

Този документ е средство за документиране и не обвързва институциите

► **V****РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1725/2003 НА КОМИСИЯТА**

от 29 септември 2003 година

относно приемането 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 261, 13.10.2003 г., стр. 1)

Изменен с

		Официален вестник		
		№	страница	дата
► <b><u>M1</u></b>	Регламент (ЕО) № 707/2004 на Комисията от 6 април 2004 година	L 111	3	17.4.2004
► <b><u>M2</u></b>	Регламент (ЕО) № 2086/2004 на Комисията от 19 ноември 2004 година	L 363	1	9.12.2004
► <b><u>M3</u></b>	Регламент (ЕО) № 2236/2004 на Комисията от 29 декември 2004 година	L 392	1	31.12.2004
► <b><u>M4</u></b>	Регламент (ЕО) № 2237/2004 на Комисията от 29 декември 2004 година	L 393	1	31.12.2004
► <b><u>M5</u></b>	Регламент (ЕО) № 2238/2004 на Комисията от 29 декември 2004 година	L 394	1	31.12.2004
► <b><u>M6</u></b>	Регламент (ЕО) № 211/2005 на Комисията от 4 февруари 2005 година	L 41	1	11.2.2005
► <b><u>M7</u></b>	Регламент (ЕО) № 1073/2005 на Комисията от 7 юли 2005 година	L 175	3	8.7.2005
► <b><u>M8</u></b>	Регламент (ЕО) № 1751/2005 на Комисията от 25 октомври 2005 година	L 282	3	26.10.2005
► <b><u>M9</u></b>	Регламент (ЕО) № 1864/2005 на Комисията от 15 ноември 2005 година	L 299	45	16.11.2005
► <b><u>M10</u></b>	Регламент (ЕО) № 1910/2005 на Комисията от 8 ноември 2005 година	L 305	4	24.11.2005
► <b><u>M11</u></b>	Регламент (ЕО) № 2106/2005 на Комисията от 21 декември 2005 година	L 337	16	22.12.2005
► <b><u>M12</u></b>	Регламент (ЕО) № 108/2006 на Комисията от 11 януари 2006 година	L 24	1	27.1.2006
► <b><u>M13</u></b>	Регламент (ЕО) № 708/2006 на Комисията от 8 май 2006 година	L 122	19	9.5.2006
► <b><u>M14</u></b>	Регламент (ЕО) № 1329/2006 на Комисията от 8 септември 2006 година	L 247	3	9.9.2006
► <b><u>M15</u></b>	Регламент (ЕО) № 610/2007 на Комисията от 1 юни 2007 година	L 141	46	2.6.2007
► <b><u>M16</u></b>	Регламент (ЕО) № 611/2007 на Комисията от 1 юни 2007 година	L 141	49	2.6.2007
► <b><u>M17</u></b>	Регламент (ЕО) № 1358/2007 на Комисията от 21 ноември 2007 година	L 304	9	22.11.2007

**РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1725/2003 НА КОМИСИЯТА****от 29 септември 2003 година****относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета****(текст от значение за ЕИП)**

КОМИСИЯТА НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ,

като взе предвид Договора за създаване на Европейската общност, като взе предвид Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 г. за прилагането на международните счетоводни стандарти <sup>(1)</sup>, и по-специално член 3, параграф 3 от него,

като има предвид, че:

- (1) Регламент (ЕО) № 1606/2002 изисква за всяка финансова година, която започва на или след 1 януари 2005 г., публични дружества, регулирани от законодателството на държава-членка, при определени обстоятелства да подготвят своите консолидирани отчети в съответствие с международните счетоводни стандарти, както е определено в член 2 от същия регламент.
- (2) Комисията, след като разгледа съвета на Техническият комитет по счетоводство, заключи, че международните счетоводни стандарти от 14 септември 2002 г. отговарят на критериите за приемане, установени в член 3 от Регламент (ЕО) № 1606/2002.
- (3) Комисията разгледа също и текущите проекти за подобрения, които предлагат изменения на много от съществуващите стандарти. Международните счетоводни стандарти, след окончателното одобряване на тези предложения, ще бъдат разгледани за приемане след финализирането им. Съществуването на тези предложени изменения на съществуващите стандарти не оказват влияние върху решението на Комисията да одобри съществуващите стандарти, с изключение на IAS 32 (IAS 32) Финансови инструменти: оповестяване и представяне, IAS 39 (IAS 39) Финансови инструменти: признаване и оценяване и няколко интерпретации, свързани с тези стандарти, SIC-5 (SIC 5) Класификация на финансовите инструменти — провизии за непредвидимо уреждане, SIC-16 (SIC 16) Акционерен капитал — обратно придобити инструменти на собствения капитал (съкровищни акции) и SIC-17 (SIC 17) Собствен капитал — разходи за операции със собствен капитал.
- (4) Съществуването на стандарти за високо качество за финансовите инструменти, включително деривативи, е важно за капиталовия пазар на Общността. За IAS 32 (IAS 32) и IAS 39 (IAS 39) измененията, които понастоящем се разглеждат, могат да бъдат толкова значителни, че да се окаже уместно тези стандарти да не се приемат на този етап. Щом бъде завършен проектът за текущите подобрения и се издадат преработените стандарти, Комисията ще разгледа приоритетно приемането на преработените стандарти във връзка с Регламент (ЕО) № 1606/2002.
- (5) Съответно следва да бъдат приети всички международни счетоводни стандарти от 14 септември 2002 г., с изключение на IAS 32 (IAS 32), IAS 39 (IAS 39), както и съответните интерпретации.

<sup>(1)</sup> ОВ L 243, 11.9.2002 г., стр. 1.

**▼B**

- (6) Мерките, предвидени в настоящия регламент, са в съответствие със становището на счетоводен регулаторен комитет,

ПРИЕ НАСТОЯЩИЯ РЕГЛАМЕНТ:

*Член 1*

Приемат се международните счетоводни стандарти, установени в приложението.

*Член 2*

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.



## ПРИЛОЖЕНИЕ

## МЕЖДУНАРОДНИ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ

MCC 1:	Представяне на финансовите отчети
MCC 2:	Стоково-материални запаси
IAS 7:	Отчети за паричните потоци (преразгледан 1992 г.)
MCC 8:	Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки
MCC 10:	Събития след датата на баланса
IAS 11:	Договори за строителство (преразгледан 1993 г.)
IAS 12:	Данъци върху дохода (преразгледан 2000 г.)
IAS 14:	Отчитане по сектори (преразгледан 1997 г.)
MCC 16:	Имоти, машини, съоръжения и оборудване
MCC 17:	Лизинги
IAS 18:	Приходи (преразгледан 1993 г.)
IAS 19:	оходи на заети лица (преразгледан 2002 г.)
IAS 20:	Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ (преформатиран 1994 г.)
MCC 21:	Ефекти от промените във валутните курсове
IFRS 3:	Бизнес комбинации
IFRS 4:	Застрахователни договори
IAS 23:	Разходи по заеми (преразгледан 1993 г.)
MCC 24:	Оповестяване на свързани лица
IAS 26:	Счетоводство и отчитане на пенсионните планове (преформатиран 1994 г.)
MCC 27:	Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети
MCC 28:	Инвестиции в асоциирани образувания
IAS 29:	Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики (преформатиран 1994 г.)
IFRS 7:	<i>IFRS 7 Финансови инструменти: оповестяване</i>
MCC 31:	Дялове в съвместни предприятия
IAS 32:	<i>Финансови инструменти: Оповестяване и представяне</i>
MCC 33:	Доходи на акция
IAS 34:	Междинно финансово отчитане (1998 г.)
IFRS 5:	Дълготрайни активи, държани за продажба и преустановявани дейности
IAS 36:	Обезценка на активи
IAS 37:	Провизии, условни задължения и условни активи (1998 г.)
IAS 38:	Нематериални активи
IAS 39:	<i>Финансови инструменти: признаване и оценяване с изключение на разпоредбите относно използването на опцията за отчитане по справедлива стойност и някои разпоредби, свързани с отчитане на хеджирането ►M9 с добавените разпоредби относно използването на опцията на справедливата стойност ◀</i>
MCC 40:	Инвестиционни имоти
IAS 41:	Земеделие (2001 г.)
IFRS 2:	Плащане на базата на акции
IFRS 6:	Международен стандарт за финансова отчетност (IFRS) 6 <i>Проучване и оценка на минерални ресурси</i>

**▼B**

IFRS 8: *Оперативни сектори*

**ПОЯСНЕНИЯ НА ПОСТОЯННИЯ КОМИТЕТ ПО РАЗЯСНЕНИЯ**

SIC-7: Въвеждане на евро

IFRS 1: Прилагане за първи път на Международен стандарт за финансови отчети

SIC-10: Правителствена помощ — без специална връзка с оперативната дейност

SIC-12: Консолидация — предприятия със специална цел

**▼M8**

Изменение на МКРФО към ПКР 12 *Обхват на ПКР 12: Консолидация – предприятия със специална цел*

**▼B**

SIC-13: Съвместно контролирани предприятия — непарични вноски от съдружниците

SIC-15: Опериращ лизинг — стимули

SIC-21: Данъци върху прихода — възстановяване на преоценени неамортизируеми активи

SIC-25: Данъци върху дохода — промени в данъчния статут на предприятието или неговите акционери

SIC-27: Оценяване на същността на сделките, включващи юридическа форма на лизинга

SIC-29: Оповестяване — споразумения за концесионна услуга

SIC-31: Приходи — бартерни сделки, включващи рекламни услуги

SIC-32: Нематериални активи — разходи за Интернет страница

IFRIC 1: *Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения*

IFRIC 2: *Дялове на членове на кооперативни дружества и сходни инструменти*

IFRIC 4: Разяснение 4 на IFRIC *Определяне дали даден договор съдържа елементи на лизинг*

IFRIC 5: Разяснение 5 на IFRIC *Право на участие във фондове за прекратяване на експлоатацията, възстановяване и рехабилитация на околната среда*

IFRIC 6: Разяснение 6 на Международния комитет по разясненията на финансовите отчети (IFRIC) *Задължения, произтичащи от участие на специален пазар — отпадъци от електрическо и електронно оборудване*

IFRIC 7: Тълкуване 7 на IFRIC *Прилагане на метода на преизчисляване съгласно IAS 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*

IFRIC 8: IFRIC Разяснение 8 *Обхват на IFRS 2*

IFRIC 9: IFRIC Разяснение 9 *Преценка на вложените производни ценни книжа*

КРМСФО 10: Тълкуване 10 *Междинно финансово отчитане и обезценяване*

КРМСФО 11: Тълкуване 11 на КРМСФО *МСФО 2 — Съкровищни акции и вътрегрупови сделки*

*Забележка:* Всички допълнения към тези стандарти и пояснения не се считат като част от тези стандарти и пояснения и следователно не се възпроизвеждат.

**Възпроизвеждането е разрешено на територията на Европейското икономическо пространство. Всички съществуващи права, запазени**

▼ **B**

извън територията на ЕИП, с изключение на правото на възпроизвеждане за лично ползване или за други цели на честна сделка. Допълнителна информация може да се получи от IASB на адрес [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

▼ **M5****МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 1****Представяне на финансовите отчети**

## РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—6
Предназначение на финансовите отчети	7
Компоненти на финансовите отчети	8—10
Определения	11—12
Общи съображения	13—41
Честно представяне и спазване на МСФО	13—22
Действащо образувание	23—24
Счетоводно отчитане на база текущото начисляване	25—26
Последователност на представянето	27—28
Същественост и агрегиране	29—31
Прихващане	32—35
Сравнителна информация	36—41
Структура и съдържание	42—126
Въведение	42—43
Идентификация на финансовите отчети	44—48
Отчетен период	49—50
Счетоводен баланс	51—77
Разграничаване между текущ/дълготраен	51—56
Текущи активи	57—59
Текущи пасива	60—67
Информация, която трябва да бъде представена в лицевата страна на счетоводния баланс	68—73
Информация, която трябва да бъде представена или в лицевата страна на счетоводния баланс или в Приложението с пояснителните бележки	74—77
Отчет за приходите и разходите	78—95
Печалба или загуба за периода	78—80
Информация, която трябва да бъде представена на лицевата страна в Отчета за приходите и разходите	81—85
Информация, която трябва да бъде представена или на лицевата страна в Отчета за приходите и разходите или в Приложението с пояснителните бележки	86—95
Отчет за промените в собствения капитал	96—101
Отчет за паричните потоци	102
Приложение с пояснителните бележки	103—126
Структура	103—107
Оповестяване на счетоводните политики	108—115
Ключови източници за несигурността на приблизителната оценка	116—124
Други оповестявания	125—126
Дата на влизане в сила	127

## ▼ M5

Отмяна на МСС 1 (Преработен 1997 г.)

128

Този ревизиран стандарт заменя МСС 1 (Преработен 1997 г.) *Представяне на финансовите отчети* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното му прилагане.

## ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да определи базата за представяне на финансови отчети с общо предназначение, да осигури сравнимост на финансовите отчети на образуванието както с тези за предходни периоди, така и с финансовите отчети на други образувания. За постигането на тази цел, настоящият стандарт предвижда общите изисквания за представянето на финансовите отчети, насоките за тяхната структура и минималните изисквания за тяхното съдържание. Признаването, оценяването и оповестяването на конкретни сделки и други събития се третират в други стандарти и в разясненията.

## ОБХВАТ

2. ***Този стандарт се прилага по отношение на всички финансови отчети с общо предназначение, изготвени и представени в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети (МСФО).***
3. Финансови отчети с общо предназначение са тези, които са предназначени да отговорят на нуждите на потребители, които не са в състояние да искат отчети, специално изготвени за посрещане на техните конкретни нужди от информация. Финансовите отчети с общо предназначение включват тези, които се представят индивидуално или в рамките на друг публичен документ, като например годишен отчет или проспект. Този стандарт не се прилага за структурата и съдържанието на консолидираните междинни финансови отчети, подготвени в съответствие с МСС 34 *Междинно финансово отчитане*. Обаче параграфи 13—41 важат за подобни финансови отчети. Настоящият стандарт се прилага еднакво за всички юридически лица, независимо дали трябва да изготвят консолидирани финансови отчети или индивидуални финансови отчети, както е дефинирано в МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*.
4. МСС 30 *Оповестявания в счетоводните отчети на банки и сходни финансови институции* специфицира допълнителни изисквания за банки и сходни финансови институции, които са в съответствие с изискванията на настоящия стандарт.
5. Настоящият стандарт използва терминология, която е подходяща за образувания, ориентирани към печалба, включително стопански образувания от общественения сектор. Образувания с нестопански дейности в частния сектор, общественения сектор или в държавния сектор, искащи да приложат този стандарт, може да е необходимо да изменят описанията за конкретни статии в счетоводните отчети и за самите счетоводни отчети.
6. По същия начин образуванията, които нямат акционерен капитал, както е дефинирано в МСС 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* (напр. някои взаимни фондове) и образувания, чийто основен капитал не е под формата на акции (например, някои кооперативни образувания) може да се наложи да адаптират представянето в финансовите отчети на участията на членовете и на притежателите на дялови единици.

## ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

7. Финансовите отчети са структурирано представяне на финансовото състояние и финансовите резултати на дадено образувание. Целта на финансовите отчети с общо предназначение е да предоставят информация за финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на дадено образувание, която е полезна за

▼ M5

широк обхват от потребители при вземането на икономически решения. Финансовите отчети показват също резултатите от стопанисването от страна на ръководството на ресурсите, които са му поверени. За изпълнението на тази цел, финансовите отчети предоставят следната информация за образуването:

- а) активи;
- б) пасиви;
- в) собствен капитал;
- г) приходи и разходи, включително печалби и загуби;
- д) други промени в собствения капитал;
- и
- е) парични потоци.

Тази информация, заедно с друга информация в приложенията, помагат на потребителите на финансовите отчети при прогнозирането на бъдещите парични потоци на образуването и по-специално, тяхното разпределение във времето и сигурността им.

## КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

8. *Пълният набор от финансови отчет обхваща:*

- а) *счетоводен баланс;*
- б) *отчет за приходите и разходите;*
- в) *отчет за промените в собствения капитал, показващ или:*
  - i) *всички промени в собствения капитал,*
  - или*
  - ii) *промените в собствения капитал, различни от тези, произтичащи от сделки с притежатели на собствен капитал, действащи в качеството си на притежатели на собствен капитал;*
- г) *отчет за паричния поток;*
- и*
- д) *приложение с пояснителни бележки, обхващащи резюме на значителните счетоводни политики и други пояснителни бележки.*

## 9. Много образувания представят извън финансовите отчети, финансов преглед от ръководството, който разглежда и пояснява главните характеристики на финансовото изпълнение и финансовото състояние на образуването и главните несигурности, пред които е изправено. Такъв отчет може да включва преглед на:

- а) главните фактори и влияния, определящи финансовото изпълнение, включително промените в обкръжението, в което действа образуването, реакцията му на тези промени и техния ефект и политиката на образуването за инвестиране с оглед поддържането и засилването на финансовото изпълнение, включително неговата политика по отношение на дивидентите;
- б) източниците на финансиране на образуването и неговото целево съотношение на задълженията към собствения капитал;
- и
- в) ресурсите на образуването, които не са признати в счетоводния баланс в съответствие с МСФО.

## 10. Много образувания представят също, извън финансовите отчети, доклади и отчети, като например екологични доклади и отчети за добавената стойност, особено в отрасли, където екологичните фактори са значителни и когато заетите лица се разглеждат като важна група потребители. Докладите и отчетите, представени извън финансовите отчети са извън обхвата на МСФО.



▼ **M5**

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

11. *В този стандарт се използват определения със следното значение:*

*Невъзможно прилагане на дадено изискване е невъзможно, когато образуването не може да го приложи след като положи всички разумни усилия да направи това.*

*Международните стандарти за финансови отчети (МСФО) са стандарти и разяснения, приети от Съвета по международните счетоводни стандарти (СМСС). Те обхващат следното:*

а) *Международни стандарти за финансови отчети;*

б) *Международни счетоводни стандарти;*

*и*

в) *Разяснения, направени от Комитета за разяснения по международните финансови отчети (КРМФО) или бившия Постоянен комитет за разяснения (ПКР).*

*Съществени пропуски или неточности на позиции са съществени, ако те могат поотделно или общо да повлияят на икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовите отчети. Съществеността зависи от големината и естеството на пропуска или неточността, преценени с оглед на заобикалящите ги обстоятелства. Големината или естеството на позицията, или на комбинацията от двете, може да бъде определящия фактор.*

*Приложенията с пояснителни бележки съдържат информация, която е допълнителна към тази, представена в счетоводния баланс, отчета за приходите и разходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци. Приложенията с пояснителни бележки предоставят текстови описания или разгъната информация за позициите, оповестени в тези отчети и информация за позиции, които не се квалифицират за признаване в тези отчети.*

12. *Преценката, затова дали даден пропуск или неточност биха могли да повлияят върху икономическите решения на потребителите и така да станат съществени, изисква да се разглеждат характеристиките на тези потребители. Общите положения за изготвянето и представянето на финансови отчети посочва в параграф 25, че „се приема, че потребителите трябва да имат разумно познаване на търговските и икономическите дейности и счетоводството и желание да проучват информацията с разумно старание“. Следователно, преценката трябва да вземе пред вид как би могло разумно да се очаква потребителите с подобни атрибути да бъдат повлияни при вземането на икономически решения.*

## ОБЩИ ПОЛОЖЕНИЯ

*Честно представяне и спазване на МСФО*

13. *Финансовите отчети представят честно финансовото състояние, финансовото изпълнение и паричните потоци на образуването. Честното представяне изисква вярно представяне на ефектите от сделките, други събития и условия в съответствие с определенията и критериите за признаване за активи, пасиви, приходи и разходи, предвидени в Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети. Предполага се, че прилагането на МСФО, с допълнително оповестяване, когато е необходимо, води до финансови отчети, които постигат честно представяне.*
14. *Образуване, чийто финансови отчети спазват МСФО, прави изрична и безрезервна декларация за такова спазване в приложението с пояснителните бележки. Финансовите отчети няма да се описват като съответстващи на МФСО, освен ако те не съответстват на всички изисквания на МФСО.*

