на базата на етапа на завършеност на сделката, като се прилага методът на процента на завършеност. Изискванията на МСС 11 са общо приложими към признаването на приходи и свързаните разходи за такава сделка (МСС 18, параграф 21).

Споразумението е споразумение за продажба на стоки

16 Ако от предприятието се изисква да предоставя услуги и строителни материали, за да изпълни своето договорно задължение за предоставяне на недвижим имот на купувача, споразумението е споразумение за продажба на стоки и се прилагат критериите за признаване на приходи, заложени в параграф 14 на МСС 18.

17 Предприятието може да прехвърли върху купувача контрола и значителните рискове и ползи от собствеността над незавършеното производство в текущото му състояние в процеса на строителството. В такъв случай, ако всички критерии на параграф 14 от МСС 18 се изпълняват непрекъснато в процеса на строителството, предприятието следва да признава приходите на базата на етапа на завършеност, като прилага метода на процента на завършеност. Изискванията на МСС 11 са общо приложими към признаването на приходи и свързаните разходи за такава сделка.

18 Предприятието може да прехвърли върху купувача контрола и значителните рискове и ползи от собствеността на недвижимия имот изцяло наведнъж (напр. при завършване, по време на или след доставката). В такъв случай предприятието следва да признае приходите, само когато са удовлетворени всички критерии на параграф 14 от МСС 18.

19 Когато от предприятието се изисква да извърши допълнителна работа по вече доставения на купувача недвижим имот, то признава задължение и разход в съответствие с параграф 19 от МСС 18. Задължението се оценява в съответствие с МСС 37. Когато от предприятието се изисква да достави допълнителни стоки или услуги, които са отделно разграничими от вече доставения на купувача недвижим имот, то вече е разграничило оставащите стоки или услуги като отделен компонент на продажбата в съответствие с параграф 8 на това Разяснение.

Оповестявания

20 Когато предприятието признава приходи, като прилага метода на процента на завършеност за споразумения, които изпълняват непрекъснато всички критерии на параграф 14 от МСС 18 в процеса на строителство (вж. параграф 17 от Разяснението), то оповестява:

а) как определя кои споразумения изпълняват непрекъснато всички критерии на параграф 14 от МСС 18 в процеса на строителството;

б) сумата на приходите, възникващи от такива споразумения през периода; и

в) методите, използвани за определяне на етапа на завършеност на споразуменията в процес на изпълнение.

▼**M13**

21 За споразуменията, описани в параграф 20, които са в процес на изпълнение към датата на отчитане, предприятието следва на оповести:

а) съвкупната сума на направените разходи и признатите печалби (намалени с признатите загуби) до момента;

б) сумата на получените аванси.

ИЗМЕНЕНИЯ НА ПРИЛОЖЕНИЕТО КЪМ МСС 18

22—23 [Изменението не се прилага само за номерирани стандарти.]

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОД

24 Предприятието прилага настоящото Разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Ако предприятието прилага настоящето разяснение за период, започващ преди 1 януари 2009 г., то оповестява този факт.

25 Промените в счетоводната политика се отчитат със задна дата съгласно МСС 8.

▼M10

КРМСФО Разяснение 16

Хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*,

— МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове*,

— МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*,

▼M53

— МСФО 9 *Финансови инструменти*

▼M10

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1 Много отчитащи се предприятия имат инвестиции в чуждестранни дейности (както са определени в МСС 21, параграф 8). Тези чуждестранни дейности може да са дъщерни дружества, асоциирани дружества, съвместни предприятия или клонове. МСС 21 изисква предприятието да определи функционалната валута на всяка от своите чуждестранни дейности като валута на първичната икономическа среда на тази дейност. При преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на чуждестранна дейност във валутата на представяне предприятието е длъжно да признава разликите от промените в обменните курсове в друг всеобхватен доход до освобождаване от чуждестранната дейност.

2 Отчитането на хеджиране на валутния риск, произтичащ от нетна инвестиция в чуждестранна дейност, се прилага само когато нетните активи на тази чуждестранна дейност са включени във финансовите отчети ►M32 [1] ◄. Хеджираната позиция по отношение на валутния риск, произтичащ от нетната инвестиция в чуждестранна дейност, може да бъде сумата на нетните активи, равна или по-малка от балансовата стойност на нетните активи на чуждестранната дейност.

▼M53

3 МСФО 9 изисква определяне на отговарящите на условията хеджирана позиция и хеджиращи инструменти в хеджиращо взаимоотношение. Ако има определено хеджиращо взаимоотношение, в случай на хеджиране на нетна инвестиция, печалбата или загубата от хеджиращия инструмент, който е определен като ефективно хеджиране на нетната инвестиция, се признава в друг всеобхватен доход и се включва в разликите от обменните курсове, възникващи от преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на чуждестранната дейност.

▼M10

4 Предприятие с множество чуждестранни дейности може да е изложено на редица валутни рискове. Настоящото Разяснение предоставя насоки за идентифициране на валутни рискове, отговарящи на изискванията за хеджиран риск при хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност.

▼M53

5 МСФО 9 позволява предприятието да определи деривативен или недеривативен финансов инструмент (или комбинация от деривативен и недеривативен финансови инструменти) като хеджиращи инструменти на валутния риск. Настоящото разяснение предоставя насоки къде в групата трябва да се държат хеджиращи инструменти, с които се хеджира нетна инвестиция в чуждестранна дейност, за да отговарят на изискванията за отчитане на хеджирането.

[1] Такъв ще бъде случаят при консолидирани финансови отчети, финансови отчети, в които инвестициите като асоциирани предприятия или съвместни предприятия се отчитат по метода на собствения капитал, и финансови отчети, които включват клон или съвместно контролирана дейност според определението в МСФО 11 *Съвместни предприятия.*

▼**M53**

6 МСС 21 и МСФО 9 изискват кумулативните суми, признати в друг всеобхватен доход, отнасящи се както към разликите от обменни курсове, възникващи от преизчисляване на резултатите и финансовото състояние на чуждестранна дейност, така и към печалбата или загубата от хеджиращ инструмент, който е определен като ефективно хеджиране на нетната инвестиция, да бъдат прекласифицирани от собствен капитал към печалба или загуба като корекция от прекласификация, когато предприятието майка се освободи от чуждестранната дейност. Настоящото разяснение предоставя насоки как предприятието следва да определи сумите, които трябва да се прекласифицират от собствен капитал към печалба или загуба както за хеджиращия инструмент, така и за хеджираната позиция.

▼**M10**

ОБХВАТ

▼**M53**

7 Настоящото разяснение се прилага към предприятие, което хеджира валутния риск, произтичащ от неговите нетни инвестиции в чуждестранни дейности, и желае да изпълни изискванията за отчитане на хеджирането в съответствие с МСФО 9. За удобство настоящото разяснение нарича такова предприятие предприятие майка, а финансовите отчети, в които са включени нетните активи на чуждестранните дейности, консолидирани финансови отчети. Всички препратки към предприятие майка се прилагат равносилно към предприятие, което има нетна инвестиция в чуждестранна дейност, която е съвместно предприятие, асоциирано предприятие или клон.

▼**M10**

8 Настоящото разяснение се прилага само към хеджиране на нетни инвестиции в чуждестранна дейност; то не следва да се прилага по аналогия към отчитане на други видове хеджиране.

ВЪПРОСИ

9 Инвестиции в чуждестранни дейности могат да бъдат държани пряко от предприятие-майка или косвено от негово дъщерно предприятие или дъщерни предприятия. Разгледаните в настоящето Разяснение въпроси са:

а) *характерът на хеджирания риск и сумата на хеджираната позиция, за които може да се определи хеджиращо взаимоотношение:*

i) дали предприятието-майка може да определи като хеджиран риск само разликите от обменни курсове, произтичащи от разликата между функционалните валути на предприятието-майка и неговата чуждестранна дейност, или може да определи също като хеджиран риск разликите от обменни курсове, произтичащи от разликата между валутата на представяне в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка и функционалната валута на чуждестранната дейност;

ii) ако предприятието-майка държи чуждестранната дейност косвено, дали хеджираният риск може да включва само разликите от обменни курсове, произтичащи от разликата във функционалните валути на чуждестранната дейност и нейното непосредствено предприятие-майка, или хеджираният риск може да включва също разликите от обменни курсове между функционалната валута на чуждестранната дейност и всяко междинно или крайно предприятие-майка (т.е. дали фактът, че нетната инвестиция в чуждестранната дейност се държи чрез междинно предприятие-майка засяга икономическия риск на крайното предприятие-майка);

▼**M10**

б) *къде в групата може да се държи хеджиращият инструмент:*

i) дали може да се установи хеджиращо взаимоотношение, отговарящо на изискванията за отчитане, само ако предприятието, хеджиращо своята нетна инвестиция, е страна по хеджиращия инструмент, или всяко предприятие в групата, независимо от функционалната му валута, може да държи хеджиращия инструмент;

ii) дали характерът на хеджиращия инструмент (деривативен или недеривативен) или методът на консолидация засяга оценката на ефективността на хеджирането;

в) *какви суми следва да се прекласифицират от собствен капитал към печалба или загуба като корекции за прекласифициране при освобождаване от чуждестранната дейност:*

i) при освобождаване от чуждестранна дейност, която е била хеджирана, какви суми от резерва от преизчисляване на чужда валута на предприятието-майка по отношение на хеджиращия инструмент и по отношение на тази чуждестранна дейност следва да се прекласифицират от собствен капитал към печалба или загуба в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка;

ii) дали методът на консолидация засяга определянето на сумите, които трябва да се прекласифицират от собствен капитал към печалба или загуба.

КОНСЕНСУС

Характер на хеджирания риск и сумата на хеджираната позиция, за които може да се определи хеджиращо взаимоотношение

10 Отчитането на хеджиране може да се прилага само към разликите от обменни курсове, възникващи между функционалната валута на чуждестранната дейност и функционалната валута на предприятието-майка.

11 При хеджиране на валутните рискове, възникващи от нетна инвестиция в чуждестранна дейност, хеджираната позиция може да бъде сума на нетните активи, равна или по-малка от балансовата стойност на нетните активи на чуждестранната дейност в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка. Балансовата стойност на нетните активи на чуждестранна дейност, която може да бъде определена като хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка, зависи от това дали предприятие-майка на чуждестранната дейност от по-ниско ниво е прилагало отчитане на хеджиране за всички или част от нетните активи на тази чуждестранна дейност и това отчитане е било поддържано в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка.

12 Хеджираният риск може да се определи като валутната експозиция, възникваща между функционалната валута на чуждестранната дейност и функционалната валута на предприятието-майка (непосредствено, междинно или крайно предприятие-майка) на тази чуждестранна дейност. Фактът, че нетната инвестиция се държи чрез междинно предприятие-майка не засяга характера на икономическия риск, възникващ от валутната експозиция на крайното предприятие-майка.

▼M10

13 Експозиция на валутен риск, възникващ от нетна инвестиция в чуждестранна дейност, може да отговаря на изискванията за отчитане на хеджиране само веднъж в консолидираните финансови отчети. Следователно ако едни и същи нетни активи на чуждестранна дейност са хеджирани от повече от едно предприятие-майка в рамките на групата (например и пряко, и косвено предприятие-майка) за един и същи риск, само едно хеджиращо взаимоотношение ще отговаря на изискванията за отчитане на хеджиране в консолидираните финансови отчети на крайното предприятие-майка. Хеджиращо взаимоотношение, определено от едно предприятие-майка в неговите консолидирани финансови отчети, не следва да се води от предприятие-майка на по-високо ниво. Ако обаче не е водено от предприятие-майка на по-високо ниво, отчитането на хеджиране от предприятието-майка на по-ниско ниво задължително се сторнира, преди да се признае отчитане на хеджиране от предприятието-майка на по-високо ниво.

Къде може да се държи хеджиращият инструмент

▼M53

14 Деривативен или недеривативен инструмент (или комбинация от деривативен или недеривативен инструменти) може да се определи като хеджиращ инструмент при хеджиране на нетна инвестиция в чуждестранна дейност. Хеджиращият инструмент(и) може да бъде държан от всяко предприятие или предприятия в рамките на групата при условие че са удовлетворени изискванията за определяне, документиране и ефективност по параграф 6.4.1 от МСФО 9, отнасящи се до хеджирането на нетна инвестиция. По-конкретно, стратегията на хеджиране на групата следва да бъде ясно документирана поради възможността от различни определяния на различни нива в групата.

▼M10

15 За целите на оценяване на ефективността, промяната в стойността на хеджиращия инструмент по отношение на валутния риск се изчислява чрез препратка към функционалната валута на предприятието-майка, спрямо функционалната валута на което се измерва хеджираният риск, в съответствие с документацията на отчитането на хеджирането. В зависимост от това къде се държи хеджиращият инструмент, при отсъствие на отчитане на хеджиране общият размер на промяната в стойността може да се признае в печалба или загуба, в друг всеобхватен доход или и двете. Оценката на ефективността обаче не се засяга от това, дали промяната в стойността на хеджиращия инструмент е призната в печалба или загуба или в друг всеобхватен доход. Като част от прилагането на отчитане на хеджирането, цялата ефективна част от промяната се включва в друг всеобхватен доход. Оценката на ефективността не се засяга от това дали хеджиращият инструмент е деривативен или недеривативен инструмент или от метода на консолидация.