## ▼ M5

15. Практически, при всички обстоятелства, вярното представяне се постига чрез спазване на приложимите МСФО. Честното представяне изисква от образуването:
- a) да избере и приложи счетоводни политики в съответствие с МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки*. МСС 8 предвижда йерархия на авторитетни насоки, които ръководството взема пред вид при отсъствието на стандарт или разяснение, което е конкретно приложимо за дадена позиция;
  - б) да представя информацията, включително счетоводните политики, по начин, който предоставя подходяща, надеждна, сравнима и разбираема информация;
  - в) да предоставя допълнителни оповестявания, когато спазването на конкретните изисквания на МСФО е недостатъчно, за да даде възможност на потребителите да разберат въздействието на конкретни сделки, други събития и условия, върху финансовото състояние и финансовото изпълнение на образуването.
16. *Неподходящите счетоводни политики не се коригират нито посредством оповестяване на използваните счетоводни политики, нито посредством разяснителни бележки или материали.*
17. *В изключително редки обстоятелства, при които ръководството прави извод, че спазването на дадено изискване на даден стандарт или разяснение би било толкова подвеждащо, че би влязло в противоречие с целта на финансовите отчети, предвидена в Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети, образуването се отклонява от това изискване, по начина предвиден в параграф 18, ако имащата отношение регулаторна рамка изисква, или не забранява по друг начин такова отклонение.*
18. *Когато дадено образуване се отклони от дадено изискване на даден стандарт или разяснение в съответствие с параграф 17, то следва да оповести:*
- a) *че ръководството е направило заключението, че финансовите отчети представят честно финансовото състояние, финансовото изпълнение и паричните потоци на образуването;*
  - б) *че е спазила приложимите стандарти и разяснения, с изключение на това, че се е отклонила от конкретно изискване за постигането на честно представяне;*
  - в) *заглавието на стандарта или разяснението, от което образуването се е отклонило, характера на отклонението, включително третирането, което би изисквал стандарта или разяснението, причината, поради която това третиране би било толкова подвеждащо при дадените обстоятелства, че би влязло в противоречие с целта на финансовите отчети, предвидена в Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети и възприетото третиране;*
- и*
- г) *за всеки представен период, финансовото въздействие на отклонението върху всяка статия във финансовите отчети, което би трябвало да бъде отчетено при спазване на изискването.*
19. *Когато дадено образуване се е отклонило от изискване на стандарт или разяснение през предходен период и такова отклонение засяга сумите, признати във финансовите отчети за текущия период, то прави оповестяванията, предвидени в параграф 18, точки в) и г).*
20. Параграф 19 се прилага, например, когато дадено образуване се отклони в предходен период от изискване в стандарт или разяснение за оценяване на активи или пасиви и това отклонение засяга оценяването на промените в активите и пасивите, признати във финансовите отчети за текущия период.
21. *В изключително редки обстоятелства, когато ръководството прецени, че спазването на дадено изискване на някой стандарт*

## ▼ M5

*или разяснение ще бъде толкова подвеждащо, че би влязло в противоречие с целите на финансовите отчети, предвидени в Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети, но имащата отношение регулаторна рамка забранява отклонението от изискването, образуването трябва в максималната възможна степен да намали забелязаните подвеждащи аспекти на спазването, като оповести:*

а) *заглавието на въпросния стандарт или разяснение, характера на изискването и причината, поради която ръководството е стигнало до заключението, че спазването на изискването е толкова подвеждащо при тези обстоятелства, че противоречи на обективността на финансовите отчети, предвидена в Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети;*

*и*

б) *за всеки представен период, корекциите на всяка позиция във финансовите отчети, за които ръководството е направило заключението, че ще са необходими за постигането на честно представяне.*

22. За целите на параграфи 17—21, дадена единица информация би била в противоречие с целта на финансовите отчети, когато тя не представя честно сделките, другите събития и условията, които претендира, че представя или може да се очаква разумно да представя и впоследствие, би било вероятно да повлияе на икономическите решения, вземани от потребителите на финансовите отчети. Когато се преценява дали спазването на конкретно изискване на даден стандарт или разяснение би било толкова подвеждащо, че би влязло в противоречие с целта на финансовите отчети, предвидени в *Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети*, ръководството взема предвид:

а) *защо целта на финансовите отчети не е постигната при конкретните обстоятелства;*

*и*

б) *как обстоятелствата на образуването се различават от тези на други образувания, които спазват изискването. Ако други образувания при подобни обстоятелства спазват изискването, налице е опровержима презумпция, че спазването на изискванията от образуването не би било толкова подвеждащо, че да противоречи на целта на финансовите отчети, предвидена в Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети.*

*Действащо образувание*

23. *При изготвянето на финансовите отчети ръководството трябва да направи преценка на способността на образуването да продължи да функционира като действащо образувание. Финансовите отчети трябва да бъдат изготвени на база на действащо образувание, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира образуването или да прекрати стопанската дейност, или няма друга реалистична алтернатива освен да направи това. Когато при изготвянето на тази негова преценка, на ръководството са известни съществени несигурности, свързани със събития или условия, които могат да породят значително съмнение, че образуването може да продължи своята дейност като действащо, тези несигурности трябва да се оповестят. Когато финансовите отчети не са изготвени на база на действащо образувание, този факт трябва да се оповести заедно с базата, на която са изготвени финансовите отчети, както и причините, поради които образуването не е разглеждано като действащо.*

24. При преценяването дали предположението за действащо образувание е подходящо, ръководството взема предвид цялата налична информация за обозримото бъдеще, което трябва да бъде поне но без да се ограничава до, дванадесет месеца от датата на баланса. Степента на преценката зависи от фактите във всеки конкретен случай. Когато образуването има история на рентабилна дейност години наред и има достъп до финансови ресурси, може да се направи заключение, че счетоводството на база на действащо

## ▼ M5

образуване е подходяща, без да се налагат детайлни анализи. В други случаи ръководството може да има нужда да прецени широк диапазон от фактори по отношение на текущата и очаквана рентабилност, схемите за погасяване на дългове и потенциалните източници на ресурси за заместващо финансиране преди да може да получи удовлетворяващи го доказателства, че прилагането на базата на действащо образуване е подходяща.

*Счетоводно отчитане на база текущо начисляване*

25. **Образуването трябва да изготвя финансовите си отчети, с изключение на информацията за паричните потоци, използвайки счетоводното отчитане на база текущо начисляване.**
26. При счетоводното отчитане на база текущо начисляване позициите се признават като активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи (елементите на финансовите отчети), когато те удовлетворяват определенията и критериите за признаване за тези елементи в *Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети*.

*Последователност на представянето*

27. Представянето и класификацията на статиите във финансовите отчети трябва да се запазят и през следващите периоди освен ако:
- а) **е очевидно, след значителна промяна в характера на дейността на образуването или при преглед на финансовите му отчети, че друго представяне или класификация биха били по-подходящи, имайки пред вид критериите за избор и прилагане на счетоводни политики в МСС 8;**
- или**
- б) **даден стандарт или разяснение изискват промяна в представянето.**
28. Значително придобиване или изваждане от употреба или преглед на представянето на финансовите отчети може да наложат финансовите отчети да бъдат представени по различен начин. Образованието променя представянето на финансовите си отчети само ако промененото представяне предоставя информация, която е надеждна и по-подходяща за потребителите на финансовите отчети и че променената структура има вероятност да продължи да се прилага, така че да не се влошава сравнимостта. Когато се правят такива промени в представянето, образованието прекласифицира своята сравнителна информация в съответствие с параграфи 38 и 39.

*Същественост и окрупняване*

29. **Всеки съществен клас от сходни статии трябва да се представя отделно във финансовите отчети. Статии, които имат различен характер или функция, трябва да се представят отделно, освен ако са несъществени.**
30. Финансовите отчети са резултат от обработката на значителни по обем операции или други събития, които са структурирани чрез окрупняването им в класове в зависимост от техния характер или функция. Последният етап в процеса на окрупняване и класифициране е представянето в съкратена и класифицирана информация, която формира статии или на лицевата страна на баланса, отчета за приходите и разходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци или в приложенията. Ако една статия не е достатъчно съществена, тя може да се агрегира с други статии или на лицевата страна на тези отчети или в приложенията към тях. Статия, която не е достатъчно съществена, за да бъде представена отделно на лицевата страна на тези отчети може въпреки това да бъде достатъчно съществена, за да бъде представена отделно в приложенията.
31. Прилагането на концепцията за същественост означава, че конкретно изискване за оповестяване в стандарт или разяснение, не трябва да се спазва, ако информацията е несъществена.

## ▼ M5

*Прихващане*

32. **Активи и пасиви и приходи и разходи не трябва да се прихващат, освен когато такова прихващане се изисква или е разрешено от даден стандарт или разяснение.**
33. Важно е както активите, така и пасивите, а също така и приходите и разходите да бъдат отчитани поотделно. Прихващането в отчета за приходите и разходите или в баланса, освен когато то отразява същността на операцията или събитието, отнема възможността на потребителите да разберат предприетите операции, други събития и условия, които са настъпили и да оценят бъдещите парични потоци на образуванието. Отчитането на активи, намалени с обезценки, например обезценка от залежалост на стоково-материални запаси и на провизии за съмнителни вземания, не се счита за прихващане.
34. МСС 18 *Приходи* определя термина „приход“ и изисква той да бъде оценен по справедливата стойност на получената насрещна престация или на вземането, като се вземе предвид размерът на търговските отстъпки и отстъпките за обем, направени от образуванието. В хода на своята обичайната дейност, образуванието предприема и други операции, които не генерират приходи и са инцидентни спрямо основните дейности, генериращи приходи. Резултатите от такива операции се представят, когато представянето им отразява същността на операцията или друго събитие чрез нетиране на прихода със свързаните с него разходи, възникнали от същата операция. Например:
- а) печалбите и загубите от освобождаване от нетекущи активи, включително инвестиции и оперативни активи, се отчитат, като постъпленията от освобождаването се намаляват с балансовата стойност на актива и свързаните с продажбата разходи;
- и
- б) разходите, с провизия, която се признава в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, които се възстановяват по силата на договорни отношения с трети лица (например договори за гаранция на доставчика), могат да се нетират със свързаните с тях суми за възстановяване.
35. Освен това печалбите и загубите, възникващи от група подобни операции, се отчитат нетно, например положителни и отрицателни курсови разлики или печалби или загуби от финансови инструменти, държани за търгуване. Такива печалби или загуби обаче се отчитат отделно, ако са съществени.

*Сравнителна информация*

36. **Освен, ако даден стандарт или разяснение допуска или изисква друго, сравнителната информация по отношение на предходния период трябва да бъде оповестена за всички суми, отчетени във финансовите отчети. Сравнителната информация трябва да бъде включена в текстови и описателен вид, когато това би спомогнало за по-доброто разбиране на финансовите отчети за текущия период.**
37. В някои случаи, описателна информация, съдържаща се във финансовите отчети за предходния/предходните период(и), продължава да бъде актуална и за текущия период. Например, подробностите по съдебен спор, изходът, от който е несигурен към последната дата на баланса и все още не е решен, се оповестяват в текущия период. Потребителите на финансовите отчети биха имали полза от информацията, че съществува такава несигурност към датата на баланса, както и за стъпките, които са били предприети през периода, за да се разреши тази несигурност.
38. **Когато представянето или класифицирането на статии във финансовите отчети е претърпяло промени, сравнителните стойности, освен в случаите, когато това е практически невъзможно да се направи, трябва също да бъдат прекласифицирани. Когато се прекласифицират сравнителни стойности, образуванието следва да оповести:**
- а) **характера на прекласификацията;**

▼ **M5**

- б) *размера на всяка статия или група от статии, която се прекласифицира;*
- и*
- в) *причината за прекласификацията.*
39. *Когато е практически невъзможно да се прекласифицират сравнителни стойности, образуването трябва да оповести:*
- а) *причината за това, че сумите не са прекласифицирани;*
- и*
- б) *същността на промените, които биха били направени, ако сумите бяха прекласифицирани.*
40. Подобряването на сравнимостта на информация между периодите помага на потребителите на финансовите отчети при вземането на икономически решения, особено като позволява преценката на тенденциите във финансовата информация за целите на прогнозирането. При някои обстоятелства, е практически невъзможно да се прекласифицира сравнителна информация за конкретен период, за да се постигне сравнимост с настоящия период. Например през предходния/те период/и данните може да не са били събрани по начин, позволяващ прекласификация и може да не е възможно да се възпроизведе информацията.
41. МСС 8 третира преизчисленията, които се изискват за сравнителната информация, когато образуването промени счетоводната си политика или коригира дадена грешка.

## СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ

*Въведение*

42. Този стандарт изисква определени оповестявания в лицевата страна на счетоводния баланс, в отчета за приходите и разходите и в отчета за промените в собствения капитал и изисква оповестяването на други статии или в самите финансови отчети, или в приложенията с разяснителните бележки към тях. МСС 7 предвижда изискванията за представяне на отчета за паричните потоци.
43. Този стандарт понякога използва термина „оповестяване“ в широкия смисъл на думата, обхващащ както статиите, които се представят в самия счетоводен баланс, в отчета за приходите и разходите, в отчета за промените в собствения капитал и в отчета за паричните потоци, както и в приложенията с разясненията към тях. Оповестявания се изискват също и от други стандарти и разяснения Освен в случаите, когато настоящият или друг стандарт или разяснение изискват противоположното, такива оповестявания се правят или в самия счетоводен баланс, в отчета за приходите и разходите, в отчета за промените в собствения капитал и в отчета за паричните потоци (който от тях е подходящ) или в приложенията с разясненията към тях.

*Идентификация на финансовите отчети*

44. *Финансовите отчети трябва да бъдат ясно идентифицирани и разграничени от останалата информация в същия публикуван документ.*
45. МФСО се прилагат само за финансовите отчети, но не и за останалата информация, представена в един годишен отчет или друг документ. Поради това е много важно потребителите да бъдат в състояние да разграничат информацията, изготвена в съответствие с изискванията на МФСО от останалата информация, която може да бъде полезна за потребителите, но не е обект на тези изисквания.
46. *Всеки компонент на финансовите отчети трябва да бъде ясно идентифициран. В допълнение, следната информация трябва да бъде ясно показана и повторена, когато е необходимо за правилното разбиране на представената информация:*

## ▼ M5

- а) *наименование на отчитащото се образование или други начини за неговата идентификация и всяка промяна в информацията от датата на предходния счетоводен баланс;*
- б) *дали финансовите отчети се отнасят за отделно образование или за група образования;*
- в) *датата на баланса или отчетният период, за който се отнасят финансовите отчети, което от двете е подходящо с оглед на съответния компонент на финансовите отчети;*
- г) *видът на отчетната валута, както е дефинирано в МСС 21 Ефекти от промените във валутните курсове;*

и

- д) *нивото на закръгляване, използвано при представянето на стойностите във финансовите отчети.*
47. Изискванията на параграф 46 обикновено се изпълняват чрез въвеждането на заглавия на страниците и съкратени заглавия на колоните на всяка страница на финансовите отчети. Изисква се преценка при определянето на най-добрия начин за представяне на тази информация. Например, когато финансовите отчети са представени в електронен формат, може да не се използват отделни страници; в такъв случай горните данни се представят достатъчно често, че да се осигури правилното разбиране информацията, предоставена във финансовите отчети.
48. Финансовите отчети често се правят по-разбираеми чрез представянето на информацията в хиляди или милиони от отчетната валута. Това е приемливо дотолкова, доколкото нивото на закръгляване при представянето е оповестено и съответно не се губи съществена информация.

*Отчетен период*

49. *Финансовите отчети трябва да бъдат представяни най-малко веднъж годишно. Когато датата на баланса на образуването се промени и годишните счетоводни отчети са представени за период по-дълъг или по-кратък от една година, образуването трябва да оповести следната информация като допълнение към отчетния период, за който се отнасят финансовите отчети:*
- а) *причината за използването на отчетен период по-дълъг или по-кратък от една година;*
- и
- б) *факта, че сравнителните данни за отчета за приходите и разходите, промените в собствения капитал, паричните потоци и отнасящите се за тях пояснения не са напълно сравними.*
50. Обикновено финансовите отчети са надлежно изготвени за период от една година. Въпреки това някои образования, предпочитат да изготвят например отчети за период 52 седмици по практически съображения. Този стандарт не изключва тази практика, тъй като не е вероятно изготвените за такъв период финансови отчети да се различават съществено от тези, които биха били изготвени за едногодишен период.

*Баланс**Разграничение „текущи/нетекущи“*

51. *Образуването трябва да представя текущи и нетекущи активи и краткосрочни или дългосрочни пасиви като отделно класифицирани на лицевата страна на баланса в съответствие с параграфи от 57 до 67 с изключение на случаите, когато представянето базирано на ликвидността предоставя информация, която е надеждна и по-подходяща. Когато се прилага това изключение, всички активи и пасиви трябва да бъдат представени основно по реда на тяхната ликвидност.*

## ▼ M5

52. *Независимо от избрания метод на представяне образуването трябва да оповести за всяка статия от актива и пасива, която комбинира суми, които се очаква да бъдат възстановени или да бъдат уредени в рамките на а) не-повече от дванадесет месеца от датата на баланса и б) повече от дванадесет месеца от датата на баланса, образуването трябва да оповести сумата, която се очаква да бъде възстановена или уредена след повече от дванадесет месеца.*
53. Когато дадено образуване предоставя стоки или услуги в рамките на ясно определен работен цикъл, отделното класифициране на текущи и нетекущи активи и пасиви на лицевата страна на баланса 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 образуването. По този начин се отграничават активите, които се очаква да бъдат реализирани в рамките на текущия оперативен цикъл и задълженията, дължими за уреждане в рамките на същия период.
54. За някои образувания, като например финансови институции, представянето на активите и пасивите във възходящ или низходящ ред на ликвидност предоставя информация, която е надеждна и по-подходяща от разграничаването на текущи/нетекущи, защото образуването не предоставя стоки или услуги в рамките ясно разграничим оперативен цикъл.
55. При прилагането на горния параграф 51 на образуването се разрешава да представи някои от своите активи или пасиви на базата на класификацията текущи/нетекущи и други по реда на ликвидност, когато това предоставя информация, която е надеждна и по-подходяща. Нуждата от смесена база на представяне може да възникне, когато образуването има разнообразни дейности.
56. Информацията за датите на падеж на активите и пасивите е полезна при оценката на ликвидността и платежоспособността на дадено образуване. МСС 32 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. Информацията за очакваната дата на възстановяване или уреждане на непаричните активи и пасиви, като например материални запаси и провизии, е също полезна, независимо дали активите и пасивите са класифицирани като текущи или нетекущи. Например, образуването оповестява размера на материалните запаси, които се очаква да бъдат възстановени след повече от дванадесет месеца от датата на баланса.

## Текущи активи

57. *Един актив може да бъде класифициран като текущ, когато отговаря на някой от следните критерии:*
- а) *се очаква да бъде реализиран или е държан с цел продажба или употреба в нормалния оперативен цикъл на образуването;*
  - б) *е държан предимно, за да бъде търгуван;*  
*или*
  - в) *очаква се да бъде реализиран в рамките на дванадесет месеца след датата на баланса;*  
*или*
  - г) *е актив в пари или парични еквиваленти (както е дефинирано в МСС 7 Отчет на паричните потоци), освен ако няма ограничение върху размяната или използването им за уреждане на задължение за най-малко дванадесет месеца след датата на баланса.*

*Всички други активи следва да се класифицират като нетекущи.*

58. Настоящият стандарт използва термина „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.



## ▼ M5

59. Оперативният цикъл на образуването е времето между придобиването на активите, които влизат в процеса на обработка и тяхното реализиране в пари или парични еквиваленти. Когато нормалният оперативен цикъл не ясно разграничим, неговата продължителност се приема, че е дванадесет месеца. Текущите активи включват активи (като например материални запаси и търговски вземания), които се продават, употребяват или реализират като част от нормалния оперативен цикъл на образуването дори когато не се очаква да бъдат реализирани през следващите дванадесет месеца след датата на баланса. Текущите активи обхващат също активи, държани предимно за търгуване (финансовите активи в тази категория се класифицират като държани за търгуване в съответствие с МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*) и текущата част на нетекущите финансови активи.

## Текущи пасиви

60. *Един пасив трябва да се класифицира като текущ, когато отговаря на някои от следните критерии:*
- a) *очаква се да бъде уреден в рамките на нормалния оперативен цикъл на образуването;*
  - b) *е държан главно с цел да бъде търгуван;*
- или*
- г) *образуването няма безусловното право да отлага уреждането на задължението за поне дванадесет месеца след датата на баланса.*
- Всички други пасиви трябва да се класифицират като нетекущи пасиви.*
61. 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 на образуването. Такива оперативни статии се класифицират като текущи пасиви дори ако следва да бъдат уредени в срок, по-дълъг от дванадесет месеца след датата на баланса. Същият нормален оперативен цикъл се прилага за класификацията на активите и пасивите на дадено образуване. Когато нормалният оперативен цикъл на образуването не ясно разграничим, неговата продължителност се приема за дванадесет месеца.
62. Други текущи задължения не се уреждат в рамките на нормалния оперативен цикъл, но следва да се уредят в срок от дванадесет месеца след датата на баланса или се държат главно с цел да бъдат търгувани. Като пример могат да се посочат финансовите задължения, класифицирани като държани за търгуване в съответствие с МСС 39, банков овърдрафт, текущата част нетекущи финансови задължения, дължими дивиденди, данъци върху печалбата и други нетърговски задължения. Финансовите задължения, които осигуряват финансиране на дългосрочна база (т.е. не са част от оборотния капитал, използван в нормалния оперативен цикъл на образуването) и които не са дължими за уреждане в срок дванадесет месеца след датата на баланса, са нетекущи задължения, предмет на параграфи 65 и 66.
63. Образуването класифицира своите финансови задължения като текущи, когато следва да бъдат уредени в срок до дванадесет месеца след датата на баланса, даже ако:
- a) първоначалният срок за уреждането е бил по-дълъг от дванадесет месеца;
- и
- b) сключено е споразумение за рефинансиране или за разсрочване на плащанията, на дългосрочна основа след датата на баланса и преди одобрението за издаване на финансовите отчети.
64. Ако образуването очаква и има усмотрението да рефинансира или да пролонгира някои задължения най-малкото за дванадесет месеца след датата на баланса по съществуваща кредитна линия, то класифицира задължението като нетекущо дори ако то иначе би било дължимо в рамките на по-къс период. Когато, обаче рефинанси-

## ▼ M5

рането или пролонгирането на задължението не е по усмотрение на образуванието (например, ако няма споразумение за рефинансиране), потенциалната възможност за рефинансиране не се разглежда и задължението се класифицира като текущо.