Освобождаване от хеджирана чуждестранна дейност

▼M53

16 При освобождаване от чуждестранна дейност, която е била хеджирана, сумата, прекласифицирана към печалба или загуба като корекция от прекласификация от резерва за преизчисляване на чуждестранна валута в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка по отношение на хеджиращия инструмент, е сумата, чието установяване се изисква съгласно параграф 6.5.14 от МСФО 9. Тази сума е кумулативната печалба или загуба от хеджиращия инструмент, която е била определена като ефективно хеджиране.

▼M10

17 Сумата, прекласифицирана към печалба или загуба от резерва от преизчисляване на чуждестранна валута в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка по отношение на нетната инвестиция в тази чуждестранна дейност в съответствие с МСС 21, параграф 48, е сумата, включена в този резерв от

▼M10

преизчисляване на чуждестранна валута на предприятието-майка по отношение на тази чуждестранна дейност. В консолидираните финансови отчети на крайното предприятие-майка агрегираната нетна сума, призната в резерва от преизчисляване на чуждестранна валута по отношение на всички чуждестранни дейности, не се засяга от метода на консолидация. Дали обаче крайното предприятие-майка използва директния метод на консолидация или метода „стъпка по стъпка“ ([1]) може да засегне сумата, включена в неговия резерв от преизчисляване на чуждестранна валута по отношение на отделна чуждестранна дейност. Използването на метода на консолидация „стъпка по стъпка“ може да доведе до прекласифициране към печалба или загуба на сума, различна от тази, използвана за определяне ефективността на хеджирането. Тази разлика може да се елиминира като се определи сумата, отнасяща се до тази чуждестранна дейност, която би възникнала, ако бе използван директният метод на консолидация. Тази корекция не се изисква от МСС 21. Това обаче е избор на счетоводна политика, която трябва да се следва последователно за всички нетни инвестиции.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

▼M22

18 Предприятието прилага настоящото Разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 октомври 2008 година. Предприятието прилага изменението на параграф 14, въведено с издадените през април 2009 г. Подобрения на МСФО за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Разрешава се по-ранното прилагане и на двете. Ако предприятието прилага настоящото Разяснение за период, започващ преди 1 октомври 2008 г., или изменението на параграф 14 преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт.

▼M53

18Б С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 3, 5—7, 14, 16, НП1 и НП8 и се заличава параграф 18А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼M10

ПРЕМИНАВАНЕ

19 МСС 8 определя как предприятието прилага промяна в счетоводната политика в резултат от първоначалното прилагане на Разяснение. Предприятието не е длъжно да спазва тези изисквания, когато прилага за първи път Разяснението. Ако предприятието е определило хеджиращ инструмент като хедж на нетна инвестиция, но този хедж не отговаря на условията за отчитане на хеджиране в настоящото Разяснение, предприятието прилага МСС 39, за да преустанови това отчитане на хеджиране от бъдеща дата.

Допълнение

Насоки за прилагане

Това приложение представлява неразделна част от Разяснението.

▼M53

НП1 Настоящото допълнение илюстрира прилагането на разяснението при използване на посочената по-долу корпоративна структура. Във всички случаи описаните хеджиращи взаимоотношения се подлагат на тест за ефективност в съответствие с МСФО 9, макар че самият тест не се разглежда в настоящото допълнение. Предприятието майка, което е крайното предприятие майка,

([1]) Директният метод е методът на консолидация, при който финансовите отчети на чуждестранната дейност се преизчисляват директно във функционалната валута на крайното предприятие-майка. Методът „стъпка по стъпка“ е методът на консолидация, при който финансовите отчети на чуждестранната дейност първо се преизчисляват във функционалната валута на което и да е междинно предприятие(я)-майка(и) и след това се преизчислява във функционалната валута на крайното предприятие-майка (или във валутата на представяне, ако е различна).

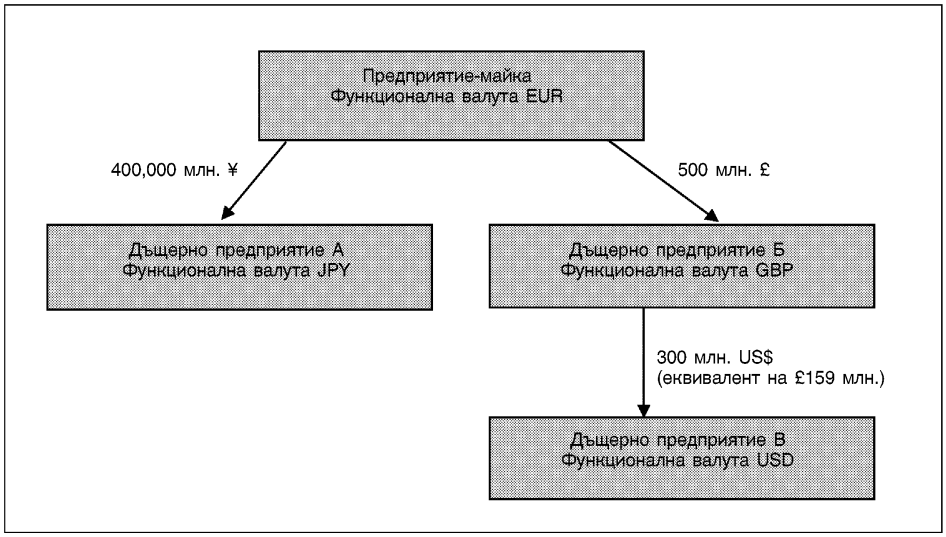
▼M53

представя своите консолидирани финансови отчети в своята функционална валута евро (EUR). Всяко от дъщерните дружества е притежавано изцяло. Нетната инвестиция на предприятието майка от 500 милиона GBP в Дъщерно дружество Б (функционална валута британски лири (GBP) включва еквивалент на 159 млн. GBP от нетната инвестиция на Дъщерно дружество Б от 300 млн. USD в Дъщерно дружество В (функционална валута щатски долар (USD). С други думи, нетните активи на Дъщерно дружество Б, различни от нетната му инвестиция в Дъщерно дружество В, са 341 млн. GBP.

▼M10

Характер на хеджирания риск, за който може да се определи хеджиращо взаимоотношение (параграфи 10—13)

НП2 Предприятието-майка може да хеджира нетната си инвестиция във всяко от дъщерните дружества А, Б и В срещу валутния риск между съответните им функционални характеристики (японски йени (JPY), британски лири и щатски долари) и еврото. Освен това, предприятието-майка може да хеджира валутния риск USD/GBP между функционалните валути на Дъщерно предприятие Б и Дъщерно предприятие В. В консолидираните си финансови отчети Дъщерно предприятие Б може да хеджира своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие В срещу валутния риск между техните функционални валути щатски долари и британски лири. В следните примери определеният риск е валутният риск на обменни курсове при спот сделки, тъй като хеджиращите инструменти не са деривативи. Ако хеджиращите инструменти бяха форуърдни договори, предприятието-майка можеше да определи форуърдния валутен риск.



Сума на хеджираната позиция, за която може да се определи хеджиращо взаимоотношение (параграфи 10—13)

НП3 Предприятието-майка желае да хеджира валутния риск от своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие В. Да приемем, че Дъщерно предприятие А има външен заем от 300 млн. US$ Нетните активи на Дъщерно предприятие А в началото на отчетния период са 400,000 млн. ¥, включително постъпленията от външния заем от 300 млн. US$.

▼**M10**

НП4 Хеджираната позиция може да бъде сума на нетни активи равна или по-малка от балансовата стойност на нетната инвестиция на предприятието-майка в Дъщерно предприятие В (300 млн. US$) в консолидираните му финансови отчети. В своите консолидирани финансови отчети предприятието-майка може да определи външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А като хедж на валутния риск на спот курса EUR/USD, свързан с неговата нетна инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В. В този случай и разликата от обменния курс EUR/USD във външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А, и разликата от обменния курс EUR/USD в нетната инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В се включват в резерва от преизчисляване на чуждестранна валута в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка след прилагането на счетоводно отчитане на хеджирането.

НП5 При отсъствие на отчитане на хеджирането, общата разлика от обменния курс USD/EUR във външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А се признава в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка по следния начин:

— промяната в обменния курс по спот сделки курс USD/JPY, преизчислена в евро, в печалба или загуба, и

— промяната в обменния курс по спот сделки JPY/EUR в друг всеобхватен доход.

Вместо определянето в параграф НП4, в своите консолидирани финансови отчети предприятието-майка може да определи външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А като хедж на риска от обменния курс по спот сделки GBP/USD между Дъщерно предприятие В и Дъщерно предприятие Б. В този случай общата разлика от обменни курсове USD/EUR във външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А се признава в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка по следния начин:

— промяната в обменния курс по спот сделки GBP/USD в резерва от преизчисление на чуждестранна валута, отнасящ се до Дъщерно предприятие В,

— промяната в обменния курс по спот сделки курс GBP/JPY, преизчислена в евро, в печалба или загуба, и

— промяната в обменния курс по спот сделки JPY/EUR в друг всеобхватен доход.

НП6 Предприятието-майка не може да определи външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А като хедж нито на риска от обменния курс по спот сделки EUR/USD, нито на риска от обменния курс по спот сделки GBP/USD в своите консолидирани финансови отчети. Един единствен хеджиращ инструмент може да хеджира един и същ определен риск само веднъж. Дъщерно предприятие Б не може да прилага отчитане на хеджиране в своите консолидирани финансови отчети, тъй като хеджиращият инструмент се държи извън рамките на групата, състояща се от Дъщерно предприятие Б и Дъщерно предприятие В.

▼M10

Къде в групата може да се държи хеджиращият инструмент (параграфи 14 и 15)?

НП7 Както е отбелязано в параграф НП5, общата промяна в стойността по отношение на валутния риск на външния заем от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие А се записва и в печалба и загуба (риск на USD/JPY при спот сделки), и в друг всеобхватен доход (риск на EUR/JPY при спот сделки) в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка при отсъствие на отчитане на хеджиране. И двете суми се включват с цел оценяване ефективността на хеджирането, определено в параграф НП4, тъй като промяната в стойността и на хеджиращия инструмент, и на хеджираната позиция се изчисляват с препратка към евро — функционална валута на предприятието-майка спрямо щатски долар — функционална валута на Дъщерно предприятие В, в съответствие с документацията на хеджирането. Методът на консолидация (т.е. директен метод или „стъпка по стъпка“) не засяга оценката на ефективността на хеджирането.

Суми, признавани в печалба или загуба при освобождаване от чуждестранна дейност (параграфи 16 и 17)

▼M53

НП8 Когато Дъщерно предприятие В бъде извадено от употреба, сумите, прекласифицирани към печалба или загуба в консолидираните финансови отчети на предприятието майка от неговия резерв от преизчисляване на чуждестранна валута (РПЧВ), са:

а) по отношение на външния заем от 300 млн. USD на Дъщерно предприятие А сумата, която МСФО 9 изисква да бъде установена, т.е. общата промяна в стойността по отношение на риска от обменните курсове, призната в друг всеобхватен доход като ефективна част от хеджирането; и

▼M10

б) по отношение на нетната инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В сумата, определена по метода на консолидация на предприятието. Ако предприятието-майка използва директния метод, неговият РПЧВ по отношение на Дъщерно предприятие В ще се определи директно от обменния курс EUR/USD. Ако предприятието-майка използва метода „стъпка по стъпка“, неговият РПЧВ по отношение на Дъщерно предприятие В ще се определи от РПЧВ, признат от Дъщерно предприятие Б, като отразява обменния курс GBP/USD, преизчислен във функционалната валута на предприятието-майка, използвайки обменен курс EUR/GBP. Използването от предприятието-майка на метода на консолидация „стъпка по стъпка“ в предходни периоди не изисква, нито изключва то да определи сумата на РПЧВ, която трябва да се прекласифицира, когато се освободи от Дъщерно предприятие В, като сумата, която то би било признало, ако винаги е използвало директния метод, в зависимост от своята счетоводна политика.

Хеджиране на повече от една чуждестранна дейност (параграфи 11, 13 и 15)

НП9 Следните примери илюстрират, че в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка рискът, който може да се хеджира, винаги е рискът между неговата функционална валута (евро) и функционалните валути на дъщерни предприятия Б и В. Без значение как са определени хеджовете, максималните суми, които могат да представляват ефективни хеджове, които се включват в резерва от преизчисляване на чуждестранна валута в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка, когато и двете чуждестранни дейности са хеджирани, са 300 млн. US$ за риска EUR/USD и 341 млн. £ за риска EUR/GBP. Други промени в стойността, дължащи се на промени в обменните курсове, се включват в консолидираната печалба или загуба на предприятието-майка. Разбира се, възможно е предприятието-майка да определи 300 млн. US$ само за промени в обменния курс при спот сделки USD/GBP или 500 млн. £ само за промени в обменния курс при спот сделки GBP/EUR.