65. Когато дадено образувание наруши ангажимент по дългосрочно кредитно споразумение на или преди датата на баланса, в резултат, на което задължението става изискуемо при поискване, задължението се класифицира като текущо дори ако кредиторът се е съгласил след датата на баланса и преди одобрението на издаването на финансовите отчети, да не изисква плащане в резултат на нарушението. Задължението се класифицира като текущо, защото на датата на баланса образуванието няма безусловното право да отсрочва неговото уреждане за поне дванадесет месеца след тази дата.
66. Задължението, обаче се класифицира като нетекущо, ако кредиторът се е съгласил до датата на баланса да предостави гратисен период, приключващ най-малкото дванадесет месеца след датата на баланса, в рамките, на който образуванието може да коригира нарушението и през който кредиторът не може да поиска незабавно погасяване.
67. По отношение на заеми, класифицирани като текущи задължения, ако между датата на баланса и датата, на която е одобрено издаването на финансовите отчети настъпят следните събития, тези събития се квалифицират за оповестяване като некоригиращи събития в съответствие с МСС 10 *Събития след датата на баланса*:
- а) рефинансиране на дългосрочна база;
  - б) коригиране на нарушение на дългосрочно споразумение за заем;
  - и
  - в) получаването от кредитора на гратисен период за отстраняване на нарушение на дългосрочно споразумение за заем, приключващ най-малкото дванадесет месеца след датата на баланса.

Информация, която следва да се представи на лицевата страна на баланса

68. ***Като минимум лицевата страна на баланса трябва да съдържа статиите, които представят следните стойности:***
- а) ***имоти, машини, съоръжения и оборудване;***
  - б) ***инвестиционни имоти;***
  - в) ***нематериални активи;***
  - г) ***финансови активи (с изключение на сумите, посочени в точки д), з) и и);***
  - д) ***инвестиции, осчетоводени по метода на собствения капитал;***
  - е) ***биологични активи;***
  - ж) ***материални запаси;***
  - з) ***търговски и други вземания;***
  - и) ***пари и парични еквиваленти;***
  - й) ***търговски и други задължения;***
  - к) ***провизии;***
  - л) ***финансови задължения (с изключение на сумите, показани по точки й) и к);***
  - м) ***пасиви и активи за текущи данъци, както е дефинирано в МСС 12 Данъци върху дохода;***
  - н) ***отсрочени данъчни задължения и отсрочени данъчни активи, както е дефинирано в МСС 12;***
  - о) ***малцинствено участие, представено в рамките на собствения капитал;***

***и***

## ▼ M5

- п) *емитиран регистриран капитал и резерви, които могат да се отнесат към държателите на собствен капитал на образуванието майка.*
69. *Допълнителни балансови статии, групи и раздели и междинни сборове трябва да бъдат представяни на лицевата страна на баланса, когато подобно представяне е подходящо за по-доброто разбиране на финансовото състояние на образуванието.*
70. *Когато образуванието представя текущи и нетекущи активи и текущи и нетекущи задължения като отделни класификации на лицевата страна на своя баланс, то няма да класифицира отсрочените данъчни активи (задължения) като текущи активи (задължения).*
71. Настоящият стандарт не предписва определен ред или формат за представянето на статиите. Параграф 68 предоставя само списък на статиите, които се различават по характер и функция до такава степен, че е уместно да бъдат представени отделно на лицевата страна на баланса. Освен това:
- а) статии се добавят, когато размерът, характерът или функцията на позицията или на агрегирането на сходни позиции са такива, че отделното представяне би допринесло за по-доброто разбиране на финансовото състояние на образуванието; и
  - б) използваните описания и последователността на статиите или на агрегирането на сходни статии могат да бъдат променени в зависимост от естеството на образуванието и неговите операции, за да се осигури информацията, необходима за по-доброто разбиране на финансовото състояние на образуванието. Например една банка може да промени изброените описания с цел да приложи по-специфичните изисквания на МСС 30.
72. Преценката за това дали допълнителните статии следва да се представят отделно се базира на оценката на:
- а) характера и ликвидността на активите;
  - б) функцията на активите в образуванието;
- и
- в) сумите, характера и разпределението на задълженията във времето.
73. Използването на различни бази за оценяване на различните класове активи предполага, че те се различават по характер или функция и поради това трябва да бъдат представени в отделни статии. Например, различни класове имоти, машини, съоръжения и оборудване могат да бъдат отчитани по себестойност или по преоценени стойности, съгласно МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*.

Информация, която трябва да се представи или на лицевата страна на баланса, или в приложенията

74. *Образуванието трябва да оповести или на лицевата страна на баланса, или в приложенията допълнителни подкласификации на представените статии, класифицирани по подходящ за дейността на образуванието начин.*
75. Нивото на детайлност, предоставено в подкласификациите зависи от изискванията на МСФО и от размера, характера и функциите на включените стойности. Факторите, описани в параграф 72, също се използват при определянето на базата за подкласификация. Оповестяванията биха могли да варират за всяка статия, например:
- а) статиите за имоти, машини, съоръжения и оборудване се разбиват по класове, както са описани в МСС 16;
  - б) вземанията се анализират като вземания от търговски клиенти, вземания от свързани лица, предплащания и други суми;
  - в) материалните запаси се подкласифицират в съответствие с изискванията на МСС 2 *Материални запаси* като стоки, суровини, материали, незавършено производство и готова продукция;

## ▼ M5

г) провизиите се разбиват, като се представят отделно провизиите за доходи на заети лица и други статии;

и

д) капиталът и резервите се разбиват по различни класове, като внесен капитал, премиен резерв и други резерви.

76. **Образуването трябва да оповести следната информация или на лицевата страна на баланса, или в приложенията:**

а) **за всеки клас от акционерния капитал:**

i) **броят на регистрираните акции;**

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

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

iv) **равнение на броя на държаните от акционерите акции към началото и края на отчетния период;**

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

vi) **акциите на образуването, държани от самото образуване или от дъщерни или асоциирани образувания;**

и

vii) **акции, запазени за емитиране под опция или по договори за продажба на акции, включително условията и сумите;**

и

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

77. **Образуване без дялов капитал, като например сдружение или тръст, следва да оповести информация, която е еквивалентна на информацията, изисквана по параграф 76, точка а), като покаже движението за периода на всяка категория участие в капитала и правата, преференциите и ограниченията, присъщи на всяка категория участие в капитала.**

*Отчет за приходите и разходите*

Печалба или загуба за отчетния период

78. **Всички статии за приходите и разходите, признати за даден отчетен период трябва да бъдат включени в печалбата или загубата освен ако не се изисква друго от даден стандарт или разяснение.**

79. Обикновено всички статии за приходите и разходите, признати за даден отчетен период се включват в печалбата или загубата. Това обхваща резултатите от промените в счетоводните приблизителни оценки. Може, обаче да са налице обстоятелства, когато конкретни статии могат да бъдат изключени от печалбата или загубата за текущия период. МСС 8 третира два такива случая: корекцията на грешки и резултата от промените в счетоводните политики.

80. Други стандарти третират статии, които може да отговарят на определенията за приходи и разходи съгласно *Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети*, но обикновено се изключват от печалбата или загубата. Примерите за това включват преоценъчни резерви (виж МСС 16), конкретни печалби и загуби, произтичащи от преизчислението в чужда валута на финансовите отчети на чуждестранна дейност (виж МСС 21) и печалби или загуби от повторното оценяване на финансови активи на разположение за продажба (виж МСС 39).

## ▼ M5

Информация, която следва да се представи на лицевата страна на отчета за приходите и разходите

81. *Като минимум, лицевата страна на отчета за приходите и разходите трябва да включва статиите, които представляват следните суми за отчетния период:*
- a) *приходи;*
  - б) *финансови разходи;*
  - в) *дълг от печалбите и загубите на асоциирани и съвместни предприятия, осчетоводен по метода на собствения капитал;*
  - г) *печалба или загуба преди данъците, признати при ликвидирани на активи или уреждане на задължения, които могат да се отнесат до преустановявани дейности;*
  - д) *разходи за данъци;*
- и*
- e) *печалба или загуба.*
82. *Статиите по-долу трябва да бъдат оповестявани на лицевата страна на отчета за приходите и разходите като разпределение на печалбата или загубата за отчетния период:*
- a) *печалба или загуба, която може да бъде отнесена към малцинствено участие;*
- и*
- б) *печалба или загуба, която може да бъде отнесена към притежатели на собствен капитал във образуването майка.*
83. *Допълнителни статии, групи и раздели и междинни сборове трябва да се представят на лицевата страна на отчета за приходите и разходите, когато подобно представяне е подходящо за по-доброто разбиране на финансовото изпълнение на образуването.*
84. Тъй като ефектите от различните дейности, операции и събития в образуването се различават по честота, потенциални възможности за печалба или загуба и тяхната предвидимост, оповестяването на елементите на финансовото изпълнение улеснява разбирането на финансовите резултати от дейността и прогнозирането на бъдещите резултати. Допълнителни статии се представят на лицевата страна на отчета за приходите и разходите и използваните описания и промените в поредността на статиите се правят, когато това е необходимо, за да се обяснят елементите на финансовото изпълнение. Факторите, които трябва да се вземат предвид, обхващат същественост и характер и функция на компонентите на приходите и разходите. Например, дадена банка може да промени описанията с цел да приложи по-специфичните изисквания на МСС 30. Статиите за приходите и разходите не се компенсират, освен ако не отговарят на критериите, посочени в параграф 32.
85. *Образуването не трябва да представя никакви приходи и разходи като извънредни позиции, било то в лицевата част на отчета за приходите и разходите или в приложенията.*

Информация, която трябва да се представи или на лицевата страна на отчета за приходите и разходите, или в приложенията

86. *Когато статиите на приходите и разходите са съществени, тяхното естество и размер трябва да бъдат оповестени отделно.*
87. Обстоятелствата, които биха генерирали отделно оповестяване на приходни и разходни статии обхващат:
- a) *пълно отписване на материални запаси до нетната реализуема стойност или на имоти, машини, съоръжения и оборудване до възстановимата стойност, както и сторнирането на такива отписвания;*
  - б) *преструктуриране на дейностите на образуването и сторнирането на всякакви провизии за разходите по преструктурирането;*

## ▼ M5

- в) освобождаване от статии на имоти, машини, съоръжения и оборудване;
- г) освобождаване от инвестиции;
- д) преустановявани дейности;
- е) уреждания на съдебни спорове;
- и
- ж) други сторнирания на провизии.
88. *Образованието трябва да представи анализ на разходите, използвайки класификация, която се основава или на характера на разходите, или на тяхната функция в рамките на образованието, което от двете предоставя информация, която е надеждна и по-подходяща.*
89. Образованията се насърчават да представят анализа по параграф 88 по-горе на лицевата страна на отчета за приходите и разходите.
90. Разходите се класифицират допълнително с цел да се отграничат компонентите на финансовото изпълнение, които могат да се различават по отношение на периодичност, потенциал за печалба или загуба и предвидимост. Този анализ се предоставя в една от двете форми.
91. Първата форма на анализа на разходите е позната като метод на разходите по икономически елементи. Разходите се агрегират в отчета за приходите и разходите според естеството им (например амортизации, покупки на материали, транспортни разходи, доходи на наетите лица и разходи за реклама) и не се преразпределят по различни функции в образованието. Този метод може да бъде прост за прилагане, тъй като не е необходимо преразпределяне на разходите за дейността по функционални класификации. По-долу е даден пример за класификация съгласно метода на разходите по икономически елементи:

Приходи		X
Други приходи		X
Промени в наличностите на готовата продукция и незавършеното производство	X	
Използвани суровини, материали и консумативи	X	
Разходи за доходи за наетите лица	X	
Разходи за амортизация	X	
Други разходи	X	
Общо разходи		(X)
Печалба		X

92. Втората форма на анализ е позната като метод на разходи по функционално предназначение или като метод себестойност на продажбите и класифицира разходите според тяхната функция като част от себестойността на продажбите или например разходи за дистрибуция или административната дейност. Като минимум образованието оповестява себестойността на продажбите си по този метод отделно от другите разходи. Този метод може да предостави по-подходяща информация на потребителите, отколкото класифицирането на разходите по икономически елементи, но разпределянето на разходите по функции винаги може да изисква произволни разпределения и съдържа 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 приходи	X

▼ **M5**

Разходи за дистрибуция	(X)
Административни разходи	(X)
Други разходи	(X)
Печалба	X

93. *Образованията, които класифицират разходите си по функционално предназначение, следва да оповестяват допълнителна информация за разходите по икономически елементи, включително амортизационните разходи и разходите за доходите на заетите лица.*
94. Изборът между метода на разходите по функционално предназначение и метода на разходите по икономически елементи зависи както от историческите фактори, от факторите, свързани с отрасъла, така и от характера на образуването. И двата метода осигуряват индикация за онези разходи, за които се очаква да варират, пряко или косвено, спрямо нивото на продажбите или производството на образуването. Тъй като всеки от двата метода на представяне има своите предимства за различните видове образования, настоящият стандарт изисква ръководството да избере най-подходящото и надеждно представяне. Обаче, тъй като информацията за разходите по икономически елементи е полезна при прогнозирането на бъдещите парични потоци, се изисква допълнително оповестяване, когато се използва класификацията по функционалното предназначение на разходите. В параграф 93, по-горе „доходи на заети лица“ има същия смисъл както в МСС 19 *Доходи на заети лица*.
95. *Образованието трябва да оповести или на лицевата страна на отчета за приходите и разходите или на отчета за промените в собствения капитал, или в приложенията сумата на дивидентите, призната като разпределение на дивиденди за държателите на собствен капитал през отчетния период и свързаната сума на една акция.*

*Отчет за промените в собствения капитал*

96. *Образованието трябва да представи отчет за промените в собствения капитал, показващ в лицевата страна на отчета:*
- a) *печалба или загуба за периода;*
  - b) *всяка позиция на приход или разход за периода която, както се изисква от други стандарти или разяснения, се признава директно в собствения капитал, а така също и общата сума на тези статии;*
  - в) *общо приходи и разходи за периода (изчислени като сумата от а) и б), показвайки отделно общите суми, които се отнасят към притежатели на собствен капитал в образуването майка и в малцинственото участие;*
- и*
- г) *за всеки компонент на собствения капитал, ефектите от промените в счетоводните политики и корекциите на грешки, признати съгласно МСС 8.*

▼ **M10**

*Отчет за промените в собствения капитал, който обхваща единствено тези елементи, се нарича отчет за признатите приходи и разходи.*

▼ **M5**

97. *Образованието трябва също да представи или в лицевата част на отчета за промените в собствения капитал, или в приложенията:*
- a) *сумите на операциите с притежатели на собствен капитал, в качеството им на притежатели на собствен капитал, показвайки отделно разпределението между притежателите на собствен капитал;*

▼ **M5**

б) *салдото на неразпределената печалба (т.е. натрупаната печалба или загуба) в началото на периода и към датата на баланса и движенията за периода;*

*и*

в) *равнението на балансовата стойност на всеки клас от внесенения капитал, всеки резерв в началото и в края на периода, като се оповестява отделно всяко движение.*

98. Промените в собствения капитал на образуванието между датите на два баланса отразява увеличението или намалението в неговите нетни активи през периода. С изключение на промените в резултат от операции с притежателите на собствен капитал, действащи в качеството си на притежатели на собствен капитал, (като вноски в собствения капитал, обратно изкупуване на собствени капиталови инструменти на образуванието и дивиденди), и разходите по операциите, пряко свързани с такива операции, цялостната промяна в собствения капитал през даден период представя общата сума на печалбите и загубите, генерирани от дейността на образуванието през този период (независимо от това дали тези приходни и разходни статии са признати в печалбата или загубата или директно като промени в собствения капитал).
99. Настоящият стандарт изисква всички приходни и разходни статии, признати през даден период да бъдат включени в печалбата или загубата освен, ако в друг стандарт или разяснения не се изисква друго. Други стандарти изискват някои печалби и загуби (като например увеличение или намаление от преоценка и определени курсови разлики, печалби или загуби от повторно оценяване на финансови активи на разположение за продажба и свързаните суми на текущи и отсрочени данъци) да бъдат признати директно като промени в собствения капитал. Тъй като е важно да се разглеждат всички приходни и разходни статии при преценяването на промените във финансовото състояние на образуванието между датите на два баланса, настоящият стандарт изисква представяне на промените в собствения капитал, което отграничава общите приходи и разходи на образуванието, включително тези, които се признават директно в собствения капитал.
100. МСС 8 изисква прилагане с обратна сила на корекции за извършване на промени в счетоводните политики, дотолкова, доколкото е възможно, освен когато преходните разпоредби в друг стандарт или разяснение не изискват друго. МСС 8 изисква също преизчисленията за коригиране на грешки да се правят с обратна сила, дотолкова, доколкото е възможно. Правят се корекции с обратна сила и преизчисления с обратна сила на салдото на неразпределената печалба, освен когато даден стандарт или разяснение изисква корекция с обратна сила на друг компонент на собствения капитал. Параграф 96, буква г) изисква оповестяване в отчета за промените в собствения капитал на общата корекция на всеки елемент на собствения капитал, получен в резултат, отделно от промените в счетоводните политики и от корекциите на грешки. Тези суми се оповестяват за всеки преходен период и началото на периода.
101. Изискванията в параграфи 96 и 97 могат да се спазят по различни начини. Един пример е табличния формат, при който се осъществява равнение на началните и крайните салда за всеки елемент от собствения капитал. Алтернативна възможност е да се представят само статиите, включени в параграф 96 в отчета за промените в собствения капитал. При този подход статиите, описани в параграф 97 се представят в приложенията към финансовите отчети.

*Отчет за паричните потоци*

102. Информацията за паричните потоци предоставя на потребителите на финансовите отчети база за оценка на способността на образуванието да генерира пари и парични еквиваленти, както и на потребностите на образуванието да оползотвори тези парични потоци. МСС 7 *Отчети за паричните потоци* определя изискванията за представянето на паричните потоци и свързаните с тях оповестявания.



▼ **M5***Приложения към финансовите отчети*

## Структура

103. *Приложенията към финансовите отчети трябва да:*
- a) *представят информацията относно базата, на която са изготвени финансовите отчети и специфичните счетоводни политики, използвани съгласно параграфи от 108 до 115;*
  - b) *оповестяват информацията, изисквана от МСФО, която не е представена на лицевата страна на счетоводния баланс, на отчета за приходите и разходите, на отчета за промените в собствения капитал или на отчета за паричните потоци;*
- и*
- v) *предоставят допълнителна информация, която не е представена на лицевата страна на счетоводния баланс, на отчета за приходите и разходите, на отчета за промените в собствения капитал или на отчета за паричните потоци, но която спомага за по-доброто разбиране на всеки от тях.*
104. *Приложенията, доколкото е възможно трябва да бъдат представени по систематичен начин. Всяка позиция на лицевата страна на баланса, отчета за приходите и разходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци трябва да има препратка към съответната информация, представена в приложенията.*
105. Приложенията, обикновено се представят в следния ред, който помага на потребителите за по-доброто разбиране на финансовите отчети и сравняването им с финансовите отчети на други образувания:
- a) декларация за съответствие с МСФО (виж параграф 14);
  - b) резюме на приложените съществени счетоводни политики (виж параграф 108);
  - v) допълнителна информация за представените на лицевата страна на баланса, отчета за приходите и разходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци по реда, по който всяка статия и всеки финансов отчет е представен;
- и*
- г) други оповестявания, включително:
    - i) условни задължения (виж МСС 37) и непризнати договорни ангажименти;
- и*
- ii) нефинансови оповестявания, например целите и политиките за управлението на финансовия риск на образуванието (виж МСС 32).
106. В някои случаи може да бъде необходимо или желателно редът на представяне на специфични статии да бъде променен в приложенията. Например, информацията относно промените в справедливата стойност, признати в печалбата или загубата може да се комбинира с информацията за падежите на финансови инструменти, въпреки че първите се отнасят до отчета за приходите и разходите, а вторите се отнасят до баланса. Независимо от това, остава изискването за систематична структура на приложенията, доколкото това е практически възможно.
107. Приложенията, предоставящи информация за базата, на която са изготвени финансовите отчети и специфичните счетоводни политики, може да се представят като отделен елемент на финансовите отчети.

## Оповестяване на счетоводните политики

108. *В резюмето за значителните счетоводни политики, образуванието трябва да оповести:*
- a) *базата/е за оценяване, използвана/и при изготвянето на финансовите отчети;*

## ▼ M5

и

б) *другите използвани счетоводни политики, които имат отношение към правилното разбиране на финансовите отчети.*

109. Важно е за потребителите да знаят използваната база/и за оценяване във финансовите отчети (например: историческа цена, текуща стойност, нетна реализуема стойност, справедлива стойност или възстановима стойност), защото базата, на която се изготвят финансовите отчети засяга значително техния анализ. Когато е използвани повече от една база за оценяване във финансовите отчети, например, когато определени класове от активи се преоценяват, необходимо е да се предостави индикация за категориите активи и пасиви, към които е приложена всяка база за оценяване.
110. При вземането на решение дали да се оповести конкретна счетоводна политика ръководството преценява дали оповестяването ще подпомогне потребителите в разбирането на начина, по който операциите, други събития и условия са отразени в отчетеното финансово изпълнение и финансовото състояние. Оповестяването на конкретни счетоводни политики е особено полезно за потребителите, когато тези политики са избрани измежду алтернативите, позволени в стандартите и разясненията. Един пример е да се оповести дали един съдружник в съвместно контролирано образувание признава участието си в съвместното контролирано образувание, използвайки пропорционална консолидация или метода на собствения капитал (виж МСС 31 *Участия в съвместни предприятия*). Някои стандарти конкретно изискват оповестяване на определени счетоводни политики, включително изборът, който ръководството прави между различните политики, които те позволяват. Например, МСС 16 изисква оповестяване на базите за оценяване, използвани за класовете на имотите, машините, съоръженията и оборудването. МСС 23 *Разходи по заеми* изисква да се оповести дали разходите по заеми се признават непосредствено като разход или се капитализират като част от разхода за отговарящите на условията активи.
111. Всяко образувание преценява същността на своите операции и политиките, които потребителите очакват да бъдат оповестени за този тип образувание. Например, дадено образувание, което подлежи на облагане с подоходни данъци би се очаквало да оповестява счетоводните си политики за подоходните данъци, включително тези, приложими за задължения по отсрочени данъчни задължения и активи. Когато образуванието има съществени чуждестранни дейности или операции в чужда валута, се очаква то да оповести счетоводните политики за признаване на положителните и отрицателните курсови разлики. При осъществяването на бизнес комбинации се оповестяват използваните политики за оценяване на репутацията и малцинственото участие.
112. Една счетоводна политика може да бъде от съществено значение поради характера на операциите на образуванието дори когато сумите, представени за текущия и предходните периоди не са съществени. Освен това е подходящо да се оповести и всяка значителна счетоводна политика, която не се изисква специално от МСФО, но е избрана и приложена в съответствие с МСС 8.
113. *Образуванието трябва да оповести в резюмето на съществените счетоводни политики или в други приложения преценките, освен тези, обхващащи приблизителни оценки (виж параграф 116), направени от ръководството в процеса на прилагането на счетоводните политики на образуванието, които имат най-значителния ефект върху сумите, признати във финансовите отчети.*
114. В процеса на прилагането на счетоводните политики на образуванието, ръководството прави различни преценки, освен тези обхващащи приблизителни оценки, които могат да окажат значително влияние върху сумите, признати във финансовите отчети. Например, ръководството прави преценка при определянето:

а) дали финансовите активи са инвестиции държани до падеж;

## ▼ M5

- б) кога в значителна степен всички съществени рискове и ползи, свързани със собствеността на финансови активи и лизингови активи се прехвърлят на други образувания;
  - в) дали, по същество, определени продажби на стоки представляват договорености за финансиране и затова не генерират приходи;
  - и
  - г) дали същността на взаимоотношението между образуванието и образувание със специално предназначение показва, че образуванието със специално предназначение се контролира от образуванието.
115. Някои от оповестяванията, направени съгласно параграф 113 се изискват от други стандарти. Например МСС 27 изисква дадено образувание да оповестява причините, поради които участието на образуванието в собствеността не представлява контрол, по отношение на обекта на инвестицията, който не е дъщерно образувание дори ако повече от половината от неговото право на глас или потенциалното му право на глас е притежавано пряко или непряко чрез дъщерни образувания. МСС 40 изисква оповестяване на критериите, разработени от образуванието за разграничаване на инвестиционен имот от ползван от собственика имот и от имот, държан за продажба при обичайното извършване на дейността, когато класификацията на имота е трудна.

## Ключови източници за несигурността на оценките

116. *Образуванието трябва да оповестява в приложенията към финансовите отчети информация за ключовите предположения относно бъдещето и други ключови източници за несигурността на оценките към датата на баланса, в които има данни за значителен риск, който може да доведе до съществена корекция на балансовата стойност на активите и пасивите в рамките на следващата финансова година. По отношение на тези активи и пасиви, приложенията трябва да включват подробности за:*
- а) *техния характер;*
  - и
  - б) *тяхната балансова стойност към датата на баланса.*
117. Определянето на балансовите стойности на някои активи и пасиви изисква оценяването на ефектите от несигурни бъдещи събития върху тези активи и пасиви към датата на баланса. Например, при отсъствието на скорошни наблюдавани пазарни цени, използвани за оценяване на следните активи и пасиви, необходими са ориентирани към бъдещето оценки за оценяване на възстановимата стойност на групите на имотите, машините, съоръженията и оборудването, на ефекта от технологичното остаряване на материалните запаси, провизиите, които са предмет на бъдещия изход от висящи съдебни спорове и дългосрочните задължения към такива доходи на заети лица, като задължения за пенсионно осигуряване. Тези оценки съдържат предположения за такива статии като корекция на риска към паричните потоци или използваните сконтови проценти, бъдещите промени в заплатите и бъдещите промени в цените, засягащи други разходи.
118. Ключовите предположения и други ключови източници за оценяването на несигурността, оповестени съгласно параграф 116 са свързани с оценките, които изискват най-трудните, субективни и сложни преценки от страна на ръководството. Тъй като броят на променливите и предположенията, засягащи възможното бъдещо разрешаване на несигурностите нараства, тези преценки стават по-субективни и сложни и потенциалът за последваща съществена корекция на балансовите стойности на активите и пасивите, обикновено се увеличава съответно.
119. Оповестяванията в параграф 116 не се изискват за активи и пасиви със значителен риск за съществената промяна на балансовите им стойности в рамките на следващата финансова година, ако към датата на баланса, те се оценяват по справедлива стойност на базата на наскоро наблюдавани пазарни цени (техните справедливи стойности могат да се променят съществено в рамките на след-

▼ M5

вашата финансова година, но тези промени не биха възникнали в резултат от предположения или други източници за несигурността на предвижданията към датата на баланса).

120. Оповестяванията в параграф 116 се представят по начин, който улеснява правилното разбиране от потребителите на финансови отчети за преценките, които прави ръководството за бъдещето и за други ключови източници за несигурност на предвижданията. Характерът и обхватът на предоставената информация варира в зависимост от характера на предположенията и другите обстоятелства. По-долу са дадени примери за видовете оповестявания, които се правят:
- а) характерът на предположенията или други несигурности на оценките;
  - б) чувствителността на балансовите стойности към методите, предположенията и оценките, залегнали в основата на тяхното изчисляване, включително причините за чувствителността;
  - в) очакваното разрешаване на несигурността и обхвата на разумно възможните изходи в рамките на следващата финансова година по отношение на балансовите стойности на засегнатите активи и пасиви;
- и
- г) обяснението на направените промени на минали предположения по отношение на тези активи и пасиви, ако несигурността остава нерешена.
121. Не е необходимо да се оповестява бюджетна информация или прогнози при правенето на оповестяванията в параграф 116.
122. Когато е невъзможно да се оповести степента на възможните ефекти на дадено ключово предположение или друг ключов източник на несигурност на оценката към датата на баланса, образуването оповестява, че на базата на съществуващата информация е разумно възможно резултатите в рамките на следващата финансова година, които са различни от предположенията, да изискват съществена корекция на балансовата стойност на засегнатите активи и пасиви. Във всеки случай, образуването оповестява характера и балансовата стойност на конкретен актив или пасив (или група от активи или пасиви), засегнати от предположението.
123. Оповестяването в параграф 113 на конкретни преценки на ръководството, направени в процеса на прилагането на счетоводните политики на образуването не е свързано с оповестяванията на ключови източници на информация за несигурността на оценяването в параграф 116.
124. Оповестяването на някои ключови предположения, които в противен случай биха се изисквали в съответствие с параграф 116, се изисква от други стандарти. Например, при определени обстоятелства МСС 37 изисква оповестяване на основни предположения относно бъдещи събития, засягащи групи от провизии. МСС 32 изисква оповестяване на значителни предположения, прилагани при приблизителното оценяване на справедливите стойности на финансови активи и финансови пасиви, които се отчитат по справедлива стойност. МСС 16 изисква оповестяване на значителни предположения, прилагани при приблизителното оценяване на справедливите стойности на преоценени позиции имоти, машини, съоръжения и оборудване.

▼ M12

## Капитал

- 124А. **Образуването оповестява информация, която позволява на потребителите на неговите финансови отчети да оценят целите, политиките и процесите за управление на капитала на образуването.**
- 124Б. За да се спазят изискванията на параграф 124А, предприятието оповестява следното:
- а) качествена информация относно своите цели, политики и процеси за управление на капитала включително (но не само):

▼ **M12**

- i) описание на елементите, които са обект на управлението на капитала;
- ii) когато образуването е задължено да спазва външно наложени изисквания за капитала, естеството на тези изисквания и начина, по който тези изисквания са внедрени в управлението на капитала;

и

- iii) как постига своите цели по отношение на управлението на капитала.

б) обобщение на количествени данни за елементите, които са обект на управлението на капитала. Някои образувания разглеждат някои финансови пасиви (например някои форми на вторичен дълг) като елементи на капитала. Други образувания разглеждат капитала без някои компоненти на собствения капитал (например компоненти, произтичащи от хеджирането на парични потоци).

в) всички промени в букви а) и б) в сравнение с предходния период.

г) дали по време на периода образуването е спазило външно наложените изисквания за капитала, които е било длъжно да спазва.

д) когато образуването не е спазило тези външно наложени изисквания за капитала, последиците от това неспазване.

Тези оповестявания се основават на информацията, която се предоставя вътрешнофирмено на висшето управленско ръководство.

124В. *Образуването може да управлява капитала по редица начини и може да бъде задължено да изпълни редица различни изисквания за капитала. Например даден конгломерат може да включва образувания, които се занимават със застрахователни и банкови дейности, като тези образувания могат да функционират в няколко държави. Когато обобщеното оповестяване на капиталовите изисквания и начинът, по който се управлява капиталът, не предоставят полезна информация или представят неточни сведения за източниците на капитал на потребителите на финансовите отчети на образуването, тогава образуването оповестява отделна информация за всяко капиталово изискване, което е длъжно да спазва.*

▼ **M5**

Други оповестявания

125. *Образуването трябва да оповести в приложенията:*

- а) *сумата на дивидентите, предложени или обявени преди даването на одобрението за издаването на финансовите отчети, но непризнати като разпределение за държателите на собствен капитал през отчетния период и съответната сума на акция;*

и

- б) *сумата на всякакви кумулативни преференциални дивиденсти, която не е призната.*

126. *Образуването трябва да оповести следното, ако не е оповестено другаде в информацията, публикувана с финансовите отчети:*

- а) *седалището и правният статут на образуването, държава на регистрация и адрес на управление (или основно място на дейност, ако е различно от адреса на управление);*

- б) *описание на характера на дейността на образуването и неговите основни дейности;*

и

- в) *името на образуването майка и на крайното образувание майка от групата.*

▼ M5

ВЛИЗАНЕ В СИЛА

127. *Дадено образование трябва да приложи настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено образование прилага този стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.*

ОТМЯНА НА МСС 1 (ПРЕРАБОТЕН 1997 г.)

128. Този стандарт заменя МСС 1 *Представяне на финансовите отчети*, преработен през 1997 г.

## ▼ M5

## ДОПЪЛНЕНИЕ

## Изменение на други документи

Измененията в това допълнение трябва да се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образувание приложи този стандарт за по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат приложени за този по-ранен период.

- A1. В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими към декември 2003 г.:
- а) посочването на „нетна печалба или загуба“ се изменя на „печалба или загуба“;
  - б) посочването на „приложения към финансовите отчети“ се променят на „приложения“;
- и
- в) посочването на „собствен капитал“ се изменя на „внесен капитал“.
- A2. [Изменение, което не е приложимо към непотвърдени стандарти]
- A3. Параграфи 69 и 70 на МСС 12 *Данъци върху дохода* се заличават.
- A4. В МСС 19 *Доходи на заети лица* параграф 23 се изменя, както следва:
23. Макар че този стандарт не изисква конкретни оповестявания за краткосрочните доходи на заети лица, други стандарти могат да изискват оповестявания. Например МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* изисква оповестявания за доходи на свързани лица за ключов ръководен персонал. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* изисква оповестяване на разходи за доходи на заети лица.
- A5. [Изменение, което не е приложимо към непотвърдени стандарти]
- A6. МСС 34 *Междинно счетоводно отчитане* се изменя както е разгледано по-долу:
- Параграф 5 се изменя, както следва:
5. МСС 1 определя пълен набор от финансови отчети, включващ следните компоненти:
- а) счетоводен баланс;
  - б) отчет за приходите и разходите;
  - в) отчет за промените в собствения капитал, показващ; или
    - i) всички промени в собствения капитал;
 или
    - ii) промени в собствения капитал, различни от тези, произтичащи от операции с притежатели на собствен капитал, действащи в качеството си на притежатели на собствен капитал;
  - г) отчет за приходите и разходите;
- и
- д) приложения, обхващащи резюме на съществените счетоводни политики и други разяснителни бележки.
- Параграф 12 се изменя, както следва:
12. МСС 1 дава насоки относно структурата на финансовите отчети. Насоките за прилагане на МСС 1 илюстрират начините, по които могат да се представят балансът, отчетът за приходите и разходите и отчетът за промените в собствения капитал.
- Параграф 13 се изменя, както следва:

## ▼ M5

13. МСС 1 изисква представянето на отчета за промените в собствения капитал като отделен компонент на финансовите отчети на образуването и позволява информация относно промените в собствения капитал, произтичащи от сделки с претежатели на собствен капитал, действащи в качеството си на претежатели на собствен капитал (включително разпределенията за притежателите на собствен капитал) да се представят в лицевата част на отчета или в приложенията. Дадено образование прилага един и същ формат във своя междинен отчет за промените в собствения капитал, какъвто е приложило образуването в най-последния си годишен отчет.
- A7. Параграфи 39 и 40 от МСС 35 *Преустановявани дейности* се изменят, както следва:
39. Оповестяванията, изисквани от параграфи 27—37, с изключение на оповестяването на размера на печалбата или загубата преди данъците, призната при освобождаването от активи или уреждането на задължения, отнасящи се до преустановявана дейност в съответствие с параграф 31, буква а), могат да се представят или в приложенията или в лицевата част на баланса, отчета за приходите и разходите или отчета за промените в собствения капитал.
40. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* изисква печалбата или загубата преди данъците, призната при освобождаването от активи или уреждането на задължения, отнасящи се до преустановявани дейности, да се представя в лицевата част на отчета за приходите и разходите. Насърчава се оповестяванията, изисквани от параграф 27, букви е) и ж) да се представят в лицевата част на отчета за приходите и разходите, съответно отчета за паричните потоци.
- A8. [Изменение, което не е приложимо към непотвърдени стандарти]
- A9. МСС 41 *Селско стопанство* се изменя както е описано по-долу.  
Параграф 39 се заличава.  
Параграф 53 се изменя, както следва:
53. Селскостопанската дейност често е изложена на климатични рискове, рискове от болести и други природни рискове. Ако възникне събитие, което поражда съществена приходна или разходна позиция, естеството и размерът на тази позиция се оповестяват в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети*. Примерите за такова събитие включват избухване на остро заразно заболяване, наводнение, голяма суша или студ и нашествие от насекоми.
- A10. [Изменение, което не е приложимо към непотвърдени стандарти]
- A11. В ПКР 32 *Нематериални активи — разходи за уеб сайтове* параграф 5 се изменя, както следва:
5. Настоящото Разяснение не се прилага по отношение на разходи за покупка, разработване и експлоатация на хардуер (например, мрежови сървъри, междинни сървъри, производствени сървъри и интернет връзки) на даден уеб сайт. Такива разходи се осчетоводяват съгласно МСС 16. Освен това, когато дадено образование направи разходи за доставчик на интернет услуги, който хоства уеб сайта на образуването, разходът се отчита като разход по МСС 1.78 и Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети, когато бъдат получени услугите.

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 2****Материални запаси**

## РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—5



▼ **M5**

Определения	6—8
Оценка на материалните запаси	9—33
Себестойност на материалните запаси	10—22
Покупна стойност	11
Разходи за преработката	12—14
Други разходи	15—18
Себестойност на материалните запаси при предоставяни услуги	19
Себестойност на селскостопанска продукция, добита от биологични активи	20
Техники за оценка на себестойността	21—22
Формули за определяне на разходите	23—27
Нетна реализуема стойност	28—33
Признаване за разход	34—35
Оповестяване	36—39
Дата на влизане в сила	40
Отмяна на други документи	41—42

Този преработен стандарт заменя МСС 2 (преработен 1993 г.) *Материални запаси* и следва да бъде прилаган за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

## ЦЕЛ

- Целта на този стандарт е да определи счетоводното третиране на материалните запаси. Основен въпрос при осчетоводяването на материалните запаси е тяхната себестойност да бъде призната за актив и пренесена за бъдещи периоди, докато бъдат признати съответните приходи. Този стандарт дава насоки за определянето на тази себестойност и последващото ѝ признаване за разход, включително и всяко намаление на стойността до нетната реализуема стойност. Той също така дава насоки за използването на методите за разпределение на разходите в себестойността, които се използват за определяне на разходите за материални запаси.

## ОБХВАТ

- Този стандарт се прилага за всички материални запаси, с изключение на:*
  - незавършеното производство, възникнало по договори за строителство, включително и свързани с тях договори за предоставяне на преки услуги (виж МСС 11 Договори за строителство);*
  - финансови инструменти;*

*и*

  - биологични активи, свързани със земеделска дейност и земеделска продукция в момента на добиването (виж МСС 41 Селско стопанство).*
- Този стандарт не се прилага за оценяване на материални запаси, държани от:*
  - производители на селскостопански и горски продукти, земеделска продукция след прибирането на реколтата и полезни изкопаеми и продукти от тях, дотолкова, доколкото се оценяват по нетна реализуема стойност в съответствие с установените практики в тези отрасли. Когато такива материални запаси се оценяват по нетна реализуема стойност, промените в тази стойност се признават в печалбата или загубата през периода на промяната;*

## ▼ M5

- б) *брокерите-търговци на стоки, които оценяват своите материални запаси по справедлива стойност минус разходите по продажбите. Когато такива материални запаси се оценяват по справедлива стойност минус разходите по продажбите, промените в справедливата стойност минус разходите по продажбите се признават в печалбата или загубата през периода на промяната.*
4. Материалните запаси, за които става въпрос в параграф 3, буква а), се оценяват по нетна реализуема 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 по 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 изключват само от изискванията по отношение на оценяването по настоящия стандарт.
5. Брокерите търговци са тези, които купуват или продават стоки за чужда или за своя сметка. Материалните запаси, за които става въпрос в параграф 3, буква б) се придобиват главно за целите на продажбата в близко бъдеще и генериране на печалба от колебанията в цената или маржа на брокера или търговеца. Когато тези материални запаси се оценяват по справедливата стойност минус разходите по продажбите, те се изключват само от изискванията за оценяване в този стандарт.

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

6. *В този стандарт се използват следните термини с конкретните им значения:*

*Материалните запаси са активи:*

- а) *държани за продажба в обичайния ход на стопанската дейност;*
- б) *намиращи се в процес на производството за такава продажба;*
- или*
- в) *под формата на материали или запаси, които се изразходват в производствения процес или при предоставянето на услуги.*

*Нетната реализуема стойност е предполагаемата продажна цена в нормалния ход на стопанската дейност минус приблизително оценените разходи за завършване на производствения цикъл и тези, които са необходими за осъществяване на продажбата.*

*Справедлива стойност е сумата, за която даден актив може да бъде заменен или даден пасив да бъде уреден между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им.*

7. Нетната реализуема стойност се отнася до нетната сума, която образуванието очаква да реализира от продажбата на материални запаси в нормалния ход на стопанската дейност. Справедливата стойност отразява сумата, за която същите материални запаси биха могли да бъдат разменени между информирани и желаещи купувачи и продавачи на пазара. Първата е стойност, специфична за дадено образувание, а втората не. Нетната реализуема стойност за материалните запаси може да не е равна на справедливата стойност минус разходите по продажбата.
8. Материалните запаси обхващат закупените и предназначени за продажба стоки, включително, например стоките, закупени от търговци на дребно и предназначени за продажба, или земя и друга собственост за продажба. Материалните запаси обхващат също така и готовата продукция или продукция, която е в процес на производство в образуванието и включват и материали и запаси, предназначени да се използват в процеса на производство. В случай на предоставяне на услуги материалните запаси включват разходи за услугите, както е предвидено в параграф 19, за които образуванието все още не е признало свързаните с тях приходи (виж МСС 18 *Приходи*).

▼ **M5**

## ОЦЕНКА НА МАТЕРИАЛНИТЕ ЗАПАСИ

9. *Материалните запаси трябва да се оценяват по по-ниската от себестойността и нетната реализуема стойност.*

*Себестойност на материалните запаси*

10. *Себестойността на материалните запаси обхваща всички разходи по закупуването, преработката, както и други разходи, направени във връзка с довеждането им до тяхното настоящо местоположение и състояние.*

## Покупна стойност

11. Разходите за закупуване на материалните запаси обхващат покупната цена, вносните мита и други данъци (различни от тези, които впоследствие образуването може да си възстановява от данъчните власти), транспортните разходи, товаро-разтоварни и други разходи, които могат директно да се отнесат към придобиването на готова продукция, материали и услуги. Търговските отстъпки, работи и други подобни статии се приспадат при определяне на покупната стойност.