▼**M10**

Предприятието-майка държи и USD, и GBP хеджиращи инструменти

НП10 Предприятието-майка може да желае да хеджира валутния риск по отношение на своята нетна инвестиция в Дъщерно дружество Б, както и този по отношение на Дъщерно дружество В. Да приемем, че предприятието-майка държи подходящи хеджиращи инструменти, деноминирани в щатски долари и британски лири, които може да определи като хеджове на своите нетни инвестиции в Дъщерно предприятие Б и Дъщерно предприятие В. Определенията, които предприятието-майка може да направи в своите консолидирани финансови отчети включват, но не се ограничават до, следното:

а) Хеджиращ инструмент на стойност 300 млн. US$, определен като хедж на нетната инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В, като рискът е валутната спот експозиция (EUR/USD) между предприятието-майка и Дъщерно дружество В и хеджиращ инструмент до 341 млн. £, определен като хедж на нетната инвестиция от 341 млн. £ в Дъщерно предприятие Б, като рискът е валутната спот експозиция (EUR/GBP) между предприятието-майка и Дъщерно дружество Б.

б) Хеджиращ инструмент на стойност 300 млн. US$, определен като хедж на нетната инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В, като рискът е валутната спот експозиция (GBP/USD) между Дъщерно предприятие Б и Дъщерно предприятие В и хеджиращ инструмент до 500 млн. £, определен като хедж на нетната инвестиция от 500 млн. £ в Дъщерно предприятие Б, като рискът е валутната спот експозиция (EUR/GBP) между предприятието-майка и Дъщерно дружество Б.

НП11 Рискът на EUR/USD от нетната инвестиция на предприятието-майка в Дъщерно предприятие В е различен риск от този на EUR/GBP от нетната инвестиция на предприятието-майка в Дъщерно предприятие Б. В случая, описан в параграф НП10 а) обаче, чрез определянето на хеджиращия инструмент в USD, който държи, предприятието-майка изцяло е хеджирало риска на EUR/USD от нетната си инвестиция в Дъщерно предприятие В. Ако предприятието-майка е определило също инструмент в GBP, който държи, като хедж на своята нетна инвестиция от 500 млн. £ в Дъщерно предприятие Б, 159 млн. £ от тази нетна инвестиция, представляващи GBP еквивалент на неговата USD нетна инвестиция в Дъщерно предприятие В, ще бъдат хеджирани два пъти за риска на GBP/EUR в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка.

НП12 В случая, описан в параграф НП10 б), ако предприятието-майка определи хеджирания риск като валутната експозиция при спот курс (GBP/USD) между Дъщерно предприятие Б и Дъщерно предприятие В, само частта GBP/USD от промяната в стойността на неговия хеджиращ инструмент от 300 млн. US$ се включва в резерва от преизчисление на чуждестранна валута на предприятието-майка към Дъщерно предприятие В. Останалата част от промяната (еквивалента на GBP/EUR промяната в 159 млн. £) се включва в консолидираната печалба или загуба на предприятието-майка, както в параграф НП5. Тъй като определянето на риска на USD/GBP между дъщерни предприятие Б и В не се включва в риска на GBP/EUR, предприятието-майка може също да определи до 500 млн. £ от своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие Б, като рискът е валутната спот експозиция (GBP/EUR) между предприятието-майка и Дъщерно предприятие Б.

▼**M10**

Дъщерно предприятие Б държи хеджиращ инструмент в USD

НП13 Да приемем, че Дъщерно предприятие Б държи външен дълг от 300 млн. US$, постъпленията от който са прехвърлени на предприятието-майка чрез междуфирмен заем, деноминиран в британски лири. Тъй като и активите, и пасивите му са се увеличили с 159 млн. £, нетните активи на Дъщерно предприятие Б остават непроменени. Дъщерно предприятие Б би могло да определи външния дълг като хедж на риска на GBP/USD на своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие В в своите консолидирани финансови отчети. Предприятието-майка би могло да поддържа определянето от Дъщерно предприятие Б на този хеджиращ инструмент като хедж на неговата нетна инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В за риска GBP/USD (вж. параграф 13) и предприятието-майка би могло да определи хеджиращия инструмент в GBP, който то държи, като хедж на цялата нетна инвестиция от 500 млн. £ в Дъщерно предприятие Б. Първият хедж, определен от Дъщерно предприятие Б, ще бъде оценен чрез препратка към функционалната валута на Дъщерно предприятие Б (британски лири), а вторият хедж, определен от предприятието-майка, ще бъде оценен чрез препратка към функционалната валута на предприятието-майка (евро). В този случай само рискът на GBP/USD от нетната инвестиция на предприятието-майка в Дъщерно предприятие В е бил хеджиран в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка чрез хеджиращия инструмент в USD, а не целият риск на EUR/USD. Следователно целият риск на EUR/GBP от нетната инвестиция от 500 млн. £ на предприятието-майка в Дъщерно предприятие Б може да бъде хеджиран в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка.

НП14 Следва обаче да се вземе предвид също и отчитането на заема на предприятието-майка от 159 млн. £, дължим на Дъщерно предприятие Б. Ако дължимият от предприятието-майка заем не се счита за част от неговата нетна инвестиция в Дъщерно предприятие Б, тъй като не отговаря на условията на МСС 21, параграф 15, разликата от обменни курсове GBP/EUR, възникваща от преизчисляването му, следва да се включи в консолидираната печалба или загуба на предприятието-майка. Ако заемът от 159 млн. £, дължим от предприятието-майка на Дъщерно предприятие Б, се счита за част от нетната инвестиция на предприятието-майка, тази нетна инвестиция ще бъде само 341 млн. £ и сумата, която предприятието-майка би могло да определи като хеджирана позиция за риска на GBP/EUR, ще се намали съответно от 500 млн. £ на 341 млн. £.

НП15 Ако предприятието-майка сторнира хеджиращото взаимоотношение, определено от Дъщерно предприятие Б, предприятието-майка би могло да определи външния заем от 300 млн. US$, държан от Дъщерно предприятие Б като хедж на неговата нетна инвестиция от 300 млн. US$ в Дъщерно предприятие В за риска на EUR/USD и да определи хеджиращия инструмент в GBP, който то самото държи, като хедж само до 341 млн. £ от нетната инвестиция в Дъщерно предприятие Б. В този случай ефективността и на двата хеджа се изчислява чрез препратка към функционалната валута на предприятието-майка (евро). Следователно и USD/GBP промяната в стойността на външния заем, държан от Дъщерно предприятие Б, и GBP/EUR промяната в стойността на дължимия от предприятието-майка заем на Дъщерно предприятие Б (равняваща се на USD/EUR общо)се включва в резерва от преизчисляване на чуждестранна валута в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка. Тъй като предприятието-майка вече изцяло е хеджирало риска на EUR/USD от своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие В, то може да хеджира само до 341 млн. £ за риска на EUR/GBP на своята нетна инвестиция в Дъщерно предприятие Б.

▼M17

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 17

Разпределения на непарични активи на собствениците

ПРЕПРАТКИ

— МСФО 3 *Бизнес комбинации* (преработен 2008 г.)

— МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности*

— МСФО 7 *Финансови инструменти: оповестяване*

▼M32

— МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*

▼M33

— МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*

▼M17

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (преработен през 2007 г.)

— МСС 10 *Събития след датата на баланса*

— МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* (изменен през май 2008 г.)

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1 Понякога предприятието разпределя активи, различни от парични средства (непарични активи), като дивиденти на собствениците си ([1]), в качеството им на собственици. В тези ситуации предприятието може също да даде на собствениците си правото на избор да получат или непарични активи, или парични средства. КРМСФО получи искания за насоки за начина, по който предприятието следва да отчете счетоводно тези разпределения.

2 Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) не предоставят насоки за това как предприятието трябва да оценява разпределенията към собствениците си (наричани общо дивиденти). МСС 1 изисква от предприятието да представи подробна информация за дивидентите, признати като разпределения към собствениците, или в отчета за промени в собствения капитал, или в пояснителните приложения към финансовия отчет.

ОБХВАТ

3 Настоящото разяснение е приложимо за следните видове нереципрочни разпределения на активи от предприятието към собствениците в качеството им на такива:

а) разпределения на непарични активи (напр. позиции имоти, машини и съоръжения, дейности, както те са дефинирани в МСФО 3, участия в собствеността в друго предприятие или групи, подлежащи на освобождаване, както те са дефинирани в МСФО 5); и

б) разпределения, които дават на собствениците избор да получат или непарични активи, или парични средства.

4 Настоящото разяснение е приложимо единствено по отношение на разпределения, при които всички собственици на един и същи клас капиталови инструменти се третират равнопоставено.

([1]) Параграф 7 от МСС 1 определя собствениците като притежателите на инструменти, класифицирани като собствен капитал.

▼**M17**

5 Настоящото разяснение не е приложимо по отношение на разпределение на непаричен актив, който в крайна сметка се контролира от едно и също лице или лица както преди, така и след разпределението. Това изключение е приложимо за отделните, индивидуалните и консолидираните финансови отчети на предприятие, което извършва разпределението.

6 В съответствие с параграф 5 настоящото разяснение не е приложимо, когато непаричният актив в крайна сметка се контролира от същите лица както преди, така и след разпределението. Параграф Б2 от МСФО 3 упоменава, че „Група физически лица се считат за контролиращи дадено предприятие, когато в резултат на договорни условия те колективно притежават властта да управляват финансовата и оперативна политика на това предприятие така, че да извличат ползи от неговите дейности“. Следователно, за да бъде едно разпределение извън обхвата на настоящото разяснение въз основа на това, че едни и същи лица контролират актива както преди, така и след разпределението, група от индивидуални акционери, получаващи разпределението, трябва да има в резултат на договорни споразумения такава крайна колективна власт върху предприятието, извършващо разпределението.

▼**M32**

7 В съответствие с параграф 5 настоящото разяснение не е приложимо, когато предприятието разпределя част от участията си в собствеността на дъщерно предприятие, но запазва контрола върху него. Предприятието, извършващо разпределение, което води до признаване от страна на предприятието на неконтролиращо участие в неговото дъщерно предприятие, отчита счетоводно това разпределение в съответствие с МСФО 10.

▼**M17**

8 Настоящото разяснение разглежда единствено счетоводното отчитане от страна на предприятието, което извършва разпределението на непаричния актив. То не разглежда счетоводното отчитане от страна на акционерите, които получават това разпределение.

ВЪПРОСИ

9 Когато предприятието декларира разпределение и има задължение да разпредели съответните активи на собствениците си, то трябва да признае пасив за задължението за изплащане на дивиденти. Следователно настоящото разяснение разглежда следните въпроси:

а) Кога предприятието трябва да признае задължение за изплащане на дивиденти?

б) Как предприятието трябва да оцени задължението за изплащане на дивиденти?

в) Когато предприятието уреди задължението за изплащане на дивиденти, по какъв начин то трябва да отчете счетоводно каквато и да било разлика между балансовата стойност на разпределените активи и балансовата стойност на задължението за изплащане на дивиденти?

КОНСЕНСУС

Кога да се признае задължение за изплащане на дивиденти

10 Задължението за изплащане на дивидент следва да се признае, когато дивидентът е надлежно оторизиран и вече не е предмет на преценка от страна на предприятието, т.е. на датата:

а) на която декларирането на дивидента, например от ръководството или съвета на директорите, е одобрено от съответния орган, например от акционерите, ако юрисдикцията изисква такова одобрение; или

б) на която дивидентът бъде деклариран, например от ръководството и съвета на директорите, ако юрисдикцията не изисква допълнително одобрение.

▼M17

Оценяване на задължението за изплащане на дивиденти

11 Предприятието оценява задължението за разпределяне на непарични активи като дивидент на собствениците си по справедливата стойност на актива, който следва да бъде разпределен.

12 Ако предприятието даде на собствениците право на избор да получат или непаричен актив, или парични средства, то предприятието следва да направи приблизителна оценка на задължението за изплащане на дивиденти, като разгледа справедливата стойност на двете възможности и на свързаната с тях вероятност собствениците да изберат всяка една от тях.

13 В края на всеки отчетен период и към датата на уреждането предприятието извършва преглед и коригира балансовата стойност на задължението за изплащане на дивидент, като промените в балансовата стойност на задължението за изплащане на дивидент се признават в собствения капитал като корекция на сумата на разпределението.

Счетоводно отчитане на каквато и да било разлика между балансовата стойност на разпределените активи и балансовата стойност на задължението за изплащане на дивиденти, когато предприятието уреди това задължение

14 Когато предприятието уреди задължението за изплащане на дивиденти, то трябва да признае каквато и да било разлика, ако има такава, между балансовата стойност на разпределените активи и балансовата стойност на задължението за изплащане на дивиденти в печалбата или загубата.

Представяне и оповестявания

15 Предприятието следва да представя разликата, описана в параграф 14, като отделна позиция по ред в печалбата или загубата.

16 Предприятието оповестява следната обща информация, ако е приложима:

а) балансовата сума на задължението за изплащане на дивидент в началото и в края на периода; и

б) увеличението или намалението в балансовата стойност, призната през периода, в съответствие с параграф 13 в резултат от промяна в справедливата стойност на актива, който подлежи на разпределение.

▼M33

17 Ако след края на отчетния период, но преди финансовият отчет да бъде одобрен за публикуване, предприятието декларира дивидент за разпределение на непаричен актив, то оповестява:

▼M17

а) характера на актива, който следва да бъде разпределен;

б) балансовата стойност на актива, който следва да бъде разпределен, в края на отчетния период; и

▼M33

в) справедливата стойност на подлежащия на разпределение актив към края на отчетния период, ако е различна от неговата балансова стойност, и информацията за използваните за определяне на тази справедлива стойност методи, изисквана съгласно параграфи 93, букви б), г), ж) и и) и параграф 99 от МСФО 13.