## Разходи за преработката

12. Разходите за преработка на материалните запаси включват разходи, директно свързани с произвежданите единици, като например прекия труд. Освен това те включват и систематично начисляване на постоянните и променливите общи разходи, които се правят в процеса на производството. Постоянните общи разходи са тези непреки производствени разходи, които остават сравнително постоянни независимо от обема на производството, като например амортизация и поддръжка на фабрични сгради и оборудване, а така също и разходите за ръководството и администрацията на производството. Променливите общи разходи са тези непреки производствени разходи, които варират пряко или почти пряко в зависимост от обема на производството, като например непреките материали и непрекия труд.
13. Разпределението 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. Размерът на постоянните общи разходи, начислен за всеки произведен продукт, не се увеличава в резултат от нисък обем на производство или когато образуването е в престой. 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 единица продукция, се намалява така че материалните запаси да не се оценяват над себестойността. Променливите общи разходи се разпределят за всяка единица продукция на базата на реалното използване на производствените мощности.
14. Производственият процес може да даде като резултат едновременно производство на повече от един продукт. Такъв е случаят например при производството на свързани продукти или когато се произвежда основен продукт и субпродукт. 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 си, или при завършване на производството. Повечето субпродукти по своята природа са несъществени. В такъв случай те обикновено се оценяват с нетната реализуема 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.

▼ **M5**

## 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 място и състояние. Така например в стойността на материалните запаси може да се окаже уместно да бъдат включени непроизводствени разходи или разходи по проектирането на продукти за конкретни клиенти.
16. Примери за разходи, изключвани от себестойността на материалните запаси и признаващи се за разходи за периода, в който те са възникнали:
- а) наднормени количества отпадъчни материали, вложеният за тях труд или други производствени разходи;
  - б) складови разходи, освен в случаите, когато те са необходими за производствения процес, предхождащ един следващ производствен етап;
  - в) административни разходи, които не са свързани с довеждането на материалните запаси до сегашното им място и състояние;
- и
- г) разходи за продажба.
17. МСС 23 *Разходи по заеми* идентифицира ограничени обстоятелства, при които разходите по заеми се включват в стойността на материалните запаси.
18. Образуването може да закупи материални запаси при условията на отсрочено уреждане. Когато тази договореност фактически съдържа елемент на финансиране, например разлика между покупната цена за нормални кредитни условия и платената сума, този елемент се признава като лихвен разход за периода на финансирането.

## Себестойност на материалните запаси при предоставяни услуги

19. Дотолкова, доколкото доставчиците на услуги имат материални запаси, те ги оценяват по себестойността на предоставянето на услугите. Тази себестойност при предоставяне на услуги се състои главно от разходите за труд и другите разходи за персонала, зает пряко в предоставянето на услугата, включително служителите, изпълняващи надзорна дейност и съответната част от общите разходи за тях. Разходът за труд и другите разходи, свързани с продажбите и общия административен персонал, не се включват, а се признават за разходи в периода, в който са възникнали. Себестойността на материалните запаси при предоставяне на услуги не включва маржовете на печалбата или неразпределяемите общи разходи, които често се включва в цените, начислявани от доставчиците на услуги.

## Себестойност на селскостопанска продукция, добита от биологични активи

20. Съгласно МСС 41 *Селско стопанство*, материалните запаси, обхващащи селскостопанска продукция, която образуването е добило от биологични активи, се оценяват при първоначалното им признаване по справедливата им стойност, намалена с разходите при пункта за продажба към момента на добиването. Това е себестойността на материалните запаси към датата на прилагане на този стандарт.

## Техники за оценка на себестойността

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

## ▼ M5

22. Методът „цени на дребно“ често се използва в търговията на дребно за оценяването на големи количества материални запаси от бързооборотни позиции, които имат сходни маржове и за които не е възможно използването на други методи. Стойността на материалните запаси се определя, като продажната цена на запасите се намалява с подходящия процент на brutния марж. Използваният процент следва да взема предвид запасите, чиито цени са намалени под началната продажна цена. Често за всяка група стоки на дребно се използва един усреднен процент.

*Формули за определяне на разходите*

23. **Разходите за материалните запаси от позиции, които обикновено не са взаимозаменяеми и произведените стоки или извършените услуги са предназначени за конкретни проекти, трябва да бъдат определяни чрез използването на конкретна идентификация на себестойността на всеки от тях.**
24. Специфична идентификация за себестойността означава, че конкретни разходи се отнасят към определени позиции материални запаси. Това е едно подходящо третиране за единици, които са предназначени за конкретен проект независимо дали те са били закупени или произведени. Специфичната идентификация за разходите обаче е неуместна при голям брой позиции материални запаси, които обикновено са взаимозаменяеми. В такива случаи методът на определяне на тези единици, които остават в запасите, би могъл да се използва за постигане на предварително определен ефект върху печалбата или загубата.
25. **Разходите за материалните запаси, които не са уредени в параграф 23, трябва да се определят чрез използването на формулите първа входяща, първа изходяща (FIFO) или среднопретеглена стойност. Образуването трябва да използва същата формула за определяне на разходите за всички материални запаси със сходен характер и употреба за образуването. За материални запаси с различен характер или употреба, може да бъде оправдано използването на различни формули за оценка на разхода за материалните запаси.**
26. Например, материалните запаси, използвани в един сегмент на стопанска дейност, за образуването могат да имат употреба, различна от същия вид материални запаси, използвани в друг сегмент на стопанска дейност. Разликата в географското положение на материалните запаси, обаче (или в съответните данъчни разпоредби), сама по себе си не е достатъчна, за да оправдае използването на различни формули за оценка на разхода за материалните запаси.
27. Формулата FIFO приема, че 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 формулата за среднопретеглената стойност разходите за всяка позиция се определят от среднопретеглената стойност на сходни позиции в началото на периода и стойността на сходни позиции, закупени или произведени през периода. Усредняването може да бъде изчислено на периодична основа или при получаването на всяка допълнителна доставка в зависимост от условията в образуването.

*Нетна реализуема стойност*

28. Себестойността на материалните запаси може да не е възстановима, 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 не бъде възстановима, 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 реализуема стойност е в съответствие с виждането, че активите не трябва да се отчитат със стойности, превишаващи очакваните суми от тяхната продажба или използване.

## ▼ M5

29. Стойността на материалните запаси се намалява до нетната реализуема стойност на базата на отделни позиции (позиция по позиция). При някои обстоятелства, обаче, може да бъде подходящо да се групират сходни или свързани позиции. Така например подобен случай може да има при позиции материални запаси, които са свързани с продуктова линия на един и същ продукт и имат сходно предназначение и крайна употреба; произведени са и са предлагани в една и съща географска зона и на практика не могат да бъдат оценени отделно от други позиции в тази продуктова линия. Не е уместно да се намалява стойността на материални запаси на основата на класификацията на материалните запаси, например готова продукция или всички материални запаси в конкретен отрасъл или географски сегмент. Доставчиците на услуги, по принцип, натрупват разходи във връзка с всяка услуга, за която се начислява отделна цена на продажба. Ето защо, всяка такава услуга се третира като отделна позиция.
30. Приблизителното оценяване на нетната реализуема стойност се базира на най-надеждните съществуващи данни по време на съставянето на тази оценка според обема на материалните запаси, който се очаква да бъде реализиран. Тези оценки вземат пред вид колебанията в цените или себестойността, които са в пряка връзка със събития, станали след приключване на периода дотолкова, доколкото тези събития потвърждават условията, съществуващи в края на периода.
31. Приблизителната оценка на нетната реализуема стойност също така следва да отчита какво е предназначението на държаните материални запаси. Например, нетната реализуема 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 реализуема стойност на превишението има като база основните цени на продажба. Провизии могат да възникнат от фирмените договори за продажба, превишаващи количествата държани материални запаси или от фирмени договори за покупка. Такива провизии се третират съгласно МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*.
32. Материали и други консумативи, държани с оглед да бъдат използвани в производството на материални запаси, не се обезценяват под себестойността им, ако завършените продукти, в които те ще бъдат включени, се очаква 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 реализуема стойност, материалите се обезценяват до нетната реализуема стойност. При тези обстоятелства заместителната стойност на материалите може да бъде най-добрата мярка за тяхната нетна реализуема стойност.
33. Във всеки следващ период се прави нова оценка на нетната реализуема стойност. Когато обстоятелствата, които преди това са довели до снижаване на стойността на материалните запаси под тяхната себестойност, вече не са налице или когато има данни за нарастване на нетната реализуема стойност поради променени икономически обстоятелства, снижаването на стойността се сторнира (т.е. сторнирането се ограничава до размера на първоначалното намаление на стойността), така че новата балансова стойност е по-ниската от себестойността и преразгледаната нетна реализуема стойност. Такъв случай имаме, когато например дадена позиция от материалните запаси, която се отчита по нетна реализуема стойност поради спад в цената на продажбите, е все още в наличност в един последващ период и нейната продажна цена се е увеличила.

## ПРИЗНАВАНЕ ЗА РАЗХОД

34. *Когато материални запаси са продадени, балансовата стойност на тези материални запаси следва да бъде призната като разход през периода, през който съответният приход е бил признат. Сумата на всяка обезценка на материалните запаси до нетната им реализуема стойност, както и всички загуби от материални запаси следва да се признаят като разходи за периода на обез-*

## ▼ M5

*ценката или на възникването на загубите. Сумата на евентуалното обратно възстановяване на стойността на обезценката на материалните запаси, възникнала в резултат на увеличението на нетната реализуема стойност, следва да бъде призната като намаление на стойността на материалните запаси, признато като разход 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 образувание собствени сгради, съоръжения и оборудване. Материалните запаси, отнесени по този начин към друг актив, се признават за разход в продължение на полезния живот на актива.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

36. **Финансовите отчети трябва да оповестяват:**
- a) *счетоводната политика, приета при оценката на материалните запаси, включително и използваната формула за оценка на разхода на материални запаси;*
  - b) *общата балансова стойност на материалните запаси и балансовата стойност по класификационни групи, подходящи за образуването;*
  - в) *балансираната стойност на материалните запаси, отчитани по справедливата стойност минус разходите за продажбите;*
  - г) *сумата на материалните запаси, признати като разход през отчетния период;*
  - д) *сумата на всяко снижаване на стойността на материалните запаси, призната за разход през отчетния период съгласно параграф 34;*
  - е) *сумата на всяко сторниране на снижаването на стойността, което се признава като намаление на сумата на материалните запаси, признати за разход през отчетния период в съответствие с параграф 34;*
  - ж) *обстоятелствата или събитията, довели до сторнирането на снижаването на стойността на материалните запаси в съответствие с параграф 34;*
- и**
- з) *балансираната стойност на материалните запаси, които са дадени в залог за обезпечаване на задължения.*

37. В помощ на потребителите на финансовите отчети е информацията, касаеща балансовите стойности по отделни видове материални запаси и границите на промените в тези активи. Общоприети класификационни групи материални запаси са стоките, производствените доставки, материалите, незавършеното производство и готовата продукция. Материалните запаси на образувания, произвеждащи услуги, могат да бъдат представени просто като незавършено производство.

38. Сумата на материалните запаси, признати за разход за отчетния период, която често се нарича отчетна стойност на продажбите, включва разходите, предварително включени при оценката на сега продадените материални запаси и неразпределените производствени общи разходи, както и стойността на производствените разходи за материалните запаси, които са извън нормалните граници. Конкретните обстоятелства за дадено образувание може също да изискват включването на други суми, като например разходи за пласмент.

39. Някои образувания приемат различен формат за отчета си за приходите и разходите, което води до отчитане на различни стойности вместо себестойността на материалните запаси, признати за разход за отчетния период. Според този формат образуването представя анализ на разходите, използвайки класификация, основана на разходите по икономически елементи. В този случай образуването оповестява стойностите, признати като

**▼ M5**

разходи за суровини и консумативи, разходи за труд и други разходи, заедно със сумата на нетната промяна в материалните запаси за отчетния период.

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

40. *Всяко образуване трябва да прилага този стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено образуване прилага този стандарт за отчетен период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.*

## ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

41. Настоящият стандарт заменя МСС 2 *Материални запаси* (преработен през 1993 г.).
42. Настоящият стандарт заменя ПКР-1 *Последователност — различни формули за изчисляване на себестойността на стоково-материалните запаси*.



▼ **M5****ДОПЪЛНЕНИЕ****Изменение на други документи**

*Измененията в това Допълнение трябва да се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образувание приложи този стандарт за по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат приложени за този по-ранен период.*

- A1. В МСС 14 *Отчитане по сектори* параграф 22 се изменя и трябва да се чете, както е по-долу:
22. Някои насоки за разпределението на разходите могат да се намерят в други стандарти. Например параграфи 11—20 на МСС 2 *Материални запаси* (преработен през 2003 г.) дават насоки за отнасянето и разпределянето на разходите в материалните запаси и параграфи 16—21 на МСС 11 *Договори за строителство* дават насоки за отнасянето и разпределянето на разходите в договорите за строителство. Тези насоки могат да бъдат полезни при отнасянето или разпределянето на разходите по сектори.
- A2. [Изменение, което не е приложимо към непотвърдени стандарти]
- A3. [Изменение, което не е приложимо към непотвърдени стандарти]

▼ **B**

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 7**  
**(ПРЕРАБОТЕН 1992 Г.)**

**Отчети за паричните потоци**

Настоящият преработен международен счетоводен стандарт замества IAS 7 „Отчет за измененията на финансовото състояние“, одобрен от съвета през октомври 1977 г. Преработеният стандарт влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи периоди, които започват на или след 1 януари 1994 г.

**СЪДЪРЖАНИЕ**

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—3
Ползата от информацията за паричните потоци	4—5
Дефиниции	6—9
Пари и парични еквиваленти	7—9
Представяне на отчета за паричните потоци	10—17
Оперативна дейност	13—15
Инвестиционна дейност	16
Финансова дейност	17
Отчитане на паричните потоци от оперативна дейност	18—20
Отчитане на паричните потоци от инвестиционни и финансови дейности	21
Отчитане на паричните потоци на нетна база	22—24
Парични потоци в чуждестранна валута	25—28
Извънредни позиции	29—30
Лихви и дивиденди	31—34
Данъци върху дохода	35—36
Инвестиции в дъщерни дружества, асоциирани и смесени предприятия	37—38
Придобиване и продажба на дъщерни дружества и други образувания	39—42

**▼B**

Безпарични сделки	43—44
Компоненти на парите и паричните еквиваленти	45—47
Други оповестявания	48—52
Дата на влизане в сила	53

Стандартите, които са с удебелен курсив, следва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на „Предговора към международните счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

**ЦЕЛ**

Информацията за паричните потоци на едно предприятие е полезна с това, че предоставя на потребителите база за оценка на възможностите на предприятието да генерира пари и парични еквиваленти и потребностите на предприятието да използва тези парични потоци, както и разпределението във времето и сигурността на тяхното създаване.

Целта на настоящия стандарт е да изисква осигуряването на информация за историческите изменения на парите и паричните еквиваленти на предприятието посредством отчет за паричните потоци, който ги категоризира през отчетния период по оперативни, инвестиционни и финансови дейности.

**ОБХВАТ**

- Дадено предприятие следва да изготви отчет за паричните потоци в съответствие с изискванията на настоящия стандарт и следва да представя като неразделна част от счетоводните си отчети за всеки отчетен период, за който са представени финансовите отчети.***
- Настоящия стандарт замества досегашния IAS 7 „Отчет на измененията на финансовото състояние“, приет през юли 1977 г.
- Потребителите на финансовите отчети на предприятието се интересуват как предприятието генерира и използва парите и паричните еквиваленти. Това винаги е така, независимо от характера на дейността на предприятието и независимо от това, дали парите се разглеждат като продукт на предприятието, какъвто може да бъде случаят с дадена финансова институция. Предприятията се нуждаят от пари в значителна степен поради едни и същи причини, колкото и различни да са основните им дейности, генериращи приходи. Предприятията се нуждаят от пари, за да извършват своята дейност, да плащат задълженията си и да осигуряват възвръщаемост на своите инвеститори. Следователно стандартът изисква всички предприятия да представят отчет за паричните потоци.

**ПОЛЗАТА ОТ ИНФОРМАЦИЯТА ЗА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ**

- Отчетът за паричните потоци, използван заедно с останалите финансови отчети, предоставя информация, която дава възможност на потребителите да оценят промените в нетните активи на дадено предприятие, финансовата му структура (включително и неговата ликвидност и платежоспособност) и способността му да влияе върху размера и разполагането на паричните потоци във времето, за да може да се приспособява към променящите се обстоятелства и възможности. Информацията за паричните потоци е от полза при извършването на оценката на възможностите на предприятието да генерира пари и парични еквиваленти и дава възможност на потребителите да създават модели за оценяване и сравняване на сегашната стойност на бъдещите парични потоци на различните предприятия. Също така тя подобрява сравнимостта на отчитането на резултатите от дейността на различните предприятия, защото премахва неблагоприятния ефект от използването на различни счетоводни трактовки на едни и същи сделки и събития.
- Историческата информация за паричните потоци често се използва като показател за размера, разпределението във времето и сигурността на бъдещите парични потоци. Тази информация е полезна и при проверяването на точността на минали оценки на бъдещи

## ▼ B

парични потоци и при проучването на взаимоотношението между рентабилността и нетния паричен поток и влиянието на променящите се цени.

## ДЕФИНИЦИИ

6. *В този стандарт се използват следните термини с посочените им значения:*

*Пари — пари налични в брой и депозити на виждане.*

*Парични еквиваленти — краткосрочни, високоликвидни инвестиции, които са лесно обрацаеми в конкретни парични суми и съдържат незначителен риск от промяна в стойността им.*

*Парични потоци — входящите и изходящите потоци от пари и парични еквиваленти.*

*Оперативни дейности — оперативната дейност на предприятието, създаваща приходи, и други дейности, които не са инвестиционни или финансови дейности.*

*Инвестиционни дейности — придобиването и продажбата на дълготрайни активи и други инвестиции, които не са включени в парични еквиваленти.*

*Финансови дейности са тези дейности, които водят до промени в размера и състава на собствения капитал и заемни средства, получени от предприятието.*

*Пари и парични еквиваленти*

7. Паричните еквиваленти се държат по-скоро за целите на посрещането на краткосрочни парични задължения, а не за инвестиционни или други цели. За да бъде категоризирана една инвестиция като паричен еквивалент, тя трябва да бъде лесно обрацаема в определена сума пари и да съдържа незначителен риск от промени в стойността. Затова една инвестиция нормално се категоризира като паричен еквивалент само когато има краткосрочен падеж, като например до три месеца от датата на придобиването. Капиталовите инвестиции не се включват в паричните еквиваленти, освен ако не са по същество парични еквиваленти, например в случая на привилегировани акции, придобити в рамките на един кратък срок на техния падеж и с посочен срок за погасяване.
8. Заемането от банки по принцип се счита за финансова дейност. Въпреки това в някои страни банковият овърдрафт, който е платим при поискване, представлява неразделна част от управлението на парите на предприятието. При тези обстоятелства банковият овърдрафт се включва като елемент на парите и паричните еквиваленти. Характерна черта на подобно банково споразумение е салдото по банковата сметка, което често се променя от положителни стойности до овърдрафт.
9. Паричните потоци изключват движенията между позиции, които представляват пари или парични еквиваленти, защото тези елементи представляват по-скоро част от управлението на парите на предприятието, отколкото част от неговата оперативна, инвестиционна или финансова дейност. Управлението на паричните потоци включва инвестирането на свободните пари в парични еквиваленти.

## ПРЕДСТАВЯНЕ НА ОТЧЕТА ЗА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ

10. **Отчетът за паричните потоци следва да представя паричните потоци през отчетния период, групирани по оперативни, инвестиционни и финансови дейности.**
11. Дадено предприятие представя паричните си потоци, получени от оперативни, инвестиционни и финансови дейности, по начин, който е най-подходящ за дейността му. Класифицирането по дейности предоставя информация, която дава възможност на потребителите да оценяват влиянието на тези дейности върху финансовото състояние на предприятието и размера на парите и паричните му еквиваленти. Тази информация може също така да бъде използвана за оценяване на взаимоотношенията между тези дейности.

▼ B

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

*Оперативна дейност*

13. Размерът на паричните потоци, получени от оперативната дейност, е главен показател за степента, в която дейностите на предприятието са генерирали достатъчно парични потоци за изплащане на задълженията, за поддържане на оперативната способност на предприятието, за изплащане на дивиденди и за правене на нови инвестиции, без да се прибегва до външни източници на финансиране. Информацията за конкретните компоненти на историческите оперативни парични потоци заедно с останалата информация е полезна за прогнозирането на бъдещите оперативни потоци.

14. Паричните потоци от оперативната дейност се извличат главно от главните приходоносни дейности на предприятието. Следователно по принцип те са резултат от сделки и други събития, които се включват при определянето на нетната печалба или загуба. Като пример за парични потоци от оперативни дейности могат да се посочат:

- а) паричните постъпления от продажбата на стоки и услуги;
- б) паричните постъпления от лицензни споразумения и авторски права, такси, комисионни и други приходи;
- в) паричните плащания на доставчици на стоки и услуги;
- г) паричните плащания на и от името на заетите лица;
- 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, изплатени като подоходни данъци, с изключение на случаите, когато те могат да бъдат конкретно идентифицирани с финансовите и инвестиционните дейности, и
- ж) паричните постъпления и плащания по договори, държани за дилърски или търговски цели.