▼**M17**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

18 Предприятието прилага настоящото разяснение с бъдеща дата за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Не е разрешено прилагането с обратна сила. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 юли 2009 г., предприятието следва да оповести този факт, а също и да приложи МСФО 3 (преработен през 2008 г.), МСС 27 (изменен през май 2008 г.) и МСФО 5 (изменен чрез настоящото разяснение).

▼**M32**

19 МСФО 10, издаден през май 2011 г., измени параграф 7. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 10.

▼**M33**

20 С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя параграф 17. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

▼**M18**

РАЗЯСНЕНИЕ НА КРМСФО 18

Прехвърляне на активи от клиенти

ПРЕПРАТКИ

— *Рамка за изготвяне и представяне на финансовите отчети*

— *МСФО 1 Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане (както е преработен през 2008 г.)*

— *МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— *МСС 16 Имоти, машини и съоръжения*

— *МСС 18 Приходи*

— *МСС 20 Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ*

— *КРМСФО 12 Споразумения за концесионна услуга*

ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1 В сектора на комуналните услуги дадено предприятие може да получи от клиентите си активи на имоти, машини и съоръжения, които трябва да бъдат използвани за свързване на тези клиенти към мрежа и да им се осигури постоянен достъп до доставки от стоки като електроенергия, газ или вода. Друга възможност е дадено предприятие да получи парични наличности от клиентите за придобиване или изграждане на такива активи на имоти, машини и съоръжения. Обикновено клиентите трябва да платят допълнителна сума за закупуването на стоки или услуги, в зависимост от употребата.

2 Прехвърляне на активи от клиенти може да съществува и в други сектори освен комуналните услуги. Например дадено предприятие, което отдава на подизпълнител определени функции на информационните си технологии, може да прехвърли своите съществуващи активи на имоти, машини и съоръжения на подизпълнителя.

3 В някои случаи субектът, прехвърлящ актива, може да не бъде предприятието, което впоследствие ще има постоянен достъп до доставката на стоки или услуги и ще ги получава. С цел улеснение обаче, предприятието, прехвърлящо активите, по смисъла на настоящото разяснение, е клиента.

ОБХВАТ

4 Настоящото разяснение се прилага за отчитането на прехвърляния на активи на имоти, машини и съоръжения от предприятия, които получават такива прехвърляния от своите клиенти.

5 Споразуменията в обхвата на настоящото разяснение са споразумения, съгласно които дадено предприятие получава от клиент активи на имоти, машини и съоръжения, която предприятието трябва след това да използва, за да свърже клиента с мрежа, да осигури на клиента постоянен достъп до стоки или услуги, или и двете.

6 Настоящото разяснение се прилага за споразуменията, съгласно които дадено предприятие получава парични наличности от клиент, когато тези парични наличности се използват единствено за изграждането или придобиването на актив на имоти, машини и съоръжения, като предприятието след това използва този актив на имоти, машини и съоръжения, за да свърже клиента с мрежа, да му осигури постоянен достъп до стоки или услуги или и двете.

▼**M18**

7 Настоящото разяснение не се прилага за споразумения, съгласно които прехвърлянето представлява предоставени от държавата безвъзмездни средства по смисъла на МСС 20 или инфраструктура, която е предмет на споразумение за концесионна услуга, която е в обхвата на КРМСФО 12.

ВЪПРОСИ

8 Настоящото разяснение разглежда следните въпроси:

а) Спазено ли е определението за актив?

б) Ако е спазено определението за актив, как трябва да бъде оценен активът на имоти, машини и съоръжения при първоначалното признаване?

в) Ако при първоначалното признаване активът на имоти, машини и съоръжения е оценен по справедлива стойност, как следва да се отчете полученият кредит?

г) Как предприятието следва да отчете прехвърлянето на парични наличности от своя клиент?

КОНСЕНСУС

Спазено ли е определението за актив?

9 Когато дадено предприятие получи от клиент прехвърляне на актив на имот, машина и съоръжение, предприятието оценява дали прехвърленият актив отговаря на определението за актив съгласно *Рамката*. В параграф 49(а) от *Рамката* се посочва, че „актив е източник, контролиран от предприятието в резултат на минали събития, от който предприятието очаква да получи бъдещи икономически ползи“. В повечето случаи предприятието получава правото на собственост върху прехвърления актив на имоти, машини и съоръжения. Въпреки това при определянето дали даден актив съществува, правото на собственост не е съществено условие. Следователно, ако клиентът продължава да контролира прехвърления актив, определението за актив няма да бъде спазено, въпреки прехвърлянето на собствеността.

10 Предприятие, което контролира даден актив, може по принцип да разполага с актива по свое усмотрение. Например, предприятието може да замени този актив за други активи, да го използва за производството на стоки или услуги, да изисква цена за използването му от други, да го използва за уреждане на задължения, да го задържи или да го разпредели на собствениците. Предприятието, което получава от клиент прехвърляне на актив на имоти, машини и съоръжения, разглежда всички важни факти и обстоятелства, когато оценява контрола върху прехвърления актив. Например, въпреки че предприятието трябва да използва прехвърления актив на имоти, машини и съоръжения, за да предоставя на клиента една или повече услуги, то може да реши относно начина, по който прехвърленият актив на имоти, машини и съоръжения се използва, поддържа и кога се подменя. В този случай, предприятието обикновено заключава, че то контролира прехвърления актив на имоти, машини и съоръжения.

Как трябва да бъде оценен прехвърленият актив на имоти, машини и съоръжения при първоначалното признаване?

11 Ако предприятието заключи, че определението за актив е спазено, то признава прехвърления актив като имот, машина и съоръжение в съответствие с параграф 7 от МСС 16 и оценява себестойността му при първоначалното признаване по неговата справедлива стойност в съответствие с параграф 24 от същия стандарт.

▼M18

Как трябва да бъде отчетен кредитът?

12 В следващото обсъждане се допуска, че предприятието, получаващо актива на имот, машини и съоръжения, е заключило, че прехвърленият актив следа да бъде признат и оценен в съответствие с параграфи 9—11.

13 Съгласно параграф 12 от МСС 18 „Когато стоки или услуги се разменят или заменят за стоки или услуги със сходен характер и стойност, размяната не се разглежда като сделка, която създава приход“. В съответствие с условията на споразуменията, които са в рамките на обхвата на настоящото разяснение, прехвърляне на актив на имоти, машини и съоръжения се счита за размяна на несходни стоки или услуги. Следователно, предприятието признава приход в съответствие с МСС 18.

Идентифициране на разграничими услуги

14 Дадено предприятие може да се съгласи да достави една или повече услуги в замяна на прехвърления актив на имоти, машини и съоръжения като свързване на клиента към мрежа, осигуряване на постоянен достъп на клиента до доставка на стоки или услуги или и двете. В съответствие с параграф 13 от МСС 18 предприятието идентифицира разграничимите услуги, включени в споразумението.

15 Характеристиките, които посочват, че свързаното на клиента към мрежа е разграничима услуга, включват:

а) услугата по свързването е доставена на клиента или представлява самостоятелна стойност за този клиент;

б) справедливата стойност на услугата по свързването може да бъде надеждно оценена.

16 Характеристиката, по която може да се съди, че осигуряването на клиента на постоянен достъп до доставки на стоки или услуги е разграничима услуга е, че клиентът, извършващ прехвърлянето, получава в бъдеще постоянен достъп до стоките или услугите, или и двете на цена, по-ниска от цената, която би платил без наличието на прехвърляне на актив на имоти, машини и съоръжения.

17 И обратно, характеристиката, по която може да се съди, че задължението за осигуряване на клиента на постоянен достъп до стоки или услуги възниква по-скоро от условията на разрешението за извършване на дейност на предприятието или от друга разпоредба, отколкото от споразумението относно прехвърлянето на актив на имоти, машини и съоръжения, е, че извършващите прехвърлянето клиенти плащат същата цена за постоянния достъп до стоките или услугите или и за двете, като тези, които не са извършили прехвърляне.

Признаване на приходите

18 Ако е идентифицирана само една услуга, предприятието признава приходите, когато услугата е извършена, в съответствие с параграф 20 от МСС 18.

19 Ако е идентифицирана повече от една разграничима услуга, съгласно параграф 13 от МСС 18 се изисква справедливата стойност на общото заплащане, получено или дължимо във връзка със споразумението, да бъде разпределена за всяка услуга и тогава критериите за признаване от МСС 18 се прилагат за всяка услуга.

20 Ако текуща услуга е идентифицирана като част от споразумението, периодът за който приходът за тази услуга ще бъде признат, обикновено се определя от условията на споразумението с клиента. Ако в споразумението не се посочва срок, приходите се признават за период, не по-дълъг от полезния живот на прехвърления актив, използван за предоставянето на текущата услуга.

▼**M18**

Как предприятието следва да отчете прехвърлянето на парични наличности от свой клиент?

21 Когато дадено предприятие получава прехвърляне на парични наличности от клиент, то оценява дали споразумението е в обхвата на настоящото разяснение в съответствие с параграф 6. Ако това е така, предприятието оценява дали изграденият или придобит актив на имоти, машини и съоръжения отговаря на определението за актив в съответствие с параграфи 9 и 10. Ако определението за актив е спазено, предприятието признава актива на имоти, машини и съоръжения по себестойност в съответствие с МСС 16 и признава приходите в съответствие с параграфи 13—20 по стойността на паричните наличности, получени от клиента.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

22 Предприятието прилага настоящото разяснение по отношение на прехвърляния на активи от клиенти, получени на или след 1 юли 2009 г. По-ранното прилагането се допуска, при положение че оценката и другата информация, необходима за прилагането на разяснението по отношение на минали транзакции, са получени към момента, когато са извършени тези прехвърляния. Предприятието оповестява датата, от която се прилага разяснението.

▼**M28**

КРМСФО РАЗЯСНЕНИЕ 19

Погасяване на финансови пасиви с инструменти на собствения капитал

ПОЗОВАВАНИЯ

— *Рамка за изготвяне и представяне на финансовите отчети*

— МСФО 2 *Плащане на базата на акции*

— МСФО 3 *Бизнес комбинации*

▼**M53**

— МСФО 9 *Финансови инструменти*

▼**M33**

— МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*

▼**M28**

— МСС 1 *Представяне на финансовите отчети*

— МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните прогнози и грешки*

— МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*

▼**M53**

———————

▼**M28**

ИСТОРИЯ НА ДОСИЕТО

1 Длъжник и кредитор могат да предоговорят условията на финансовия пасив с цел длъжникът да погаси задължението изцяло или частично, като емитира инструменти на собствения капитал в полза на кредитора. Тези сделки понякога се наричат „размяна на дълг срещу капитал“ („debt for equity swaps“). КРМСФО получи запитвания за насоки относно счетоводното отчитане на подобни сделки.

ОБХВАТ

2 Настоящото разяснение разглежда счетоводното отчитане от страна на предприятието, когато условията на финансовия пасив са предоговорени и в резултат на това предприятието емитира инструменти на собствения капитал в полза на своя кредитор, с които погасява изцяло или частично финансовия пасив. Разяснението не се отнася до счетоводното отчитане от страна на кредитора.

3 Предприятието не прилага настоящото разяснение спрямо сделки в следните ситуации:

а) кредиторът е също пряк или непряк акционер и действа в качеството на пряк или непряк настоящ акционер;

б) кредиторът и предприятието са контролирани от една и съща страна или страни преди и след сделката и същността на сделката включва разпределяне на капитал от страна на предприятието или капиталова вноска в предприятието;

в) погасяването на финансовия пасив чрез емитирането на акции е в съответствие с първоначалните условия на финансовия пасив.

ВЪПРОСИ

▼**M53**

4 Настоящото разяснение разглежда следните въпроси:

а) Представляват ли инструменти на собствения капитал на предприятието, емитирани с цел погасяването изцяло или частично на финансов пасив, „платено възнаграждение“ в съответствие с параграф 3.3.3 от МСФО 9?

▼M28

б) Как предприятието следва да измери първоначално инструментите на собствения капитал, емитирани за погасяване на такъв финансов пасив?

в) Как предприятието следва да отчете разликата между балансовата стойност на погасения финансов пасив и първоначално измерената стойност на емитираните инструменти на собствения капитал?

КОНСЕНСУС

▼M53

5 Емитирането на инструменти на собствения капитал на предприятието в полза на кредитор с цел погасяване изцяло или частично на финансов пасив представлява „платено възнаграждение“ в съответствие с параграф 3.3.3 от МСФО 9. Предприятието премахва финансовия пасив (или част от финансовия пасив) от своя отчет за финансово състояние, само и единствено ако той е погасен в съответствие с параграф 3.3.1 от МСФО 9.

▼M28

6 Когато инструменти на собствения капитал, емитирани в полза на кредитор с цел погасяване изцяло или частично на финансов пасив, са първоначално признати, предприятието ги измерва по справедливата стойност на емитираните инструменти на собствения капитал, освен ако справедливата стойност не може да бъде надеждно измерена.

▼M53

7 Ако справедливата стойност на емитираните инструменти на собствения капитал не може да бъде надеждно оценена, тогава инструментите на собствения капитал се оценяват така, че да отразяват справедливата стойност на погасения финансов пасив. При оценяването на справедливата стойност на погасен финансов пасив, който включва характеристика „при поискване“ (напр. депозит „до поискване“), параграф 47 от МСФО 13 не се прилага.