Някои сделки, като например продажбата на дадено звено от завода, може да донесат печалба или загуба, която се включва при определянето на нетната печалба или загуба. Паричните потоци, които са свързани с подобни сделки, представляват парични потоци от инвестиционни дейности.

15. Дадено предприятие може да държи ценни книжа и кредити за дилърски и търговски цели, като в този случай те се третират като текущи 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*

16. Отделното оповестяване на паричните потоци, възникващи от инвестиционната дейност, е важно, защото паричните потоци представляват размера на разходите, направени за ресурси, предназначени да генерират бъдещ приход и парични потоци. Като пример за парични потоци, произтичащи от инвестиционни дейности, могат да се посочат:

- а) паричните плащания за придобиване на имоти, заводи и оборудване, нематериални и други дългосрочни активи; тези плащания включват плащанията, свързани с капитализираните развойни разходи и сгради, изградени със собствени ресурси, заводи и оборудване;

**▼B**

- б) паричните постъпления от продажбата на имоти, заводи и оборудване, нематериални и други дългосрочни активи;
- в) паричните плащания за придобиване на капитал или дългови инструменти на други предприятия и лихва от участието в съвместни търговски дружества (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 акции или дългови инструменти на други предприятия и лихва от участието в съвместни предприятия (различни от плащанията 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, отпуснати от финансова институция);
- е) парични постъпления от повторно изплащане на аванси и кредити, предоставени на трети страни (различни от авансите и кредитите на финансовите институции)
- 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 финансови дейности; 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 финансови дейности.

Когато даден договор се отчита като хеджиране на определена 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, произтичащи от финансовата дейност, е важно, защото се използва при прогнозирането на сумите от бъдещите парични потоци, които представляват вземания на институциите, които са предоставили капитал на предприятието. Като примери за парични потоци, произтичащи от финансова дейност, може да се посочат:
- а) паричните постъпления от емитирането на акции или други капиталови инструменти;
  - б) изплащането на парични суми на собственици за придобиването или изплащането на акции на предприятието;
  - в) паричните постъпления от емитиране на необезпечени облигации, заемни средства, кредити, полици, облигации, ипотeki и други краткосрочни или дългосрочни заемни средства;
  - г) паричните погашения на суми по заемни средства;
  - д) паричните плащания от страна на даден лизингополучател за намаляването на неизплатени задължения при финансов лизинг.

**ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ ОТ ОПЕРАТИВНАТА ДЕЙНОСТ**

18. **Предприятието следва да отчита паричните потоци от оперативната дейност, като използва:**
- а) **прекия метод, при който се отразяват главните категории от брутни парични приходи и брутни парични плащания, или**
  - б) **косвения метод, при който нетната печалба или загуба се коригира по отношение на последствията от сделките, извършвани по безналичен начин, на отложените или начислени минали или бъдещи приходи или плащания за оперативната дейност и такива позиции от приходите или разходите, свързани с инвестиционни или финансови парични потоци.**

**▼B**

19. Предприятията са насърчавани да отчитат паричните потоци от оперативната дейност, като използват прекия метод. Прекият метод предоставя 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 класове брутни парични приходи и брутни парични разходи може да бъде получена:
- а) или от счетоводните записи на предприятието,
  - б) или чрез коригиране на продажбите, отчетната стойност на продажбите (лихвите и други подобни приходи и разходите за изплащане на лихви и други подобни разходи за дадена финансова институция) и други позиции от отчета за:
    - i) промените на материалните запаси и търговските вземания и задължения по време на отчетния период;
    - ii) други безналични позиции и
    - iii) други позиции, 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 ефектите на:
- а) промените на материалните запаси и търговските вземания и задължения по време на отчетния период;
  - б) безналичните позиции, като например амортизация, резерви, отложени плащания на данъчни задължения, нереализирани положителни и отрицателни разлики от промените на валутния курс, неразпределена печалба на съдружниците и интереси на малцинствения дял на акционерите;
  - в) всички други позиции, за които паричните ефекти представляват инвестиционни или финансови парични потоци.

От друга страна нетният паричен поток от оперативните дейности може да бъде представен по косвения метод, като се покажат приходите и разходите, представени в отчета за приходите и разходите и промените на материалните запаси и търговските вземания и задължения през отчетния период.

#### ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ ОТ ИНВЕСТИЦИОННИ И ФИНАНСОВИ ДЕЙНОСТИ

21. *Дадено предприятие следва да отчита поотделно главните категории брутни парични постъпления и брутни парични плащания, произтичащи от инвестиционни и финансови дейности, освен до степеня, до която паричните потоци, описани в параграфи 22 и 24, се отчитат на нетна база.*

#### ОТЧИТАНЕ НА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ НА НЕТНА БАЗА

22. **Паричните потоци, произлизащи от следните оперативни, инвестиционни или финансови дейности, следва да се отчитат на нетна база:**
- а) *паричните постъпления и плащания от страна на клиентите, когато паричните потоци отразяват по-скоро дейностите на клиента, отколкото тези на предприятието, и*
  - б) *паричните постъпления и плащания за позиции, при които обращаемостта е бърза, сумите са големи и надеждите са краткосрочни.*
23. Примери за парични постъпления и плащания, посочени в параграф 22, буква а), са:
- а) приемането и изплащането на безсрочни депозити в банки;

▼ **B**

- б) фондовете от инвестиционно предприятие, държани за клиенти, и
- в) наеми, събирани от името на и плащани на собствениците на имотите.

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

- а) сумите на главницата за клиенти с кредитни карти;
  - б) закупуването и продажбата на инвестиции;
  - в) други краткосрочни заеми, например тези, които имат падеж до три месеца.
24. **Паричните потоци, произтичащи от всяка от следните дейности на дадена финансова институция, могат да бъдат отчитани на нетна база:**
- а) *паричните постъпления и плащания за приемането и изплащането на депозити с определен падеж;*
  - б) *вносянето на депозити и тегленето на депозити от други финансови институции;*
  - в) *паричните аванси и кредити, отпускани на клиенти, и погасяване на тези аванси и кредити.*

## ПАРИЧНИ ПОТОЦИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА

25. *Паричните потоци, произтичащи от сделки в чуждестранна валута, следва да се отчитат във валутата, използвана за счетоводството на предприятието, като към сумата в чуждестранна валута се прилага обменният курс на отчетната валута към чуждестранната валута на датата на паричния поток.*
26. *Паричните потоци на чуждестранното дъщерно дружество следва да се приведат към обменния курс на счетоводната валута към чуждата валута в деня на паричния поток.*
27. Парични потоци в чуждестранна валута се отчитат по начин, отговарящ на IAS 21 „Ефекти от промените в обменните курсове“. Това позволява използването на обменен курс, който дава приблизителна стойност, близка до действителния обменен курс. Например средната претеглена величина на обменния курс за отчетния период може да се използва за отчитане на сделки в чуждестранна валута или за преизчисляване на паричните потоци на чуждестранното дъщерно дружество. IAS 21 обаче не позволява да се използва обменният курс в деня на баланса при конвертиране на паричните потоци на дъщерно дружество.
28. Нереализираните печалби или загуби, произтичащи от промени в курсовете на чуждестранна валута, не са парични потоци. Въпреки това влиянието на промените в курсовете на чуждестранна валута върху парите или паричните еквиваленти, държани или дължими в чуждестранна валута, се отчитат в отчета на паричните потоци, за да се изравнят с парите и паричните еквиваленти в началото и в края на периода. Тази сума сега се представя отделно от паричните потоци от основни, инвестиционни и финансови дейности и включва разликите, когато има такива, ако тези парични потоци са отчитани по обменни курсове в края на периода.

## ИЗВЪНРЕДНИ ПОЗИЦИИ

29. *Паричните потоци, отнасящи се към извънредните позиции, следва да се класифицират като произтичащи от основни, инвестиционни или финансови дейности в зависимост от случая, и да се оповестяват отделно.*
30. Паричните потоци, отнасящи се до извънредни позиции, се отчитат поотделно като произтичащи от основни, инвестиционни или финансови дейности в отчета за паричните потоци, за да се даде възможност на потребителите да разберат тяхното естество и влиянието им върху настоящите и бъдещите парични потоци на предприятието. Тези оповестявания са в допълнение към оповестяванията за естеството и размера на извънредните позиции, изисквани от IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода“, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика.

▼ **B**

## ЛИХВИ И ДИВИДЕНТИ

31. *Паричните потоци от лихви и дивиденди, получени и изплатени, следва да бъдат отчитани поотделно. Всеки следва да се категоризира поотделно по последователен начин от един в друг период като основна, инвестиционна или финансова дейност.*
32. Общата сума на лихвата, изплатена през отчетния период, се оповестява в отчета за паричните потоци, независимо от това дали е призната като разход в отчета за приходите и разходите или е капитализирана в съответствие с разрешения алтернативен подход в IAS 23, „Разходи по заеми“.
33. Изплатената лихва и получените лихви и дивиденди обикновено се категоризират като парични потоци от оперативната дейност за дадена финансова институция. Въпреки това не съществува консенсус по категоризацията на тези парични потоци за другите предприятия. Изплатената лихва и получените лихви могат да бъдат категоризирани като парични потоци от оперативната дейност, тъй като се включват в определянето на нетната печалба и загуба. Като алтернатива изплатената лихва и получените лихви и дивиденди могат да се категоризират като финансови парични потоци и инвестиционни парични потоци, тъй като представляват разходи за получаването на финансови ресурси или възвръщаемост на инвестициите.
34. Изплатените дивиденди могат да бъдат класифицирани като финансов паричен поток, тъй като представляват разходи за получаване на финансови ресурси. Като алтернатива изплатените дивиденди могат да се класифицират като компонент на паричните потоци от оперативната дейност, за да се подпомогнат потребителите при определянето на способността на предприятието да изплаща дивиденди от оперативните парични потоци.

## ДАНЪЦИ ВЪРХУ ДОХОДА

35. *Паричните потоци, произтичащи от данъци върху дохода, следва да се отчитат поотделно и да се категоризират като парични потоци от оперативната дейност, освен ако не могат да бъдат конкретно определени като инвестиционни и финансови дейности.*
36. Данъците върху дохода възникват при сделки, създаващи парични потоци, които се класифицират в отчета за приходите и разходите като основни, инвестиционни или финансови дейности. Докато разходите за данъци могат лесно да се определят като инвестиционни или финансови дейности, паричните потоци, свързани с данъците, често е невъзможно да се определят и могат да възникнат в различен отчетен период от паричните потоци на основната сделка. Затова платените данъци обикновено се класифицират като парични потоци от оперативна дейност. Въпреки това, когато е възможно да се идентифицира данъчният паричен поток с отделна сделка, която създава парични потоци, категоризирани като инвестиционни или финансови дейности, данъчният паричен поток се категоризира според случая като инвестиционна или финансова дейност. Когато данъчните парични потоци са разпределени в повече от една категория дейности, тогава се отразява общата сума платени данъци.

## ИНВЕСТИЦИИ В ДЪЩЕРНИ ДРУЖЕСТВА, АСОЦИИРАНИ И СМЕСЕНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

37. Когато се осчетоводява инвестиция в асоциирано или дъщерно дружество чрез използване на метода на собствения капитал или себестойността метод, тогава инвеститорът ограничава своя отчет на паричните потоци само до парични потоци между себе си и получателя на инвестицията, например дивиденди и аванси.
38. Предприятие, което отчита своя дял в смесено контролирано юридическо лице (виж IAS 31, „Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия“), като използва пропорционална консолидация, включва в консолидирания си отчет на паричните потоци своя пропорционален дял от паричните потоци на смесено контролирано юридическо лице.



▼ **B****ПРИДОБИВАНЕ И ПРОДАЖБА НА ДЪЩЕРНИ ДРУЖЕСТВА И ДРУГИ ОБРАЗОВАНИЯ**

39. *Съвкупните парични потоци, произтичащи от придобиването и разпродажбата на дъщерни дружества или други образувания, следва да се представят поотделно и категоризирани като инвестиционни дейности.*
40. *Предприятието следва да оповести съвкупно във връзка с придобиването или продажбата на дъщерни дружества или други образувания през отчетния период всеки от следните елементи:*
- обща покупна или продажна цена;*
  - частта от покупната или продажната цена, изплатена в пари или парични еквиваленти;*
  - сумата на парите или парични еквиваленти в придобитото или продадено дъщерно дружество или стопанска единица, и*
  - сумата на активите и пасивите, с изключение на парите и паричните еквиваленти в придобитото или продаденото дъщерно дружество или стопанска единица, обобщена по всяка главна категория.*
41. Отделното представяне на влиянието върху паричните потоци на придобиването или продажбата на дъщерни дружества и други образувания като позиции от едни и същ ред заедно с отделното отразяване на сумите от придобитите или продадени пасиви и активи спомага да се разграничат тези парични потоци от паричните потоци, произтичащи от други оперативни, инвестиционни и финансови дейности.
42. Съвкупната сума на платените или получените пари като покупна или продажна цена се записва в отчета за паричните потоци като нетни придобити или продадени пари или парични еквиваленти.

**БЕЗПАРИЧНИ СДЕЛКИ**

43. *Инвестиционни и финансови операции, които не изискват използването на пари или парични еквиваленти, следва да се изключват от отчета за паричните потоци. Такива операции следва да бъдат оповестени във финансовите отчети по начин, който осигурява изцяло съответната 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 безналични операции от отчета за паричните потоци е в съответствие с целта на отчета за паричните потоци, тъй като тези позиции не отразяват паричните потоци през текущия период. По-долу се посочват примери за безналични операции:
- придобиване на активи чрез пряко приемане на съответните пасиви или чрез финансов лизинг;
  - придобиване на предприятия чрез емитиране на дялов капитал и
  - замяна на дълг срещу собственост.

**КОМПОНЕНТИ НА ПАРИТЕ И ПАРИЧНИТЕ ЕКВИВАЛЕНТИ**

45. *Предприятието следва да оповестява компонентите на парите и на паричните еквиваленти, както и да представя връзката на тези суми в своя отчет за паричните потоци с равностойни позиции, посочени в баланса.*
46. С оглед на разнообразието в управлението на парите и банковите нормативни уредби в различните части на света и за да се спазва изискването на IAS 1, „Представяне на финансови отчети“, предприятието оповестява възприетата от него политика при определянето на състава на парите и паричните еквиваленти.
47. Влиянието на всяка промяна в политиката за определяне на компонентите на парите 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 IAS 8, „Нетна

▼ **B**

печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“.

## ДРУГИ ОПОВЕСТЯВАНИЯ

48. *Предприятието следва да оповестява заедно с коментар, даван от ръководството, и размера на значителните салда на пари и парични еквиваленти, държани от предприятието, които не са на разположение за ползване от ръководството.*
49. Има различни обстоятелства, при които парите и паричните еквиваленти, държани от предприятието, не са на разположение за ползване от страна на групата. Като пример могат да се посочат салдата на парите и парични еквиваленти, в които се прилагат валутен контрол или други правни ограничения, когато салдата не са на разположение за общо ползване от предприятието майка или от други дъщерни дружества.
50. Допълнителната информация може да се окаже съществена за разбирането от страна на потребителя на финансовото състояние и ликвидността на предприятието. Оповестяването на тази информация заедно с един коментар от страна на ръководството е желателно и то може да съдържа следното:
- а) сумата на неизтеглените кредитни финансови инструменти, които могат да бъдат налице за бъдещи оперативни дейности и за уреждане на капиталови задължения, като се посочват евентуалните ограничения за ползване на тези финансови инструменти;
  - б) съвкупната сума на паричните потоци от всяка основна, инвестиционна и финансова дейност, свързани с дяловото участие в смесени търговски дружества, отчетана чрез използването на пропорционална консолидация;
  - в) съвкупната сума на паричните потоци, която представлява 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 основните, инвестиционните и финансовите дейности от всеки осчетоводяван отрасъл и географски сегмент (виж IAS 14, „Отчитане по сектори“).
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 потребителя 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 рентабилност за сметка на текущата ликвидност и разпределяните суми между собствениците.
52. Отчитането на паричните потоци по сектори дава възможност на потребителите да получат вярна представа за взаимоотношенията между паричните потоци на стопанската дейност като цяло и техните съставни части, както и наличието и динамиката на паричните потоци по сегменти.

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

53. *Настоящия международен счетоводен стандарт влиза в сила по отношение на финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 1994 г.*

▼ **M5**

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 8

Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки

## РЕЗЮМЕ

Цел

Параграфи

1—2

▼ **M5**

Обхват	3—4
Определения	5—6
Счетоводни политики	7—31
Избор и прилагане на счетоводни политики	7—12
Последователност на счетоводните политики	13
Промени в счетоводните политики	14—31
Прилагане на промени в счетоводните политики	19—27
Прилагане с обратна сила	22
Ограничения за прилагането с обратна сила	23—27
Оповестяване	28—31
Промени в приблизителните счетоводни преценки	32—40
Оповестяване	39—40
Грешки	41—49
Ограничения върху преизчисляването с обратна сила	43—48
Оповестяване на грешки от предходен период	49
Невъзможност по отношение на прилагането с обратна сила и преизчисляването с обратна сила	50—53
Дата на влизане в сила	54
Отмяна на други документи	55—56

Този преработен стандарт заменя МСС 8 *Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика* и следва да бъде прилаган за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

## ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да предпише критериите за избор и промяна на счетоводните политики, заедно със счетоводното третиране и оповестяване на промените в счетоводните политики, промени в счетоводните преценки и коригиране на грешки. Стандартът е предназначен за повишаване на приложимостта и надеждността на финансовите отчети на образуването и сравнимостта на тези финансови отчети както с финансовите отчети за предходни периоди, така и с финансовите отчети на други образувания.
2. Изискванията за оповестяване на счетоводните политики, с изключение на тези за промените в счетоводните политики са разгледани в МСС 1 *Представяне на финансовите отчети*.

## ОБХВАТ

3. *Този стандарт трябва да се прилага при избирането и прилагането на счетоводните политики и отчитането на промените на счетоводните политики, промените в счетоводните преценки и коригирането на грешки от предходни периоди.*
4. Данъчните ефекти на корекциите на грешки от предходни периоди и корекциите с обратна сила, направени за прилагането на промените в счетоводните политики, се отчитат и оповестяват в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода*.

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

5. *В този стандарт се използват следните термини с посоченото им значение:*

*Счетоводните политики представляват специфични принципи, бази, конвенции, правила и практики, прилагани от дадено образувание при изготвянето и представянето на финансовите отчети.*

▼ M5

*Промяната в счетоводните оценки представлява корекция на балансовата стойност на актив или пасив, или стойността на периодическото потребление на даден актив, която произтича от оценката на настоящото състояние на, и очакваните бъдещи ползи и задължения, свързани с активите и пасивите. Промените в счетоводните преценки, произтичат от нова информация или нови развития и съответно не представляват корекции на грешки.*

*Международните стандарти за финанси отчети (МСФО) са стандарти и разяснения, приети от Борда по международни счетоводни стандарти (СМСС). Те обхващат следното:*

- a) *Международни стандарти за финансови отчети;*
  - б) *Международни счетоводни стандарти;*
- и*
- в) *Разяснения, направени от Комитета за разяснения по международна финансова отчетност (КРМФО) или бившия Постоянен комитет за разяснения (ПКР).*

*Съществените пропуски или неточности на статиите са съществени, ако биха могли поотделно или колективно, да повлияят на икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовите отчети. Съществеността зависи от големината и характера на пропуски или неточността, преценени в условията на заобикалящата ги среда. Размерът или характера на статията, или на комбинацията от двете, биха могли да бъдат определящи фактор.*

*Грешките от предходни периоди са пропуските от и неточностите във финансовите отчети на образуването за един или повече предходни периоди, произтичащи от неизползването или неправилното използване на надеждна информация, която:*

- a) *е била на разположение, когато е било дадено разрешение за публикуването на финансовите отчети за тези периоди;*
- и*
- б) *би могло разумно да се очаква, че е била получена и взета пред вид при изготвянето и представянето на тези финансови отчети.*

*Такива грешки включват ефектите от математически грешки, грешки при прилагането на счетоводната политика, пропуски, или неправилно тълкуване на факти и измама.*

*Прилагане с обратна сила е прилагането на нова счетоводна политика за сделки, други събития и условия като че ли винаги е прилагана тази политика.*

*Преизчисляването с обратна сила представлява коригиране на признаването, оценката и оповестяването на суми на елементи на финансовите отчети, все едно, че не имало никога грешка от преходен период.*

*Неизпълнението прилагане на дадено изискване е неизпълнено, когато образуването не може да го приложи след като положи всяко разумно усилие да направи това. За конкретен предходен период е неизпълнено да се приложи промяна с обратна сила на счетоводната политика или да се направи преизчисляване с обратна сила за коригиране на дадена грешка, ако:*

- a) *ефектите от прилагането с обратна сила или преизчисляването с обратна сила не могат да се определят;*
  - б) *прилагането с обратна сила или преизчисляването с обратна сила изисква предположения за това какво би било намерението на ръководството през този минал период;*
- или*
- в) *прилагането с обратна сила или преизчисляването с обратна сила изисква значителни преценки на сумите и е невъзможно*

## ▼ M5

*обективно да се разграничи информация за тези преценки, която:*

i) *предоставя доказателства за обстоятелства, които са съществували на датата/ите, към която/ито тези суми трябва да бъдат признати, оценени или оповестени;*

*и*

ii) *би била на разположение, когато е дадено разрешение за публикуването на финансовите отчети за този предходен период*

*от друга информация.*

*Прилагането без обратна сила на промяна в счетоводната политика и на признаването на ефекта от промяната в счетоводната преценка, съответно представляват:*

a) *прилагане на нова счетоводна политика към сделки, други събития и условия, реализирани след датата, към която политиката е променена;*

*и*

б) *признаване на ефекта от промяната в счетоводната преценка през текущия и бъдещите периода, засегнати от промяната.*

6. Преценката дали даден пропуск или неточност биха могли да повлияят на икономическите решения на потребителите и по този начин да бъдат съществени, изисква разглеждането на характеристиките на тези потребители. *Обиците положения за изготвяне и представяне на финансови отчети* посочват в параграф 25, че „приема се, че потребителите имат подходяща информация за стопанските и икономически дейности и счетоводната отчетност и желание да проучат тази информация с разумно старание“. Ето защо, преценката трябва да вземе пред вид начина, по който би могло разумно да се очаква потребителите с такива характеристики да бъдат повлияни при вземането на икономически решения.