▼M28

8 Ако е погасена само част от финансовия пасив, предприятието преценява дали платеното възнаграждение е свързано с промяна на условията на пасива, който остава непогасен. Ако част от платеното възнаграждение е свързано с изменението на условията на оставащата част от пасива, предприятието разпределя платеното възнаграждение между погасената част от пасива и частта от пасива, която остава непогасена. При извършване на разпределението предприятието разглежда съответните факти и обстоятелства, свързани със сделката.

▼M53

9 Разликата между балансовата стойност на погасения финансов пасив (или погасената част от финансовия пасив) и платеното възнаграждение се признава в отчета за доходите в съответствие с параграф 3.3.3 от МСФО 9. Емитираните инструменти на собствения капитал се признават първоначално и се измерват към датата, на която финансовият пасив (или частта от този финансов пасив) е бил погасен.

10 Когато само част от финансовия пасив е погасена, възнаграждението се разпределя в съответствие с параграф 8. Възнаграждението, разпределено към оставащия пасив, се взема предвид, когато се преценява дали условията на този оставащ пасив са променени в значителна степен. Ако оставащият пасив е бил съществено променен, предприятието отчита изменението като погасяване на оригиналния пасив и признаване на нов пасив, според изискванията на параграф 3.3.2 от МСФО 9.

▼M28

11 Предприятието оповестява финансовия резултат, признат съгласно параграфи 9 и 10, като отделна позиция в отчета за доходите или в обяснителните бележки.

▼**M28**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

12 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако дадено предприятие прилага настоящото разяснение за период, започващ преди 1 юли 2010 г., то оповестява този факт.

13 Предприятието прилага промяна в счетоводната политика в съответствие с МСС 8 от началото на най-ранно представения сравнителен период.

▼**M33**

15 С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя параграф 7. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 13.

▼**M53**

17 С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 4, 5, 7, 9 и 10 и се заличават параграфи 14 и 16. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

▼**M33**

РАЗЯСНЕНИЕ 20 НА КРМСФО

Разходи за отстраняване на повърхностния слой в производствената фаза на открита мина

ПРЕПРАТКИ

— *Концептуална рамка за финансово отчитане*

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети*

— МСС 2 *Материални запаси*

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*

— МСС 38 *Нематериални активи*

КОНТЕКСТ

1 При дейностите в областта на добива в открити мини предприятията могат да счетат за необходимо да премахнат отпадъчните материали от мините („свръхтовар“) с цел осигуряване на достъп до залежите на минерални руди. Дейността по премахване на отпадъците е известна като „отстраняване на повърхностния слой“.

2 По време на фазата на разработване на мината (преди започване на производство) разходите за отстраняване на повърхностния слой обикновено се капитализират като част от амортизируемите разходи за сгради, разработване и построяване на мината. Тези капитализирани разходи се амортизират системно обикновено чрез използването на метода според количеството произведена продукция след започване на производството.

3 По време на производствената фаза на мината минното предприятие може да продължи да отстранява свръхтовар и да поема разходи за отстраняване на повърхностния слой.

4 Премахнатият при отстраняването на повърхностния слой материал по време на производствената фаза няма непременно да представлява 100 % отпадъци; често той ще бъде комбинация от руда и отпадъци. Съотношението между руда и отпадъци може да варира от неикономическо ниско ниво до рентабилно високо ниво. Премахването на материал с ниско съотношение на руда и отпадъци може да осигури използваем материал, който може да бъде употребен при производството на материални запаси. Това премахване може също да осигури достъп до по-дълбоки нива на материали, които имат по-високо съотношение на руда и отпадъци. Следователно може да има две ползи за предприятието от дейността по отстраняване на повърхностния слой: използваема руда, която може да се употреби при производството на материални запаси, и подобрен достъп до допълнителни количества материали, които ще бъдат добити в бъдещи периоди.

5 Настоящото разяснение разглежда кога и как да се отчитат отделно тези две ползи, които възникват от дейността по отстраняване на повърхностния слой, както и как да се измерват тези ползи както първоначално, така и на последващ етап.

ОБХВАТ

6 Настоящото разяснение се отнася до разходите за премахване на отпадъци, които възникват при добив в открита мина по време на производствената фаза на мината („производствени разходи за отстраняване на повърхностния слой“).

▼**M33**

ВЪПРОСИ

7 Настоящото разяснение разглежда следните въпроси:

а) признаване на производствени разходи за отстраняване на повърхностния слой като актив;

б) първоначално измерване на актива от дейността за отстраняване на повърхностния слой; и

в) последващо измерване на актива от дейността за отстраняване на повърхностния слой.

КОНСЕНСУС

Признаване на производствени разходи за отстраняване на повърхностния слой като актив

8 Доколкото ползата от дейността по отстраняване на повърхностния слой се реализира под формата на произведени материални запаси, предприятието отчита разходите за тази дейност по отстраняване на повърхностния слой съгласно принципите на МСС 2 *Материални запаси*. Доколкото ползата се състои в подобряване достъпа до руда, предприятието признава тези разходи като нетекущ актив, ако са изпълнени критериите по параграф 9 по-долу. В настоящото разяснение нетекущият актив е посочен като „актив от дейността по отстраняване на повърхностния слой“.

9 Предприятието признава актива от дейността по отстраняване на повърхностния слой, ако и само ако са изпълнени всички от следните условия:

а) има вероятност предприятието да получи бъдеща икономическа полза (подобрен достъп до рудното тяло), свързана с дейността по отстраняване на повърхностния слой;

б) предприятието може да идентифицира компонента на рудното тяло, достъпът до който е подобрен; и

в) разходите, произтичащи от дейността по отстраняване на повърхностния слой, свързани с този компонент, могат да бъдат измерени по надежден начин.

10 Активът от дейността по отстраняване на повърхностния слой се отчита като добавка към или укрепване на съществуващия актив. С други думи активът от дейността по отстраняване на повърхностния слой ще бъде отчетен като *част* от съществуващ актив.

11 Класификацията на актива от дейността по отстраняване на повърхностния слой като материален или нематериален актив е същата като съществуващия актив. С други думи естеството на този съществуващ актив ще определи дали предприятието класифицира актива от дейността по отстраняване на повърхностния слой като материален или нематериален.

Първоначално измерване на актива от дейността за отстраняване на повърхностния слой

12 Предприятието първоначално измерва актива от дейността по отстраняване на повърхностния слой, отчетен по разходи, като той е съвкупност от разходи, пряко поети за извършване на дейността по отстраняване на повърхностния слой, която подобрява достъпа до идентифицирания компонент руда плюс пряко относими режийни разходи. Междувременно могат да се проведат някои инцидентни операции като производствена дейност по отстраняване на повърхностния слой, които обаче не са необходими за протичането по план на производствената дейност по отстраняване на повърхностния слой. Разходите, свързани с тези инцидентни операции, не са включени в разходите за актива от дейността по отстраняване на повърхностния слой.

▼M33

13 Когато разходите за актива от дейността по отстраняване на повърхностния слой и произведените материални запаси не могат да бъдат идентифицирани поотделно, предприятието разпределя производствените разходи по отстраняване на повърхностния слой между произведените материални запаси и актива от дейността по отстраняване на повърхностния слой чрез използването на база за разпределение, която се основава на съответната производствена мярка. Тази производствена мярка се изчислява за идентифицирания компонент от рудното тяло и се използва за сравнителен анализ с цел да се определи в каква степен е извършена допълнителна дейност по създаване на бъдеща полза. Примери за такива мерки включват:

а) разходи за произведени материални запаси в сравнение с очаквани разходи;

б) обем на извлечените отпадъци в сравнение с очакван обем, за определен обем добив на руда; и

в) минерално съдържание на извлечената руда в сравнение с минералното съдържание, което се очаква да бъде извлечено, за определен обем произведена руда.

Последващо измерване на актива от дейността за отстраняване на повърхностния слой

14 След първоначалното признаване активът от дейността по отстраняване на повърхностния слой се отчита или според стойността на разходите си, или според преизчислена стойност минус амортизация и минус загуби от обезценка по същия начин, както съществуващия актив, към който принадлежи.

15 Активът от дейността по отстраняване на повърхностния слой подлежи на системно амортизиране по време на очаквания полезен срок на използване на идентифицирания компонент на рудното тяло, който става по-достъпен в резултат на дейността по отстраняване на повърхностния слой. Методът според количеството на произведена продукция се прилага, освен ако няма друг по-целесъобразен метод.

16 Очакваният полезен срок на ползване на идентифицирания компонент на рудното тяло, който се използва за амортизация на актива от дейността по отстраняване на повърхностния слой, ще се различава от очаквания полезен срок на ползване, който се използва за амортизация на самата мина и свързаните с нея активи от живота на мината. Изключение от това правят ограничени обстоятелства, при които дейността по отстраняване на повърхностния слой осигурява подобрен достъп до останалото рудно тяло в неговата цялост. Например това може да се случи към края на полезния живот на мината, когато идентифицираният компонент представлява окончателна част от рудното тяло, което предстои да бъде извлечено.

▼**M33**

Допълнение А

Дата на влизане в сила и преходен период

Настоящото допълнение е неразделна част от разяснението и има същата тежест както и другите части на разяснението.

A1 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Позволено е и по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за по-ранен период, то оповестява този факт.

A2 Предприятието прилага настоящото разяснение по отношение на производствени разходи за отстраняване на повърхностния слой, възникнали на или след началото на най-ранния представен период.

A3 Тъй като в началото на най-ранния представен период всякакъв вече признат баланс на активи, който е в резултат на дейност по отстраняване на повърхностния слой, предприета по време на производствената фаза („предходен актив от отстраняване на повърхностния слой“), се преквалифицира като част от съществуващ актив, с който е свързана дейността по отстраняване на повърхностния слой, доколкото все още е налице идентифицируем компонент от рудното тяло, с който може да се свърже предходният актив от отстраняване на повърхностния слой. Такива баланси се амортизират през останалия очакван полезен срок на ползване на идентифицирания компонент от рудното тяло, с което е свързан всеки предходен актив от отстраняване на повърхностния слой.

A4 Ако липсва идентифицируем компонент от рудното тяло, с който се свързва предходният актив от отстраняване на повърхностния слой, той се признава в неразпределената печалба в началото на най-ранния представен период.

▼**M41**

КРМСФО 21

Разяснение 21 на КРМСФО — „Налози“ [1]

ПОЗОВАВАНИЯ

— МСС 1	„Представяне на финансови отчети“
— МСС 8	„Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“
— МСС 12	„Данъци върху дохода“
— МСС 20	„Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ“
— МСС 24	„Оповестяване на свързани лица“
— МСС 34	„Междинно финансово отчитане“
— МСС 37	„Провизии, условни пасиви и условни активи“
— Разяснение 6 на КРМСФО —	„Задължения, възникващи от участие в специфичен пазар — отпадъчно електрическо и електронно оборудване“

КОНТЕКСТ

1. Държавата може да облага дадено предприятие. Комитетът за разяснения на МСФО получи искания за насоки относно счетоводното отчитане на налозите във финансовите отчети на обложеното предприятие. Въпросът е кога да се признае задължението за плащане на налог, отчитано в съответствие с МСС 37 „Провизии, условни пасиви и условни активи“.

ОБХВАТ

2. Настоящото разяснение разглежда счетоводното отчитане на задължението за плащане на налог, когато това задължение попада в обхвата на МСС 37. В него се разглежда и счетоводното му отчитане, когато времето на възникване и размерът му са сигурни.

3. Настоящото разяснение не разглежда счетоводното отчитане на разходите, които възникват от признаването на задължение за плащане на налог. Предприятието следва да прилага други стандарти, за да реши дали признаването на задължение за плащане на налог поражда актив или разход.

4. За целите на настоящото разяснение „налог“ е изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, наложен на предприятията от държавата в съответствие със законодателството (законови и/или подзаконови актове), с изключение на:

   а) изходящите потоци от ресурси, които попадат в обхвата на други стандарти (като данъците върху дохода, обхванати от МСС 12 „Данъци върху дохода“); както и

   б) глобите или другите санкции, които се налагат за нарушения на законодателството.

   „Държава“ означава правителството, държавните агенции и подобни органи, които могат да бъдат местни, национални или международни.

([1]) Възпроизвеждането е разрешено на територията на Европейското икономическо пространство. Всички права са запазени извън ЕИП с изключение на правото за възпроизвеждане за лична употреба или други честни сделки. Допълнителна информация може да се получи от СМСС на адрес www.iasb.org.

▼**M41**

5. Плащане, направено от предприятието за придобиване на актив или за предоставяне на услуги съгласно договорно споразумение с държавата, не отговаря на определението за налог.

6. Предприятието не е длъжно да прилага настоящото разяснение по отношение на задълженията, произтичащи от схемите за търговия с емисии.

ВЪПРОСИ

7. За изясняване на отчитането на задължението за плащане на налог в настоящото разяснение са разгледани следните въпроси:

   а) Какво е задължаващото събитие, което води до признаването на задължение за плащане на налог?

   б) Дали икономическият стремеж за продължаване на дейността в бъдеще създава конструктивно задължение за плащане на налог, което ще възникне в резултат на тази бъдеща дейност?