## СЧЕТОВОДНИ ПОЛИТИКИ

*Избор и прилагане на счетоводни политики*

7. *Когато стандарт или разяснение са конкретно приложими за дадена сделка, друго събитие или условие, счетоводната политика или политики, прилагани за тази позиция трябва да бъде определена посредством прилагането на стандарта или разяснението и отчитането на всякакви имащи отношение Насоки за прилагането, издадени от СМСС за стандарта или разяснението.*
8. МСФО определят счетоводни политики, за които СМСС смята, че водят до финансови отчети, съдържащи подходяща и надеждна информация за сделките, другите събития и условия, за които се прилагат. Тези политики не трябва да се прилагат, когато ефектът от тяхното прилагане е несъществен. Неуместно е обаче, да се правят или да се оставят некоригирани несъществени отклонения от МСФО, за да се постигне конкретно представяне на финансовото състояние, финансовото изпълнение, или парични потоци на дадено образувание.
9. Прилагането на насоките за стандартите, издадени от СМСС не съставлява част от тези стандарти и затова не съдържа изисквания за финансовите отчети.
10. *При отсъствието на стандарт или разяснение, които се прилагат конкретно за дадена сделка, друго събитие или условие, ръководството трябва да използва своята преценка при разработването и прилагането на счетоводна политика, която води до информация, която е:*
- a) *подходяща за нуждите на потребителите за вземане на икономически решения;*

*и*

## ▼ M5

- б) *надеждна с това, че финансовите отчети:*
- i) *представят вярно финансовото състояние, финансовото изпълнение и парични потоци на образуванието;*
  - ii) *отразяват икономическата същност на сделките, други събития и условия, а не просто правната форма;*
  - iii) *са неутрални, т.е. свободни от пристрастие;*
  - iv) *са предпазливи;*
- и*
- v) *са пълни във всички съществени аспекти.*
11. *При правенето на преценката, разгледана в параграф 10 по-горе, ръководството трябва да се позове и разгледа приложимостта на следните източници в низходящ ред:*
- a) *изискванията и насоките в стандартите и разясненията, третиращи подобни и свързани въпроси;*
- и*
- б) *определенията, критериите за признаване и концепциите за оценяване за активи, пасиви, приходи и разходи в Общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети.*
12. *При преценката, разгледана в параграф 10 по-горе, ръководството също така може да разгледа най-новите документи на други органи, изготвящи стандарти, които използват подобна концептуална рамка за разработване на счетоводни стандарти, друга счетоводна литература и общоприети счетоводни практики, доколкото същите не влизат в противоречие с източниците, разгледани в параграф 11.*

*Последователност на счетоводните политики*

13. *Образуванието трябва да избере и прилага счетоводните си политики системно за сходни сделки, други събития и условия освен ако даден стандарт или разяснение специално не изисква или разрешава категоризация на позиции, за които могат да бъдат подходящи различни политики. Ако даден стандарт или разяснение изисква или разрешава подобна категоризация, трябва да бъде избрана и последователно приложена подходяща счетоводна политика за всяка категория.*

*Промени в счетоводните политики*

14. *Образуванието трябва да промени дадена счетоводна политика само ако промяната:*
- a) *се изисква от стандарт или разяснение;*
- или*
- б) *резултатите във финансовите отчети предоставят надеждна и по-подходяща информация за ефектите от сделките, другите събития или условия върху финансовото състояние, финансовите резултати или парични потоци на образуванието.*
15. *Потребителите на финансови отчети трябва да могат да сравняват финансовите отчети на образуванието с предходни периоди, за да определят тенденциите в неговото финансово състояние, финансови резултати и парични потоци. Ето защо, се прилагат за всеки период и от единия към следващия период едни и същи счетоводни политики освен ако дадена промяна в счетоводната политика не отговаря на някой от критериите в параграф 14.*
16. *Разгледаното по-долу не представлява промяна в счетоводните политики:*
- a) *прилагането на счетоводна политика за сделки, други събития или условия, които се различават по същество от тези, които са настъпили преди това;*
- и*

## ▼ M5

- б) *прилагането на нова счетоводна политика за сделки, други събития или условия, които не са настъпили преди това или са били несъществуващи.*
17. *Първоначалното прилагане на дадена политика за преоценяване на активи в съответствие с МСС 16 Имоти, машини, съоръжения и оборудване или МСС 38 Нематериални активи представлява промяна в счетоводната политика, която трябва да се третира по-скоро като преценка в съответствие с МСС 16 или МСС 38, отколкото в съответствие с настоящия стандарт.*
18. Параграфи 19—31 не се прилагат по отношение на промяната в счетоводната политика, разгледана в параграф 17.

*Прилагане на промени в счетоводните политики*

19. *При условията на параграф 23:*
- а) *образуването трябва да отчете промяната в счетоводната политика, произтичаща от първоначалното прилагане на стандарт или разяснение в съответствие с конкретните преходни разпоредби, ако има такива, в такъв стандарт или разяснение;*
- и*
- б) *когато образуването промени дадена счетоводна политика при първоначалното прилагане на стандарт или разяснение, който не съдържа конкретни преходни разпоредби, които важат за тази промяна, или променя дадена счетоводна политика доброволно, то трябва да приложи промяната с обратна сила.*
20. За целите на настоящия стандарт, предсрочното прилагане на даден стандарт или разяснение не представлява доброволна промяна в счетоводната политика.
21. При отсъствието на стандарт или разяснение, които се прилагат конкретно за дадена сделка, друго събитие или условие, ръководството може, в съответствие с параграф 12, да приложи счетоводна политика от най-новите документи на други органи, изготвящи стандарти, които използват подобна концептуална рамка за разработването на счетоводни стандарти. Ако след изменението на такъв документ, образуването избере да промени дадена счетоводна политика, тази промяна се отчита и оповестява като доброволна промяна в счетоводната политика.

*Прилагане с обратна сила*

22. *При условията на параграф 23, когато промяната на счетоводната политика се прилага с обратна сила в съответствие с параграф 19, буква а) или б), образуването трябва да коригира началното салдо на всеки засегнат елемент на собствения капитал за най-ранния представен предходен период и другите сравнителни суми, оповестени за всеки представен предходен период, все едно че новата счетоводната политика е била винаги приложена.*

*Ограничения за прилагането с обратна сила*

23. *Когато се изисква прилагане с обратна сила по параграф 19, буква а) или б), промяната в счетоводната политика трябва да се прилага с обратна сила с изключение дотолкова, доколкото е невъзможно да се определят ефектите, специфични за даден период или кумулативния ефект на промяната.*
24. *Когато е невъзможно да се определят ефектите от промяната на счетоводната политика, специфични за даден период, върху сравнителната информация за представените един или повече преходни периоди, образуването трябва да прилага новата счетоводна политика за балансовите стойности на активите и пасивите към началото на най-ранния период, за който прилагането с обратна сила е възможно, който може да бъде текущия период и ще направи съответната корекция на началното салдо на всеки засегнат елемент на собствения капитал за този период.*

## ▼ M5

25. *Когато е невъзможно да се определи кумулативния ефект в началото на текущия период от прилагането на новата счетоводна политика за всички предходни периоди, образуването трябва да коригира сравнителната информация, за да приложи новата счетоводна политика без обратна сила от най-ранната възможна дата.*
26. Когато дадено образувание прилага нова счетоводна политика с обратна сила, то прилага новата счетоводна политика към сравнителната информация за колкото е възможно по-ранни периоди. Прилагането с обратна сила за предходен период не е възможно, освен ако е възможно да се определи кумулативния ефект върху сумите както в началния баланс, така и в крайния баланс за този период. Сумата на получената като резултат корекция, свързана с периоди преди тези, представени във финансовите отчети, се отразява във всяко начално салдо на всеки засегнат елемент на собствения капитал за най-ранния представен период. Обикновено, корекцията се прави по отношение на неразпределената печалба. Корекцията обаче може да бъде направена на друг елемент на собствения капитал (например, за да се спази даден стандарт или разяснение). Всяка друга информация за предходни периоди, като например исторически обобщения на финансови данни, също се коригират за колкото е възможно по-ранни периоди.
27. Когато за дадено образувание е невъзможно да приложи с обратна сила нова счетоводна политика, защото не може да определи кумулативния ефект от прилагането на политиката за всички предходни периоди, в съответствие с параграф 25, образуването прилага без обратна сила новата политика от началото на възможно най-ранния период. Ето защо то не взема пред вид частта на кумулативната корекция на активи, пасиви и собствен капитал, възникнали преди тази дата. Промяна в счетоводната политика се разрешава даже ако е невъзможно политиката да се приложи без обратна сила за някой предходен период. Параграфи 50—53 предоставят насоки за това кога е невъзможно да се приложи нова счетоводна политика за един или повече предходни периода.

*Оповестяване*

28. *Когато първоначалното прилагане на даден стандарт или разяснение има ефект върху текущия период или някой предходен период би имало такъв ефект, с изключение когато е невъзможно да се определи сумата на корекцията, или може да има такъв ефект върху бъдещи периоди, образуването трябва да оповести:*
- a) *заглавието на стандарта или разяснението;*
  - б) *когато е приложимо, дали промяната в счетоводната политика се прави в съответствие с неговите преходни разпоредби;*
  - в) *характера на промяната в счетоводната политика;*
  - г) *когато е приложимо — описанието на преходните разпоредби;*
  - д) *когато е приложимо — преходните разпоредби, които биха могли да имат ефект върху бъдещи периоди;*
  - е) *за представения текущ и всеки предходен период, доколкото е възможно, сумата на корекцията:*
    - i) *за всяка засегната статия във финансовия отчет;*
    - и*
    - ii) *за основните доходи на акция или доходите на акция с намалена стойност, ако за това образувание се прилага МСС 33 Доходи на акция;*
  - ж) *сумата на корекцията, отнасяща се до периоди преди тези, които са представени, доколкото е възможно;*

*и*



## ▼ M5

- 3) ако прилагането с обратна сила, изисквано по параграф 19, буква а) или б), е невъзможно за даден предходен период или за периоди преди тези, които са представени, обстоятелствата, които са довели до наличието на това условие и описание на начина и момента на прилагането на промяната в счетоводната политика.

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

29. Когато доброволната промяна в счетоводната политика има ефект върху текущия или върху някой предходен период, би имала ефект върху такъв период, освен когато е невъзможно да се определи сумата на корекцията, или може да има ефект върху бъдещи периоди, образуването трябва да оповести:

- а) характера на промяната в счетоводната политика;
- б) причините, поради които прилагането на новата счетоводна политика предоставя надеждна и по-подходяща информация;
- в) за текущия период и за всеки следващ представен период, доколкото е възможно, сумата на корекцията:
- i) за всяка засегната статия във финансовия отчет;
- и
- ii) за доходите на акция с намалена стойност, ако за това образуване се прилага МСС 33 Доходи на акция;
- г) сумата на корекцията, отнасяща се до периоди преди тези, които са представени, доколкото е възможно;
- и
- д) ако прилагането с обратна сила е невъзможно за даден предходен период или за периоди преди тези, които са представени, обстоятелствата, които са довели до наличието на това условие и описание на начина и момента на прилагането на промяната в счетоводната политика.

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

30. Когато образуването не е приложило нов стандарт или разяснение, които са били издадени, но още не са влезли в сила, то трябва да оповести:

- а) горния факт;
- и
- б) известна или разумно оценима информация, имаща отношение към преценката на възможното въздействие, което прилагането на новия стандарт или разяснение ще има върху финансовите отчети на образуването през периода на първоначалното прилагане.

31. При спазването на горния параграф 30 образуването взема предвид оповестяването на:

- а) заглавието на новия стандарт или разяснение;
- б) характера на предстоящата промяна или промени в счетоводната политика;
- в) датата, до която се изисква прилагането на стандарта или разяснението;
- г) датата, към която то планира да приложи стандарта или разяснението първоначално;

и

- д) или

- i) разглеждането на въздействието, което се очаква да има първоначалното прилагане на стандарта или разяснението върху финансовите отчети на образуването;

или

## ▼ M5

- ii) ако въздействието не е известно или разумно оценимо, твърдение в тази връзка.

## ПРОМЕНИ В ПРИБЛИЗИТЕЛНИТЕ СЧЕТОВОДНИ ПРЕЦЕНКИ

32. Като резултат от несигурностите, присъщи на стопанските дейности, много статии във финансовите отчети не могат да бъдат оценени точно а само приблизително. Приблизителната оценка съдържа преценки, основани на последната налична, надеждна информация. Например може да се изискват приблизителни оценки за:
- а) лошите дългове;
  - б) моралната остарялост на материални запаси;
  - в) справедливата стойност на финансови активи или пасиви;
  - г) полезния живот или очаквана схема на потреблението на бъдещите икономически ползи, включени в амортизируемите активи;
- и
- д) задължения по гаранции.
33. Използването на разумни приблизителни оценки е съществена част от изготвянето на финансови отчети и не подкопава тяхната надеждност.
34. Дадена приблизителна оценка може да се нуждае от преработване, ако настъпят промени в обстоятелствата, на които се основава същата, или в резултат на нова информация или натрупан по-голям опит. По своя характер, преработването на приблизителната оценка не се отнася до предходни периоди и не представлява корекция на грешка.
35. Промяната в прилаганата база за оценяване е промяна в счетоводната политика, а не промяна в счетоводната приблизителна оценка. Когато е трудно да се разграничи дадена промяна в счетоводната политика от промяната в счетоводната приблизителна оценка, промяната се третира като промяна в счетоводната приблизителна оценка.
36. *Ефектът от промяната на счетоводна приблизителна оценка, различна от промяна, по отношение на която се прилага параграф 37, трябва да се признава без обратна сила, като се печалбата или 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.*
37. *Доколкото промяната на дадена счетоводна приблизителна оценка поражда промени в активите и пасивите или е свързана със статия от собствения капитал, тя трябва да бъде призната посредством коригирането на балансовата стойност на свързания актив, пасив или статия собствен капитал през периода на промяната.*
38. Бъдещото признаване на ефекта от промяната в счетоводната приблизителна преценка означава, че промяната се прилага за сделки, други събития и условия от датата на промяната в приблизителната оценка. Една промяна на счетоводна приблизителна оценка може да засегне само печалбата или загубата за текущия период или печалбата или загубата както за текущия период, така за и бъдещи такива. Например, една промяна на приблизителната стойност на размера на несъбираемите вземания засяга само печалбата или загубата за текущия период, поради което се признава през текущия период. Промяна в приблизителната оценка на полезния живот или на очаквания модел на потребление на икономическите ползи от един амортизируем актив засяга обаче амортизационните разходи както за текущия период, така и за всеки бъдещ период през оставащия полезен живот на актива. И в двата случая ефектът от промяната, свързана с текущия период, се

## ▼ M5

признава като приход или разход за текущия период. Ефектът върху бъдещи периоди, ако има такъв, се признава като приход или разходи за тези бъдещи периоди.

*Оповестяване*

39. *Образуването трябва да оповестява характера и размера на промяната в счетоводната приблизителна оценка, която има ефект през текущия период или се очаква да има ефект през бъдещи периоди, с изключение на оповестяването на ефекта върху бъдещи периоди, когато е невъзможно да се оцени този ефект.*
40. *Ако размерът на ефекта през бъдещи периоди не се оповестява, защото неговото оценяване е невъзможно, образуването трябва да оповести този факт.*

## ГРЕШКИ

41. Грешки могат да възникнат по отношение на признаването, оценяването, представянето или оповестяването на елементи на финансовите отчети. Финансовите отчети няма да са в съответствие с МСФО, ако съдържат или съществени или несъществени грешки, направени умишлено за постигането на определено представяне на финансовото състояние, финансовите резултати или парични потоци на образуването. Потенциалните грешки за текущия период, отрити през този период се коригират преди даването на разрешението за публикуване на финансовите отчети. Понякога, обаче, съществени грешки не се откриват до следващия период и тези грешки от предходния период се коригират в сравнителната информация, представена във финансовите отчети за този следващ период (виж параграфи 42—47).
42. *Съгласно условията на параграф 43 образуването трябва да коригира с обратна сила съществени грешки за предходен период в първия комплект финансови отчети, за които е дадено разрешение за публикуване след тяхното откриване чрез:*
- а) *преизчисляване на сравнителни суми за представения предходен период/и, през който е направена грешката;*
- или*
- б) *ако грешката е направена преди най-ранния представен предходен период, преизчисляване на началните салда на активите, пасивите и собствения капитал за най-ранния представен период.*

*Ограничения върху преизчисляването с обратна сила*

43. *Грешка от предходен период трябва да се коригира чрез преизчисляване с обратна сила, освен доколкото е невъзможно да се определят или ефектите, специфични за конкретен период или кумулативния ефект на грешката.*
44. *Когато е невъзможно да се определят специфичните за даден период ефекти от грешка върху сравнителната информация за един или повече представени предходни периоди, образуването трябва да преизчисли началните салда на активите, пасивите и собствения капитал за най-ранния период, за които преизчисляването с обратна сила е възможно (който може да бъде текущия период).*
45. *Когато е невъзможно да се определи кумулативния ефект в началото на текущия период от дадена грешка върху всички предходни периоди, образуването трябва да преизчисли сравнителната информация, за да коригира грешката без обратна сила от най-ранната възможна дата.*
46. Корекцията на грешка от предходен период се изключва от печалбата или загубата за периода, през който е открита грешката. Всяка информация, представена за предходни периоди, включително всякакви исторически обобщения на финансови данни, се преизчислява, от колкото е възможно по-ранен период.
47. Когато е невъзможно да се определи сумата на грешката (например грешка при прилагане на счетоводна политика) за всички предходни

## ▼ M5

периоди, образуването в съответствие с параграф 45 преизчислява сравнителната информация без обратна сила от най-ранната възможна дата. Ето защо то не взема пред вид частта на кумулативното преизчисляване на активите, пасивите и собствения капитал, възникнала преди тази дата. Параграфи 50—53 предвиждат насоки за това кога е невъзможно да се коригира дадена грешка за един или повече предходни периоди.

48. Корекциите на грешки се разграничават от промените в счетоводните приблизителни оценки. Счетоводните приблизителни оценки по своя характер са приближения, които може да трябва да бъдат преработени, ако стане известна допълнителна информация. Например печалбата или загубата, призната в резултат от дадено условно задължение, не представлява корекция на грешка.

*Оповестяване на грешки от предходен период*

49. **При прилагането на параграф 42, образуването трябва да оповести следното:**

- a) **характера на грешката за предходния период;**
- b) **за всеки представен предходен период, доколкото е възможно, сумата на корекцията:**
  - i) **за всяка засегната статия на финансовите отчети;**
  - и**
  - ii) **за основните доходи на акция или доходите на акция с намалена стойност, ако за образуването се прилага МСС 33;**
- v) **сумата на корекцията в началото на представения най-ранен предходен период;**
- и**
- г) **ако прилагането с обратна сила е невъзможно за даден предходен период, обстоятелствата, които са довели до наличието на това условие и описание на начина и момента на коригирането на грешката.**

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

#### НЕВЪЗМОЖНОСТ ПО ОТНОШЕНИЕ НА ПРИЛАГАНЕТО С ОБРАТНА СИЛА И ПРЕИЗЧИСЛЯВАНЕТО С ОБРАТНА СИЛА

50. При някои обстоятелства е невъзможно да се коригира сравнителна информация за един или повече предходни периоди за постигането на сравнимост с текущия период. Например, може да не са били събрани данни през предходния период/и, по начин, който позволява или прилагането с обратна сила на нова счетоводна политика (включително за целите на параграфи 51—53, неговото прилагане без обратна сила за предходни периоди) или преизчисляването с обратна сила, за коригиране на грешка от предходен период и може да е невъзможно да се възпроизведе информацията.
51. Често е необходимо да се правят приблизителни оценки при прилагането на счетоводна политика за елементите на финансовите отчети, признати или оповестени по отношение на сделки, други събития или условия. Приблизителната оценка е по същността си субективна и приблизителни оценки могат да бъдат разработени след датата на баланса. Разработването на приблизителни оценки е потенциално по-трудно при прилагането с обратна сила на счетоводна политика или при правенето на преизчисления с обратна сила за коригиране на грешка от предходен период, поради по-дългия период от време, който може да е изминал от засегнатата сделка, друго събитие или условие, които са настъпили. Целта на приблизителните оценки, свързани с предходни периоди, обаче, остава същата като за приблизителните оценки направени през текущия период, а именно, приблизителните оценки да отразяват обстоятелствата, които са съществували, когато сделката, другото събитие или условие са се реализирали.