   в) Дали допускането за действащо предприятие предполага, че предприятието има понастоящем задължение за плащане на налог, което ще възникне в резултат на дейност в бъдещ период?

   г) Дали признаването на задължение за плащане на налог възниква в даден момент или при определени обстоятелства — постепенно във времето?

   д) Какво е задължаващото събитие, което води до признаването на задължение за плащане на налог, възникващо при достигането на дадена долна граница?

   е) Едни и същи ли са принципите на признаване на задължение за плащане на налог в годишните финансови отчети и в междинния финансов отчет?

КОНСЕНСУС

8. Задължаващото събитие, което води до възникването на задължение за плащане на налог, е дейността, която налага плащането на законово-установен налог. Например, ако такава дейност е генерирането на приходи през текущия период и изчисляването на налога се основава на генерираните в предишен период приходи, задължаващото събитие за налога е генерирането на приходи през текущия период. Генерирането на приходи в предишния период е необходимо, но не достатъчно, условие за пораждането на настоящото задължение.

9. Предприятието няма конструктивно задължение да плати налог, който ще бъде породен от дейност в бъдещ период в резултат на стремежа на предприятието да извършва дейност в този бъдещ период.

10. Изготвянето на финансовите отчети при допускането за действащо предприятие не предполага, че предприятието понастоящем има задължение за плащане на налог, което ще възникне в резултат на дейността му в бъдеще.

11. Задължението за плащане на налог се признава постепенно, ако задължаващото събитие (т.е. дейността, която налага плащане на законо-установен налог), настъпва в рамките на определен период. Например, ако задължаващото събитие е генерирането на приходи в рамките на определен период, съответният пасив се признава в процеса на генериране на приходите.

▼**M41**

12. Ако задължението за плащане на налог се задейства при достигането на дадена долна граница, счетоводното отчитане на пасива, който възниква от това задължение, е в съответствие с принципите в параграфи 8—14 от настоящото разяснение (по-специално параграфи 8 и 11). Например, ако задължаващото събитие е извършването на дадена минимална стопанска дейност (реализиране на минимални приходи, продажби или продукция), съответният пасив се признава при достигането ѝ.

13. Предприятието прилага едни и същи принципи на признаване в междинния финансов отчет и в годишните финансови отчети. Следователно в междинния финансов отчет задължението за плащане на налог:

    а) не се признава, ако не съществува настоящо задължение за плащане на налог в края на междинния отчетен период; както и

    б) се признава, ако съществува настоящо задължение за плащане на налог в края на междинния отчетен период.

14. Предприятието признава актив, ако е предплатило налога, но все още няма настоящо задължение за плащането му.

▼**M41**

Допълнение А

Дата на влизане в сила и преходни разпоредби

Настоящото допълнение е неразделна част от разяснението и има същата тежест както и другите негови части.

A1 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните периоди, започващи на 1 януари 2014 г. или след това. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за по-ранен период, то оповестява този факт.

A2 Промените в счетоводната политика, произтичаща от първоначалното прилагане на настоящото разяснение, се отчитат със задна дата в съответствие с МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“.

▼**M61**

Разяснение 22 на КРМСФО

Сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение

ПРЕПРАТКИ

— Концептуалната рамка за финансово отчитане

— МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“

— МСС 21 „Ефекти от промените в обменните курсове“

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1. Параграф 21 от МСС 21 „Ефекти от промените в обменните курсове“ изисква предприятието да отчита сделка в чуждестранна валута, при първоначално признаване във функционалната валута, като към сумата в чуждестранна валута се прилага спот курсът между функционалната и чуждестранната валута (обменния курс) към датата на сделката. В параграф 22 от МСС 21 се посочва, че датата на сделката е датата, на която сделката добива право да бъде призната в съответствие с МСФО.

2. Когато предварително изплаща или получава възнаграждение в чуждестранна валута, предприятието по принцип признава непаричен актив или непаричен пасив ([1]) преди признаването на съответния актив, разход или приход. Съответният актив, разход или приход (или част от него) е сумата, призната съгласно съответните стандарти, което води до отписване на непаричния актив или непаричния пасив, произтичащ от авансовото възнаграждение.

3. Комитетът за разяснения на МСФО (Комитетът за разяснения) първоначално получи запитване относно начина за определяне съгласно параграфи 21—22 от МСС 21 на „датата на сделката“ при признаването на приходи. При формулирането на въпроса бе обърнато специално внимание на обстоятелствата, при които предприятието признава непаричен пасив, произтичащ от получаването на авансово възнаграждение, преди да признае съответния приход. При обсъждането на въпроса Комитетът за разяснения отбеляза, че получаването или плащането на авансово възнаграждение в чуждестранна валута не се ограничава единствено до приходните операции. Съответно, Комитетът за разяснения реши да даде пояснения относно датата на сделката за целите на определянето на обменния курс, използван при първоначалното признаване на съответния актив, разход или приход, когато предприятието е получило или платило авансово възнаграждение в чуждестранна валута.

ОБХВАТ

4. Настоящото разяснение се прилага по отношение на сделки в чуждестранна валута (или част от тях), при които предприятието признава непаричен актив или непаричен пасив, произтичащ от плащането или получаването на авансово възнаграждение, преди предприятието да признае съответния актив, разход или приход (или част от него).

5. Настоящото разяснение не се прилага, когато при първоначалното признаване предприятието оценява съответния актив, разход или приход:

   а) по справедлива стойност; или

   б) по справедливата стойност на възнаграждението, платено или получено на дата, различна от датата на първоначалното признаване на непаричния актив или непаричния пасив, произтичащ от авансовото възнаграждение (например оценяване на репутацията съгласно МСФО 3 „Бизнес комбинации“).

([1]) Така например, параграф 106 от МСФО 15 „Приходи от договори с клиенти“ постановява, че, ако клиентът заплаща възнаграждение или предприятието има право на възнаграждение, което е безусловно (т.е. вземане), преди предприятието да прехвърли стока или услуга на клиента, предприятието представя договора като пасив по договор, когато плащането е извършено или дължимо (което от двете настъпи по-рано).

▼**M61**

6. От предприятието не се изисква да прилага настоящото разяснение по отношение на:

   а) данъци върху дохода; или

   б) застрахователни договори (включително презастрахователни договори), които то издава, или презастрахователни договори, които притежава.

ВЪПРОСИ

7. В настоящото разяснение се разглежда въпросът как да се определи датата на сделката за целите на определянето на обменния курс, използван при първоначалното признаване на съответния актив, разход или приход (или част от него), при отписване на непаричен актив или непаричен пасив, произтичащ от плащането или получаването на авансово възнаграждение в чуждестранна валута.

КОНСЕНСУС

8. При прилагане на параграфи 21–22 от МСС 21 датата на сделката, служеща за определяне на обменния курс, използван при първоначалното признаване на съответния актив, разход или приход (или част от него), е датата, на която предприятието първоначално признава непаричния актив или непаричния пасив, произтичащ от плащането или получаването на авансово възнаграждение.

9. При многократни предварителни плащания или постъпления предприятието определя дата на сделката за всяко плащане или получаване на авансово възнаграждение.

▼**M61**

Допълнение А

Дата на влизане в сила и преходен период

Настоящото допълнение представлява неразделна част от КРМСФО 22 и е със същата правна сила като останалите части от КРМСФО 22.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

А1 Предприятието прилага настоящото разяснение за годишните отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за по-ранен период, то оповестява този факт.

ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

А2 При първоначалното прилагане предприятието прилага настоящото разяснение или:

а) със задна дата, като прилага МСС 8 „Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки“; или

б) за бъдещи периоди по отношение на всички активи, разходи и приходи в обхвата на разяснението, признати първоначално на или след:

i) началото на отчетния период, в който предприятието прилага за първи път разяснението; или

ii) началото на даден предходен отчетен период, представен като сравнителна информация във финансовите отчети за отчетния период, в който предприятието прилага за първи път разяснението.

А3 При първоначалното прилагане предприятие, което прилага параграф А2, буква б), прилага разяснението по отношение на активи, разходи и приходи, признати първоначално на или след началото на отчетния период в параграф А2, буква б), подточка i) или ii), за които предприятието е признало непарични активи или непарични пасиви, произтичащи от авансово възнаграждение преди тази дата.

▼**M61**

Допълнение Б

Изменението по настоящото допълнение се прилага за годишни отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 г. Ако предприятието прилага настоящото разяснение за по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период.

Изменение на МСФО 1 „*Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане*“

Добавя се параграф 39АВ.

39АВ С КРМСФО 22 „Сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение“ беше добавен параграф Г36 и изменен параграф Г1. Предприятието прилага това изменение, когато прилага КРМСФО 22.

В допълнение Г се изменя параграф Г1. Добавят се параграф Г36 и съответното му заглавие.

Г1 Предприятието може да избере да използва едно или повече от следните освобождавания от изискванията:

а) платежни сделки на базата на акции (параграфи Г2 и Г3);

б) …

у) определяне на договори за покупка или продажба на нефинансова позиция (параграфи Г33);

ф) приходи (параграфи Г34 и Г35); както и

х) сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение (параграф Г36).

Сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение

Г36 Прилагащото за първи път предприятие не е задължено да прилага КРМСФО 22 „Сделки в чуждестранна валута и авансово възнаграждение“ по отношение на активи, разходи и приходи в обхвата на това разяснение, признати първоначално преди датата на преминаване към МСФО.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 7

Въвеждане на еврото

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.))

▼B

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 10 *Събития* ►M5 *след края на отчетния период* ◄ (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* (както е преработен през 2003 г.)

▼M11

— МСС 27 Консолидирани и индивидуални финансови отчети (както е преработен 2008 г.)

▼B

ВЪПРОС

1. С въвеждането на икономическия и паричен съюз (ИПС) от 1 януари 1999 г. еврото става официална валута и обменните курсове между еврото и участващите национални валути се фиксират неотменимо, т.е. рискът от последващи курсови разлики, свързани с тези валути, се елиминира от тази дата.

2. Въпросът е как се прилага МСС 21 при преминаването от националните валути на държавите — членки на Европейския съюз, към еврото („преминаването към еврото“).

КОНСЕНСУС

3. Изискванията на МСС 21 относно превалутирането на сделките в чуждестранна валута и финансовите отчети за чуждестранна дейност трябва де се прилагат стриктно при преминаването към еврото. Същата обосновка се прилага и за фиксирането на обменните курсове, когато страните се присъединяват към ИПС на по-късен етап.

4. В частност това означава, че:

а) паричните активи и пасиви в чуждестранна валута, които са възникнали в резултат на сделки, трябва да продължат да се превалутират във функционална валута по заключителния курс. Възникналите в резултат на това курсови разлики трябва да се признават като приход или разход в момента на възникването, освен ако предприятието трябва да продължи да прилага настоящата си счетоводна политика за печалбите или загубите от обмяна на валута, свързани с хеджирането на валутния риск от планирана сделка;

▼M11

б) кумулативните курсови разлики, свързани с превръщането на финансовите отчети за чуждестранни дейности, признати в друг цялостен доход, трябва да се натрупват в собствен капитал и да се прекласифицират от собствен капитал в печалбата или загубата само при освобождаване или частично освобождаване от нетната инвестиция в чужд-естранната дейност; и

▼B

в) курсовите разлики в резултат на превръщането на задълженията, деноминирани в националните валути на участващите страни, не трябва да се включват в балансовата стойност на свързаните с тях активи.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Октомври 1997 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 1 юни 1998 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼M5

МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 4. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼M11

МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграф 46). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) за един по-ранен период, изменението се прилага за този по-ранен период.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 10

Държавна помощ — без специална връзка с оперативната дейност

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездни средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавна помощ*

ВЪПРОС

1. В някои страни държавната помощ за предприятията може да е насочена към насърчаване или дългосрочно подпомагане на стопанската дейност в определени региони или промишлени отрасли. Условията за получаване на такава помощ може да не са конкретно свързани с оперативната дейност на предприятието. Примери за такава помощ са прехвърлянията на средства от правителствата на предприятия, които:

   а) осъществяват дейност в определен отрасъл;

   б) продължават да осъществяват дейност в наскоро приватизирани отрасли; или

   в) започват и продължават да осъществяват дейност в неразвити райони.

2. Въпросът е дали тази правителствена помощ е „безвъзмездни средства, предоставени от държавата“, което е в обхвата на МСС 20 и следователно трябва да се отчита в съответствие с изискванията на този стандарт.

КОНСЕНСУС

3. Правителствената помощ за предприятията отговаря на определението за безвъзмездни средства, предоставени от държавата, в МСС 20, дори да не съществуват условия, конкретно свързани с оперативната дейност на предприятието, освен изискването предприятието да осъществява дейност в определени региони или промишлени отрасли. Поради това тези средства не се отнасят пряко към ►M5 акционерни участия ◄.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Януари 1998 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 1 август 1998 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼M32

_____

_____

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 15

Оперативен лизинг — стимули

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— *МСС 1 Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)

▼B

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 17 *Лизинг* (както е преработен през 2003 г.)

ВЪПРОС

1. При договарянето на нов или подновен оперативен лизинг лизингодателят може да предостави на лизингополучателя стимули за сключването на договора. Примери за такива стимули са предварителното плащане в брой на лизингополучателя, възстановяване или поемане от страна на лизингодателя на разходите на лизингополучателя (като разходи по преместване, подобренията на наетото имущество и разходите, свързани с вече съществуващо задължение на лизингополучателя). Друга възможност е да бъде уговорено първоначалните периоди на лизинговия срок да бъдат освободени от наем или да се намали размерът на наема.

2. Въпросът е как стимулите при оперативен лизинг да се признават във финансовите отчети на лизингополучателя и лизингодателя.

КОНСЕНСУС

3. Всички стимули при договарянето на нов или подновен оперативен лизинг трябва да се признават като неделима част от нетното възнаграждение, договорено за използването на лизинговия актив, независимо от същността или формата на стимула или разпределението на плащанията във времето.

4. Лизингодателят трябва да признае общата сума на разходите за стимули като намаление на дохода от наем през срока на лизинга на линейна база, освен ако друга системна база не е представителна за разпределението във времето, през което ползата от лизинговия актив намалява.

5. Лизингополучателят трябва да признае общата полза от стимулите като намаление на разходите за наем през срока на лизинга на линейна база, освен ако друга системна база не представя разпределението във времето на ползите за лизингополучателя от използването на лизинговия актив.

6. Разходите, понесени от лизингополучателя, включително разходите, свързани със съществувал по-рано лизинг (например разходите по прекратяването, подобренията или преместването на наетото имущество), трябва да се отчетат от лизингополучателя в съответствие със стандартите, приложими към тези разходи, включително разходите, които ефективно са възстановени чрез споразумението за стимула.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Юни 1998 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила за лизинговите срокове, започващи на или след 1 януари 1999 г.

▼M33

———————

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 25

Данъци върху дохода — промени в данъчния статут на едно предприятие или неговите акционери

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)

▼B

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 12 *Данъци върху дохода*

ВЪПРОС

1. Промяната в данъчния статут на едно предприятие или неговите акционери може да има последици за предприятието посредством увеличение или намаление на неговите данъчни пасиви или активи. Например това може да настъпи при публичното предлагане на капиталови инструменти на предприятието или при преструктуриране на капитала на предприятието. Това също може да настъпи и при преместването на контролиращ акционер в друга страна. В резултат на такова събитие предприятието може да бъде облагано с данък по различен начин. Например то може да получи или загуби данъчни стимули или да подлежи на различна данъчна ставка в бъдеще.

2. Промяната в данъчния статут на едно предприятие или неговите акционери може да има незабавен ефект върху неговите текущи данъчни пасиви или активи. Промяната може също да увеличи или намали пасивите и активите по отсрочени данъци, които са признати от предприятието, в зависимост от ефекта, който промяната в данъчния статут има върху данъчните последици, които ще настъпят след възстановяването или уреждането на балансовата сума на активите и пасивите на предприятието.

3. Въпросът е как предприятието трябва да отчита данъчните последици от промяна в неговия данъчен статут или в данъчния статут на неговите акционери.

КОНСЕНСУС

▼M5

4 Промяната в данъчния статус на едно предприятие или неговите акционери не поражда увеличения или намаления на сумите, признати извън печалбата или загубата. Текущите и отсрочените данъчни последици от промяна в данъчния статус трябва да се включат в печалбата или загубата за периода, освен ако тези последици се отнасят до сделки и събития, които водят, през същия или друг период, до директно кредитиране или дебитиране на признатата сума от капитала или до сучи, признати в друг всеобхватен доход. Тези данъчни последици, свързани с промени в признатата сума на капитала, през същия или през друг период (които не са включени в печалбата или загубата) трябва да се дебитират или кредитират директно в капитала. Тези данъчни последици, които са свързани със суми, признати в друг всеобхватен доход, трябва да се признаят в друг всеобхватен доход.

▼**B**

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Август 1999 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 15 юли 2000 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼**M5**

МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 4. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 27

Оценяване на съдържанието на операции, включващи правната форма на лизинг

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

▼M52

_____

▼B

— МСС 17 *Лизинг* (като е преработен през 2003 г.)

▼M52

_____

▼B

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

▼M53

_____

▼B

— МСФО 4 *Застрахователни договори*

▼M53

— МСФО 9 *Финансови инструменти*

▼M52

— МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*

▼B

ВЪПРОС

1. Едно предприятие може да осъществи операция или поредица от структурирани операции (споразумение) с несвързано(и) лице(а) (инвеститор), включващи правната форма на лизинг. Например едно предприятие може да даде под наем активи на инвеститор и да наеме обратно същите активи или обратното, да продаде законно активи и да наеме същите активи обратно. Формата на всяко споразумение и неговите условия може да се различават значително. В примера за лизинг и обратен лизинг целта на споразумението може да бъде инвеститорът да получи изгода от данъчно облагане, която се споделя с предприятието под формата на такса, а не да се прехвърли правото за използване на актива.

2. Когато споразумението с инвеститор включва правната форма на лизинг, въпросите са следните:

   а) как да се определи дали поредицата от операции са свързани и трябва да се отчитат като една операция;

   б) дали споразумението отговаря на определението за лизинг в съответствие с изискванията на МСС 17; и ако не отговаря:

      i) дали отделната инвестиционна сметка и задълженията за лизингови плащания, които биха могли да съществуват, представляват активи и пасиви на предприятието (например вж. примера, описан в допълнение А, параграф А2, буква а);

▼B

ii) как предприятието трябва да отчита другите задължения, които възникват в резултат на споразумението; и

iii) как предприятието трябва да отчита такса, която е възможно да получи от инвеститор.

КОНСЕНСУС

3. Дадена поредица от операции, включващи правната форма на лизинг, са свързани и се отчитат като една операция, когато общият икономически ефект не може да се установи, без да се отчете цялата поредица от операции като цяло. Такъв е случаят например, когато поредицата от операции са тясно взаимно свързани, договорени са като една операция и се изпълняват едновременно или в една непрекъсната последователност. (допълнение А илюстрира прилагането на настоящото разяснение.)

4. Отчитането отразява съдържанието на споразумението. Всички аспекти и презумпции на споразумението се оценят, за да се определи неговото съдържание, като се отдава по-голяма тежест на аспектите и презумпциите, които имат икономически ефект.

5. МСС 17 се прилага, когато съдържанието на споразумението включва прехвърлянето на правото да се използва актив за договорен срок. Индикаторите, които индивидуално показват, че споразумението може по същество да не включва лизинг в съответствие с изискванията на МСС 17 (допълнение Б илюстрира прилагането на настоящото разяснение) включват:

а) дадено предприятие запазва всички рискове, свързани със собствеността на основен актив, и ползва същите права за неговото използване, както преди споразумението;

б) основната причина за споразумението е да се постигне определен данъчен резултат, а не да се прехвърли правото за използване на даден актив; и

в) включва се опция при условия, които правят нейното използване почти сигурно (например пут-опция, която може да се упражни при цена, достатъчно по-висока от очакваната справедлива стойност, когато стане упражнима).

6. Определенията и насоките в параграфи 49—64 от *Общите положения* се прилагат при определянето дали по същество отделната инвестиционна сметка и задълженията по лизинговите плащания представляват активи и пасиви на предприятието. Индикаторите, които колективно показват, че по същество отделната инвестиционна сметка и задълженията по лизинговите плащания не отговарят на определенията за актив и пасив и не се признават от предприятието, включват:

а) предприятието не е в състояние да контролира инвестиционната сметка, при реализиране на собствените си цели и не е задължено да плаща лизинговите плащания. Това се случва, например когато предплатена сума се прехвърли в отделна инвестиционна сметка за защита на инвеститора и може да се използва само за плащане към инвеститора. Инвеститорът се съгласява задълженията по лизинговите плащания да бъдат платени от средствата в инвестиционната сметка и предприятието не може да откаже плащанията към инвеститора от инвестиционната сметка;

б) има малко вероятен риск предприятието да възстанови цялата сума на получената от инвеститор такса и евентуално да плати допълнителна сума или, когато не е получена такса, само малко вероятен риск да плати сума по други задължения (например гаранция). Само малко вероятен риск за плащане съществува например, когато условията на споразумението изискват предплатена сума да се инвестира в безрискови активи, които се очаква да генерират достатъчни парични потоци, за да удовлетворят задълженията за лизингови плащания; и

▼B

в) с изключение на първоначалните парични потоци при сключването на споразумението, единствените парични потоци, които се очакват по споразумението, са лизинговите плащания, които се погасяват единствено от средства, изтеглени от отделната инвестиционна сметка, открита с първоначалните парични потоци.

▼M53

7. Другите задължения по дадено споразумение, включително предоставените гаранции и понесените задължения при преждевременно прекратяване, се отчитат според предписанията на МСС 37, МСФО 4 или МСФО 9 в зависимост от условията.

▼M52

8. Изискванията по МСС 15 се прилагат за фактите и обстоятелствата на всяко споразумение при определянето на това, кога да се признава като доход таксата, която предприятието може да получи. Трябва да се разгледат такива фактори, като това дали съществува продължаващо участие под формата на значителни бъдещи задължения за изпълнение, необходими за получаването на таксата, дали съществуват неразпределени рискове, условията на всички гаранционни споразумения и рискът за изплащане на таксата. Признаците, които поотделно показват, че признаването на цялата такса като доход при нейното получаване, ако е получена в началото на споразумението, е неуместно, включват:

▼B

а) задълженията за изпълнение или въздържане от изпълнение на определени значими дейности представляват условия за получаване на таксата и поради това изпълнението на правно обвързващо споразумение не е най-значимото действие, което се изисква от споразумението;

б) наложени са ограничения върху използването на основния актив, които на практика имат ефект, който ограничава и значително променя способността на предприятието да използва (например да изразходва, продава или залага като обезпечение) актива;

в) възможността за възстановяване на каквато и да е сума от таксата и вероятно за заплащане на допълнителна сума не е малко вероятна. Това се случва например, когато:

i) основният актив не е специализиран актив, който е необходим на предприятието за осъществяването на стопанската му дейност, и има вероятност предприятието да плати сумата за преждевременно прекратяване на споразумението; или

ii) от предприятието се изисква според условията на споразумението или предприятието има известна или пълна свобода да инвестира предплатената сума в активи, които носят повече от незначителен риск (например валутен риск, риск, свързан с лихвения процент, или кредитен риск). При тези обстоятелства рискът за стойността на инвестицията, тъй като не е достатъчен, за да удовлетвори задълженията по лизинговото плащане, не е малко вероятен и поради това има вероятност предприятието да трябва да плати някаква сума.

9. Таксата се представя в ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, на базата на икономическото си съдържание и същност.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

10. Всички аспекти на дадено споразумение, което по същество не включва лизинг съгласно МСС 17, трябва да бъдат взети под внимание при определянето на подходящите оповестявания, които са необходими за разбирането на споразумението и приетото счетоводно третиране. Предприятието оповестява следната информация през всеки период, през който съществува споразумение:

▼B

а) описание на споразумението, което включва:

i) основния актив и всички ограничения върху неговото използване;

ii) срока и други значими условия на споразумението;

iii) операциите, които са взаимно свързани, включително всички опции; и

б) счетоводното третиране, което се прилага за която и да е получена такса, сумата, която е призната като доход за периода, и статията от ►M5 отчета за всеобхватния доход ◄, в която тя се включва.

11. Оповестяванията, които се изискват съгласно параграф 10 от настоящото разяснение, се правят поотделно за всяко споразумение или общо за всеки клас от споразумения. Класът представлява група от споразумения с основни активи със сходна естество (например електроцентрала).

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Февруари 2000 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

▼M53

Настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

С МСФО 9 бе изменен параграф 7. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 9.

▼M52

С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен раздел „Препратки“ и параграф 8. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 29

▼M9

Споразумения за концесионна услуга: оповестяване

▼B

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)

▼B

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 17 *Лизинг* (като е преработен през 2003 г.)

— МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*

— МСС 38 *Нематериални активи* (както е преработен през 2004 г.)

ВЪПРОС

1. Дадено предприятие (►M9 оператор ◄) може да сключи споразумение с друго предприятие (►M9 възложител ◄) за предоставянето на услуги, които дават публичен достъп до значими икономически и обществени съоръжения. ►M9 Възложителят ◄ може да бъде предприятие от държавния или частния сектор, включително и държавен орган. Примерите за споразумения за концесионна услуга включват съоръжения за обработка/пречистване и доставяне на вода, автомагистрали, паркинги, тунели, мостове, аерогари и далекосъобщителни мрежи. Примерите за споразумения, които не представляват споразумения за концесионна услуга, включват предоставяне от дадено предприятие на външен изпълнител на дейността по вътрешните си услуги (например ресторант за персонала, поддържане на сградата и дейностите, свързани със счетоводството или информационните технологии).

2. Споразумението за концесионна услуга обикновено включва прехвърлянето от ►M9 възложителя ◄ на ►M9 оператора ◄ за периода на концесията на:

   а) правото да предоставя услуги, които осигуряват публичен достъп до значими икономически и обществени съоръжения; и

   б) в някои случаи правото да използва определени материални, нематериални или финансови активи;

   в замяна на което ►M9 операторът ◄ се задължава:

   в) да предоставя услугите при определени условия по време на концесионния период; и

   г) когато е приложимо, да върне в края на концесионния период правата, които е получил в началото на концесионния период и/или е придобил по време на концесионния период.

3. Обща характеристика на всички споразумения за концесионна услуга е, че ►M9 операторът ◄ едновременно получава право и поема задължение да предостави обществени услуги.

4. Въпросът е каква информация трябва да се оповестява в приложенията към финансовите отчети на ►M9 оператора ◄ и ►M9 възложителя ◄.

▼B

5. Определени аспекти и оповестявания, свързани с някои споразумения за предоставяне на концесионна услуга, вече са разгледани в съществуващи Международни счетоводни стандарти (например МСС 16 се прилага за придобиването на имоти, машини и съоръжения, МСС 17 се прилага за лизинг на активи, и МСС 38 се прилага за придобиването на нематериални активи). Въпреки това споразумението за концесионна услуга може да включва подлежащи на изпълнение договори, които не са разгледани в Международните счетоводни стандарти, освен ако договорите са обременяващи, в който случай се прилага МСС 37. Поради тази причина настоящото разяснение се отнася за допълнителните оповестявания на споразуменията за концесионна услуга.

КОНСЕНСУС

6. Всички аспекти на споразумението за концесионна услуга се вземат под внимание при определянето на подходящите оповестявания в приложенията. През всеки период ►M9 операторът ◄ и ►M9 възложителят ◄ оповестяват следното:

а) описание на споразумението;

б) значими условия на споразумението, които могат да повлияят на сумата, разпределението във времето и сигурността на бъдещите парични потоци (например периода на концесията, датите на преоценяването и базата, на която се определя преоценяването и предоговарянето);

в) същността и степента (например количеството, срока или сумата, както е уместно) на:

i) правата за използване на определени активи;

ii) задълженията за предоставяне на услуги или правата за очакване на предоставяне на услуги;

iii) задълженията за придобиване или изграждане на имоти, машини и съоръжения;

iv) задълженията за предоставяне или правата за получаване на определени активи в края на концесионния период;

v) възможностите за подновяване и прекратяване; и

vi) други права и задължения (например за основен ремонт); и

г) промени в споразумението, възникнали през периода ►M9 ; и ◄

▼M9

д) как е било класифицирано споразумението за услуга.

6А. Операторът оповестява сумата на прихода и печалбите или загубите, признати през периода, от размяната на услуги за строителство срещу финансов или нематериален актив.

▼B

7. Оповестяванията, които се изискват в съответствие с параграф 6 от настоящото разяснение, се правят поотделно за всяко споразумение за концесионна услуга или обобщено за всеки клас споразумения за концесионна услуга. Класът представлява група от споразумения за концесионна услуга, които включват услуги с подобен характер (например услуги за събиране на магистрални такси, далекосъобщения и обработка на вода).

▼B

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Май 2001 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 31

Приход — бартерни сделки, включващи рекламни услуги

ПРЕПРАТКИ

— МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*

— МСС 18 *Приходи*

ВЪПРОС

1. Дадено предприятие (продавач) може да сключи бартерна сделка за предоставяне на рекламни услуги срещу получаване на рекламни услуги от своя клиент (клиент). Рекламата може да бъде изложена в интернет или на плакат, излъчена по телевизията или радиото, публикувана в списания или вестници, или представена чрез друга медия.

2. В някои случаи между предприятията няма размяна на парични средства или други възнаграждения. В други случаи се разменят също равни или приблизително равни парични суми, или други възнаграждения.

3. Продавач, който предоставя рекламни услуги в процеса на обичайната си дейност, признава прихода от бартерна сделка, включваща реклама, според изискванията на МСС 18, когато, наред с останалите критерии, разменените услуги не са сходни (МСС 18, параграф 12) и сумата на прихода може да бъде надеждно оценена (МСС 18, параграф 20, буква а). Настоящото разяснение се прилага само за размяната на рекламни услуги, които не са сходни. Размяната на сходни рекламни услуги не представлява сделка, която създава приход съгласно МСС 18.

4. Въпросът е при какви обстоятелства продавачът може надеждно да оцени прихода по справедливата стойност на получените или предоставените рекламни услуги при бартерна сделка.

КОНСЕНСУС

5. Приходът от бартерна сделка, включваща реклама, не може да бъде надеждно оценен по справедливата стойност на получените рекламни услуги. Въпреки това продавачът може да оцени надеждно прихода по справедливата стойност на рекламните услуги, които той предоставя при бартерна сделка, като се позовава само на небартерни сделки, които:

   а) включват реклама, сходна с рекламата при бартерната сделка;

   б) са често срещани;

   в) представляват преобладаващ брой от сделките и по-голяма част от сумата, когато са сравнени с всички сделки по предоставяне на реклама, подобна на рекламата при бартерната сделка;

   г) включват парично и/или друг вид възнаграждение (например търгуеми ценни книжа, непарични активи и други услуги), чиято справедлива стойност може да бъде надеждно оценена; и

   д) не включват същия контрагент като при бартерната сделка.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Май 2001 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г. Промените в счетоводната политика се отчитат в съответствие с МСС 8.

▼B

ПКР РАЗЯСНЕНИЕ 32

Нематериални активи — разходи за интернет страници

ПРЕПРАТКИ

▼M5

— МСС 1 *Представяне на финансови отчети* (както е преработен през 2007 г.)

▼B

— МСС 2 *Материални запаси* (както е преработен през 2003 г.)

▼M52

_____

▼B

— МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 17 *Лизинг* (както е преработен през 2003 г.)

— МСС 36 *Обезценка на активи* (както е преработен през 2004 г.)

— МСС 38 *Нематериални активи* (както е преработен през 2004 г.)

— МСФО 3 *Бизнес комбинации*

▼M52

— МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*

▼B

ВЪПРОС

1. Дадено предприятие може да има вътрешни разходи по създаването и функционирането на собствена интернет страница за вътрешен или външен достъп. Интернет страница, която е създадена за външен достъп, може да се използва за различни цели като промоция и реклама на собствените продукти и услуги на предприятието, предоставяне на електронни услуги и продажбата на продукти и услуги. Интернет страница, която е създадена за вътрешен достъп, може да се използва за съхранение на политиката на компанията и подробна информация за клиентите, както и за търсене на съответна информация.

2. Етапите по създаването на интернет страница могат да бъдат описани, както следва:

   а) планиране — включва изследване на изпълнимостта, определяне на целите и особеностите, оценка на алтернативите и избор на приоритетите.

   б) създаване на програма и инфраструктура — включва получаване на име на домейн, закупуване и създаване на хардуер и операционен софтуер, инсталиране на създадените програми и стрес тест.

   в) създаване на графичния дизайн — включва създаването на оформлението на интернет страниците.

   г) създаване на съдържанието — включва създаването, закупуването, подготовката и публикуването на информация, текстуална или графична, на интернет страницата преди края на създаването на интернет страницата. Тази информация може да се съхранява в отделна база от данни, която е интегрирана във (или е достъпна от) интернет страницата, или да се кодира директно в интернет страниците.

3. След като приключи създаването на интернет страницата, започва работният етап. По време на този етап предприятието поддържа и подобрява програмите, инфраструктурата, графичния дизайн и съдържанието на интернет страницата.

4. При отчитането на вътрешните разходи по създаването и функционирането на собствена интернет страница за вътрешен и външен достъп въпросите са следните:

   а) дали интернет страницата е вътрешно създаден нематериален актив, който попада под изискванията на МСС 38; и

▼B

б) подходящото счетоводно третиране на тези разходи.

5. Настоящото разяснение не се прилага за разходите по закупуването, създаването и работата с хардуера (например интернет сървъри, тестови сървъри, производствени сървъри и интернет връзки) за интернет страницата. Такива разходи се отчитат в съответствие с изискванията на МСС 16. ►M5 В допълнение, когато предприятието извършва разходи във връзка с доставчика на интернет услуги, който осъществява хостинга на страницата в Интернет на предприятието, разходите се признават като разход според предписанията на МСС 1.88 и *Общите положения*, при получаването на услугите. ◄

6. МСС 38 не се прилага за нематериални активи, държани от предприятието за продажба в обичайния ход на стопанската дейност (вж. МСС 2 и МСС 11) или лизинги, които попадат в обхвата на МСС 17. Съответно, настоящото разяснение не се прилага за разходите по създаването или функционирането на интернет страницата (или софтуера за интернет страница), предназначена за продажба на друго предприятие. Когато се наема интернет страница по оперативен лизинг, лизингодателят прилага настоящото разяснение. Когато се наема интернет страница по финансов лизинг, лизингополучателят прилага настоящото разяснение след първоначалното признаване на наетия актив.

КОНСЕНСУС

7. Собствената интернет страница на предприятието, която възниква в резултат на развойна дейност и е за вътрешен или външен достъп, представлява вътрешно създаден нематериален актив, който попада под изискванията на МСС 38.

8. Интернет страница, възникнала в резултат на развойна дейност, се признава като нематериален актив, ако и само ако в допълнение към съответствието с общите изисквания за признаване и първоначално оценяване, описани в параграф 21 от МСС 38, предприятието може да удовлетвори изискванията на параграф 57 от МСС 38. В частност, едно предприятие може да удовлетвори изискването да демонстрира как интернет страницата ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи в съответствие с изискванията на параграф 57, буква г) от МСС 38, когато например интернет страницата е в състояние да генерира приходи, включително преки приходи, като позволява извършване на заявки за покупки. Когато едно предприятие не е в състояние да демонстрира как дадена интернет страница, която е създадена единствено или предимно за промоция и реклама на неговите собствени продукти и услуги, ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи, всички разходи по създаването на такава интернет страница се признават като разход в момента на тяхното възникване.

9. Всички вътрешни разходи по създаването и функционирането на собствена интернет страница на предприятието се отчитат в съответствие с МСС 38. Същността на всяка дейност, за която се прави разход (например обучението на персонал и поддържането на интернет страница), и етапът за създаване на интернет страницата или етапът след създаването ѝ трябва да се оценят, за да се определи подходящо счетоводно третиране (допълнителни насоки са представени в допълнението към настоящото разяснение). Например:

а) етапът на планирането е сходен по същността си с фазата на научноизследователската дейност в параграфи 54—56 от МСС 38. Разходите, които са направени през този етап, се признават като разход в момента на тяхното възникване;

▼B

б) етапът на създаването на програми и инфраструктура, етапът на графичния дизайн и етапът на създаването на съдържание, доколкото съдържанието се създава за цели, различни от рекламата и промоцията на собствените продукти на предприятието, са сходни по същността си с фазата на развойната дейност в параграфи 57—64 от МСС 38. Разходите, които са направени през тези етапи, се включат в себестойността на интернет страницата, която е призната като нематериален актив съгласно параграф 8 от настоящото разяснение, когато разходите могат да бъдат директно приписани на и са необходими за създаването, произвеждането или подготовката на интернет страницата, която да функционира по начина, предвиден от ръководството. Например разходите за закупуването или създаването на съдържание (различно от съдържанието за реклама и промоция на собствените продукти и услуги на предприятието) конкретно за интернет страница или разходите за получаване на позволение за използване на съдържанието (например такса за получаване на лиценз за възпроизводство) на интернет страницата се включват в разходите по създаването, когато е спазено това условие. Въпреки това съгласно параграф 71 от МСС 38 разходите за нематериален обект, които са били признати първоначално като разход в предишни финансови отчети, не се признават като част от себестойността на нематериален актив на по-късна дата (например, ако разходите за авторско право са напълно амортизирани и впоследствие съдържанието е достъпно на интернет страница);

в) разходите, направени по време на етапа за създаване на съдържание, доколкото съдържанието е създадено за реклама и промоция на собствените продукти и услуги на предприятието (например дигитални снимки на продукти), се признават като разход, когато се направени в съответствие с изискванията на параграф 69, буква в) от МСС 38. Например, когато отчитането на разходите за професионални услуги за направата на дигитални снимки на собствените продукти на предприятието и за подобряване на тяхното качество, разходите се признават като разход при получаването на професионалните услуги, а не когато дигиталните снимки са изложени на интернет страницата;

г) работният етап започва, след като приключи създаването на интернет страницата. Направените през този етап разходи се признават като разход в момента на тяхното възникване, освен ако отговарят на критериите за признаване в параграф 18 от МСС 38.

10. Интернет страница, която е призната като нематериален актив в съответствие с изискванията на параграф 8 от настоящото разяснение, се оценява след първоначалното признаване, като се прилагат изискванията на параграфи 72—87 от МСС 38. Най-добрата приблизителна оценка за полезния живот на интернет страницата трябва да е за кратък срок.

ДАТА НА КОНСЕНСУС

Май 2001 г.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

Настоящото разяснение влиза в сила на 25 март 2002 г. Ефектите от прилагането на настоящото разяснение се отчитат, като се използват изискванията за преминаване във версията на МСС 38, която е издадена през 1998 г. Поради това когато дадена интернет страница не отговаря на изискванията за признаване като нематериален актив, но преди това е била призната като актив, продуктът се отписва към датата на влизане в сила на настоящото разяснение. Когато дадена интернет страница съществува и разходите по нейното създаване отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, но преди това не е била призната като актив, нематериалният актив не се признава към датата на влизане в сила на настоящото разяснение. Когато дадена интернет страница съществува и разходите по нейното създаване отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, и е била призната преди това като актив и първоначално оценена по себестойност, първоначално признатата сума се счита за правилно определена.

▼**M52**

С МСС 1 (както е преработен през 2007 г.) беше изменена терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него беше изменен и параграф 5. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (както е преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

С МСФО 15 *Приходи от договори с клиенти*, издаден през май 2014 г., беше изменен раздел „Препратки“ и параграф 6. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.