## ▼ M5

52. Ето защо, прилагането с обратна сила на нова счетоводна политика или коригирането на грешка от предходен период изисква разграничаването на информацията, която:
- а) предоставя доказателства за обстоятелствата, които са съществували на датата/датите, към която/ито сделката, другото събитие или условие са се реализирали.
- и
- б) би била на разположение, когато финансовите отчети за този предходен период са били разрешени за публикуване
- от другата информация. За някои видове приблизителни оценки (например, приблизителна оценка на справедлива стойност, която не се базира на наблюдаема цена или наблюдаеми входящи ресурси) е невъзможно да се разграничат тези видове информация. Когато прилагането с обратна сила или преизчисляването с обратна сила биха изисквали да се направи значителна приблизителна оценка, за която е невъзможно да се разграничат тези два вида информация, не е възможно да се приложи новата счетоводна политика или да се коригира грешка за предходен период с обратна сила.
53. Не трябва да се извършва преценка след събитието, когато се прилага нова счетоводна политика или се коригират суми за предходен период, или чрез правенето на предположения за това какви биха били намеренията на ръководството в един предходен период или чрез приблизителната оценка на признатите, оценени или оповестени суми в един предходен период. Например, когато образуването коригира грешка от предходен период при оценяването на финансови активи, които преди това са класифицирани като инвестиции, държани до падеж в съответствие с МСС 39 *Финансови инструменти—признаване и оценяване*, това не променя тяхната база за оценяване за периода, ако ръководството е решило по-късно да не ги държи до падеж. Освен това, когато образуването коригира грешка от предходен период при изчисляването на своите задължения към натрупаните отпуски по болест на служителите в съответствие с МСС 19 *Доходи на заети лица*, то не взема пред вид информацията за необичайно тежкия сезон с грипни заболявания през следващия период, която била на разположение след като финансовите отчети за предходния период са били разрешени за публикуване. Фактът, че често се изискват значителни приблизителни оценки, когато се изменя сравнителна информация, представена за предходни периоди, не пречи на надеждната корекция на сравнителната информация.

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

54. *Дадено образуване трябва да прилага този стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено образуване прилага този стандарт за отчетен период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.*

## ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

55. Настоящият стандарт заменя МСС 8 *Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводните политики*, (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*

## ▼ M5

## ДОПЪЛНЕНИЕ

## Изменение на други документи

*Измененията в това Допълнение трябва да се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образувание приложи този стандарт за по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат приложени за този по-ранен период.*

- A1. МСС 7 *Отчети за паричните потоци* се изменя, както следва:  
Параграфи 29 и 30 относно извънредните статии се заличават.
- A2. МСС 12 *Данъци върху дохода* се изменя, както е разгледано по-долу.  
Параграф 62, буква б) се изменя, както следва:
- б) корекцията на началното салдо на неразпределената печалба, която е в резултат или на промяна в счетоводната политика, която се прилага с обратна сила или на корекцията на грешка (виж МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки*).
- Параграф 80, буква з) се изменя, както следва:
- з) сумата на данъчните разходи (приходи), свързани с тези промени в счетоводните политики и грешки, които са включени в печалбата или загубата в съответствие с МСС 8, защото не могат да бъдат отчетени с обратна сила.
- Параграфи 81, буква б) и 83 се заличават.
- A3. МСС 14 *Отчитане по сектори* се изменя както разгледано по-долу.  
Определението на счетоводни политики в параграф 8 се изменя, както следва:
- Счетоводните политики са специфичните принципи, бази, конвенции, правила и практики, прилагани от дадено образувание при изготвянето и представянето на финансови отчети.***
- Параграф 60 се изменя, както следва:
60. МСС 1 изисква, когато позиции на приходите и разходите са съществени, техният характер и размер да бъдат оповестявани отделно. МСС 1 предлага редица примери, включително намаляване на стойността на материални запаси и имоти, машини, съоръжения и оборудване, провизии за реструктуриране, освобождавания от имоти, машини, съоръжения и оборудване и дългосрочни инвестиции, преустановявани дейности, уреждания на съдебни спорове и сторниране на провизии. Параграф 59 няма за цел да променя класификацията на всякакви такива позиции или да променя оценяването на такива позиции. Оповестяването, насърчавано от този параграф, обаче не променя нивото, на което значителността на подобни позиции се оценява за целите на оповестяването от нивото на образуванието до нивото на сектора.
- Параграфи 77 и 78 се изменят, както следва:
77. Промените в счетоводните политики, прилагани от образуванието се третира в МСС 8. МСС 8 изисква промените в счетоводната политика да се правят само ако се изисква от стандарт или разяснение или ако промяната ще доведе до надеждна или по-подходяща информация за сделки, други събития или условия във финансовите отчети на образуванието.
78. Промените в счетоводните политики, прилагани на нивото на образуванието, които засягат информация за сектора, се третира в съответствие с МСС 8. Освен, ако не е специфицирано друго от нов стандарт или разяснение, МСС 8 изисква:
- а) дадена промяна в счетоводната политика да бъде прилагана с обратна сила и информацията за предходен период да бъде преизчислена, освен ако е невъзможно да се определи или кумулативния ефект или ефектите от промените, които са специфични за дадени периоди;

## ▼ M5

б) ако прилагането с обратна сила не е възможно за всички представени периоди, новата счетоводна политика да бъде прилагана с обратна сила от най-ранната възможна дата;

и

в) ако е невъзможно да се определи кумулативния ефект от прилагането на новата счетоводна политика в началото на текущия период, политиката трябва да бъде прилагана с обратна сила от най-ранната възможна дата.

Правят се следните промени за премахване на препратките към извънредни позиции:

а) в параграф 16, в дефиницията на приходи по сектори, буква а) се заличава.

б) в параграф 16, в дефиницията на разходи по сектори, буква а) се заличава.

A4. МСС 19 *Доходи на заети лица* се изменя както е разгледано по-долу:

Параграф 131 се изменя, както следва:

131. Въпреки, че настоящия стандарт не изисква конкретни оповестявания за други дългосрочни доходи на заети лица, други стандарти могат да изискват оповестявания, например, когато разходите в резултат на такива доходи са съществени и затова биха изисквали оповестяване в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансови отчети*. Когато се изисква от МСС 24 *Оповестяване на свързани лица*, образуването оповестява информация за други дългосрочни доходи на заети лица за ключовия ръководен персонал.

Параграф 142 се изменя, както следва:

142. Както се изисква от МСС 1, образуването оповестява характера и размера на разходите, ако са съществени. Доходите при прекратяване на трудовото правоотношение могат да доведат до разход, който трябва да бъде оповестен, за да се спази това изискване.

Параграф 160 се изменя, както следва:

160. МСС 8 се прилага, когато дадено образование променя своите счетоводни политики, за да се отразят промените, специфицирани в параграфи 159 и 159А. При прилагането на тези промени с обратна сила, както се изисква от МСС 8, образуването третира тези промени като че ли са били приложени по същото време, както за останалата част от настоящия стандарт.

A5. В МСС 20 *Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ*, параграфи 20—22 се изменят, както следва:

20. **Правителствено дарение, което става вземане като компенсация за разходи или загуби, които вече са понесени или за целите на даването на незабавна финансова подкрепа на образуването без бъдещи свързани разходи, трябва да бъдат признати като доход за периода, през който са станали вземане.**

21. При някои обстоятелства, правителствено дарение може да бъде дадено по-скоро за целите на даването на незабавна финансова подкрепа на дадено образование, отколкото като стимул за поемането на конкретни разходи. Подобни дарения могат да бъдат ограничени до отделно образование и може да не бъдат на разположение за цяла категория бенефициенти. Тези обстоятелства могат да дават право за признаването на дадено дарение като приход през периода, в който образуването е отговаряло на условията за неговото получаване, с оповестяване, за да се гарантира, че неговия ефект е ясно разбран.

22. Правителствено дарение може да стане вземане на дадено образование като компенсация за разходи или загуби, понесени в предходен период. Такова дарение се признава като приход за

## ▼ M5

периода, през който е станало вземане, с оповестяване, за да се гарантира, че неговия ефект е ясно разбран.

- A6. В МСС 22 *Бизнес комбинации*, параграф 100 се заличава.
- A7. В МСС 23 *Разходи по заеми*, параграф 30 се изменя, както следва:

30. ***Когато възприемането на настоящия стандарт представлява промяна в счетоводната политика, образуването се насърчава да коригира своите финансови отчети в съответствие с МСС 8 Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки. Като алтернатива, образуванията трябва да капитализират тези разходи по заеми, направени след датата на влизане на стандарта в сила, за да изпълнят критериите за капитализация.***

- A8. МСС 34 *Междинно счетоводно отчитане* се изменя както е разгледано по-долу:

Параграф 17 се изменя, както следва:

17. По-долу са дадени примери за видовете оповестявания, които се изискват от параграф 16. Отделни стандарти и разяснения предоставят насоки по отношение на оповестяванията за много от тези позиции:

- а) намаляването на стойността на материалните запаси до нетната реализуема стойност и сторнирането на такава намаляване;
  - б) признаване на загуба от обезценка на имоти, машини, съоръжения и оборудване, нематериални активи или други активи и сторнирането на такава загуба от обезценка;
  - в) сторниране на всякакви провизии за разходи за реструктуриране;
  - г) придобивания на и освобождавания от позиции на имоти, машини, съоръжения и оборудване;
  - д) ангажименти за закупуване на имоти, машини, съоръжения и оборудване;
  - е) уреждане на съдебни спорове;
  - ж) корекции на грешки от предходни периоди;
  - з) [заличена];
  - и) всякакви просрочени заеми или нарушения на споразумения за заеми, които не са били уредени на или преди датата на баланса;
- и
- й) сделки със свързани лица.

Параграфи 24, 25 и 27 се изменят, както следва:

24. МСС 1 *Представяне на финансови отчети* и МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки* определят дадена статия като съществена, ако нейния пропуск или неточност биха могли да повлияят на икономическите решения на потребителите на финансови отчети. МСС 1 изисква отделно оповестяване на съществените статии, включително (например) преустановявани дейности, а МСС 8 изисква оповестяване на промените в счетоводните преценки и грешки и промените в счетоводни политики. Двата стандарта не съдържат количествени насоки по отношение на съществеността.

25. Макар, че винаги се изисква преценка при оценяването на съществеността, този стандарт базира решението за признаване и оповестяване върху данните за междинния период сам за себе си, с оглед на по-доброто разбиране на междинните данни. Ето защо, например, необичайни позиции, промени в счетоводните политики или преценки или грешки се признават и оповестяват на базата на съществеността по отношение на данни за междинен период, за да се избегнат подвеждащите изводи, които могат да се направят в резултат на неоповестяване.



## ▼ M5

Най-важната цел е да се гарантира, че даден междинен финансов отчет обхваща всичката информация, която има отношение към разбирането на финансовото състояние и финансовите резултати на образуванието по време на междинния период.

27. МСС 8 изисква оповестяване на характера и (ако е възможно) на размера на промяната в преценката, която или има съществен ефект върху текущия период или се очаква да има съществен ефект през последващи периоди. Параграф 16, буква г) на този стандарт изисква подобно оповестяване в междинния финансов отчет. Примерите обхващат промени в преценката в окончателния междинен период, отнасящи се до намаления на стойността на материалните запаси, реструктурирания, или загуби от обезценка, които са отчетени в един по-ранен междинен период на финансовата година. Оповестяването, изисквано от предходния параграф е в съответствие с изискването на МСС 8 и има за цел да бъде със стеснен обхват — отнасящ се само до промяната в преценката. От образуванието не се изисква да включва допълнителна финансова информация от междинен период в годишните си финансови отчети.

Параграфи 43 и 44 се изменят, както следва:

43. *Дадена промяна в счетоводната политика, различна от такава, за която преходът е предвиден в нов стандарт или разяснение, трябва да бъде отразена посредством:*

a) *преизчисляване на финансовите отчети за предходни междинни периоди на текущата финансова година и сравнимите междинни периоди на предходните финансови години, които ще бъдат преизчислени в годишните финансови отчети съгласно МСС 8;*

*или*

b) *когато е невъзможно да се определи кумулативния ефект в началото на финансовата година от прилагането на нова счетоводна политика за всички предходни периоди, коригирайки финансовите отчети за предходни междинни периоди на текущата финансова година и сравними междинни периоди от предходни финансови години, за да се приложи новата счетоводна политика без обратна сила от най-ранната възможна дата.*

44. Една цел на предходния принцип е да се гарантира, че се прилага единна счетоводна политика за конкретна категория сделки през цялата финансова година. По МСС 8 промяната в счетоводната политика се отразява чрез прилагането с обратна сила, с преизчисляване на финансовите данни за предходен финансов период, колкото е възможно за по-ранен период. Ако обаче е невъзможно да се определи кумулативната сума на корекцията, свързана с предходни финансови години, тогава съгласно МСС 8 новата политика се прилага без обратна сила от най-ранната възможна дата. Ефектът от принципа в параграф 43 е да се изисква, в рамките на текущата финансова година всяка промяна в счетоводната политика да се прилага или с обратна сила или, ако това е невъзможно — без обратна сила, от не по-късно от началото на финансовата година.

- A9. В МСС 35 *Преустановявани дейности* параграфи 41, 42 и 50 се заличават.
- A10. В МСС 36 *Обезценка на активи* параграф 13 от въведението се заличава и параграфи 120 и 121 се заличават.
- A11. В МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи* параграф 94 се заличава.
- A12. В МСС 38 *Нематериални активи* параграф 120 се заличава.
- A13. В ПКР-12 *Консолидация — образувания със специална цел* параграфът за датата на влизане в сила се изменя, както следва:

**Дата на влизане в сила:** Настоящото разяснение влиза в сила за годишните финансови периоди, започващи на или след 1 юли

## ▼ M5

1999 г.; Насърчава се по-ранното прилагане. Промяната в счетоводните политики трябва да се отчита в съответствие с МСС 8.

- A14. В ПКР-13 *Съвместно контролирани образувания — непарични вноски от съдружниците* параграфът за датата на влизане в сила се изменя, както следва:

**Дата на влизане в сила:** Настоящото разяснение влиза в сила за годишните финансови периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г.; Насърчава се по-ранното прилагане. Промяната в счетоводните политики трябва да се отчита в съответствие с МСС 8.

- A15. В ПКР-21 *Данъци върху дохода — възстановяване на преоценените неамортизируеми активи* параграфът за датата на влизане в сила се изменя, както следва:

**Дата на влизане в сила:** Настоящият консенсус влиза в сила на 15 юли 2000 г.; Промяната в счетоводните политики трябва да се отчита в съответствие с МСС 8.

- A16. [Изменението не е приложимо за непотвърдени стандарти]

- A17. В ПКР-25 *Данъци върху дохода — промени в данъчния статус на образуванието или негови акционери* параграфът за датата на влизане в сила се изменя, както следва:

**Дата на влизане в сила:** Настоящият консенсус влиза в сила на 15 юли 2000 г. Промените в счетоводните политики трябва да се отчитат в съответствие с МСС 8.

- A18. В ПКР-27 *Оценка на съдържанието на сделките, свързани с правната форма на лизинги* параграфът за датата на влизане в сила се изменя, както следва:

**Дата на влизане в сила:** Настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г. Промените в счетоводните политики трябва да се отчитат в съответствие с МСС 8.

- A19. В ПКР-31 *Приходи — бартерни сделки на рекламни услуги* параграфът за датата на влизане в сила се изменя, както следва:

**Дата на влизане в сила:** Настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г. Промените в счетоводните политики трябва да се отчитат в съответствие с МСС 8.

- A20. В МСФО 1 *Приемане за първи път на Международни стандарти за финансови отчети* определението на Международни стандарти за финансови отчети в Допълнение А се изменя, както следва:

**Международни стандарти за финансови отчети (МСФО)**

Стандарти и разяснения, възприети от Борда за международни счетоводни стандарти (СМСС). Те обхващат:

а) Международни стандарти за финансови отчети;

б) Международни счетоводни стандарти;

и

в) Разяснения, изготвени от Комитета за разяснения по международна финансова отчетност (КРМФО) или бившия Постоянен комитет за разяснения (ПКР);

- A21. Рубриката на МСФО 1 *Приемане за първи път на Международни стандарти за финансови отчети* се изменя, както следва:

Международният стандарт за финансови отчети № 1 *Приемане за първи път на Международни стандарти за финансови отчети* (МСФО 1) е разгледан в параграфи 1—47 и в допълнения А—В. Всички параграфи имат еднаква сила. Параграфите с **удебелен шрифт** предвиждат основните принципи. Термините, определени в допълнение „А“ са в курсив, когато се появяват за първи път в стандарта. Определенията на другите термини са дадени в Глосара за Международни стандарти за финансови отчети. МСФО 1 трябва да разбира в контекста на своите цели и Базата за заключения, *Предговора към Международни стандарти за финансови отчети* и *Основните положения за изготвяне и представяне на финансови отчети*. МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните*

▼ **M5**

*преценки и грешки* предоставя основата за избиране и прилагане на счетоводни политики при отсъствието на изрични насоки.

- A22. Рубриците на всички други Международни счетоводни стандарти се заменят с нова рубрика в следната форма:

Международен счетоводен стандарт X *Заглавие с думи* (МСС X) е разгледан в параграф 1-000 [и допълнения А—В] (\*). Всички параграфи имат еднаква сила, но запазват формата на стандарта съгласно КМСС, когато е бил приет от СМСС. МСС X трябва да се разбира в контекста на [своята цел и Базата за заключения] (\*\*)  
*Предговора към Международни стандарти за финансови отчети и Основните положения за изготвяне и представяне на финансови отчети. МСС 8 Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки* предоставя основата за избиране и прилагане на счетоводни политики при отсъствието на изрични насоки.

(\*) Използва се само за тези допълнения, които са част от стандарта.

(\*\*) Използва се само където стандартът съдържа цел или се придружава от База за заключения.

- A23. В Международните счетоводни стандарти, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими към декември 2003 г., препратките към сегашния вариант на МСС 8 *Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика* се изменят на МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки*.

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 10

### Събития след датата на баланса

#### РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2
Определения	3—7
Признаване и оценяване	8—13
Коригиращи събития след датата на баланса	8—9
Некоригиращи събития след датата на баланса	10—11
Дивиденди	12—13
Действащо образуване	14—16
Оповестяване	17—22
Дата на утвърждаване за публикуване	17—18
Осъвременяване на оповестяванията относно условията към датата на баланса	19—20
Некоригиращи събития след датата на баланса	21—22
Дата на влизане в сила	23
Отмяна на МСС 10 (преработен 1999 г.)	24

Този преработен стандарт заменя МСС 10 (преработен 1999 г.) *Събития след датата на баланса* и следва да бъде прилаган за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

#### ЦЕЛ

- Целта на настоящия стандарт е да определи:
  - кога едно образуване трябва да коригира финансовите си отчети заради събития след датата на баланса;

## ▼ M5

и

- б) оповестяванията, които образуванието трябва да направи относно датата, когато финансовите отчети са утвърдени за публикуване и относно събитията след датата на баланса.

Стандартът също изисква образуванието да не изготвя финансовите си отчети на основата на принципа за действащо образувание, ако събитията след датата на баланса показват, че принципът за действащо образувание не е уместен.

## ОБХВАТ

2. *Този стандарт следва да бъде прилаган при отчитането и оповестяването на събития след датата на баланса.*

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

3. *В този стандарт се използват следните термини с посочените им значения:*

*Събития след датата на баланса са онези събития както благоприятни, така и неблагоприятни, които възникват между датата на баланса и датата, на която финансовите отчети са утвърдени за публикуване. Могат да бъдат разграничени два вида събития:*

- а) *тези, които доказват условия, съществували към датата на баланса (коригиращи събития след датата на баланса);*

и

- б) *тези, които са показателни за условия, възникнали след датата на баланса (некоригиращи събития след датата на баланса).*

4. Процесът по утвърждаване на финансовите отчети за публикуване варира в зависимост от структурата на управление, законите изисквания и процедурите по изготвянето и приключването на финансовите отчети.
5. В някои случаи, от образуванието се изисква да представи финансови отчети на образуванието за одобрение от акционерите, след като финансовите отчети са вече публикувани. В такива случаи финансовите отчети са считат за утвърдени за публикуване на датата на първоначалното им издаване, а не на датата, на която акционерите одобряват финансовите отчети.

**Пример**

Управлението на образуванието изготвя проекта за финансови отчети за годината към 31 декември 20X1 г. на 28 февруари 20X2 г. На 18 март 20X2 г. съветът на директорите преглежда финансовите отчети и официално ги утвърждава за публикуване. Образуванието обявява своята печалба и избраната друга финансова информация на 19 март 20X2 г. Финансовите отчети са предоставени на разположение на акционерите и други лица на 1 април 20X2 г. Годишното събрание на акционерите одобрява финансовите отчети на 15 май 20X2 г. и одобрените финансови отчети след това са представени пред регулативния орган на 17 май 20X2 г.

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

6. В някои случаи, от ръководството на образуванието се изисква да представи финансови отчети пред надзорния съвет (съставен единствено от лица, които не участват в изпълнителното ръководство) за одобрение. В такива случаи финансовите отчети са утвърдени за публикуване, когато ръководството ги утвърждава за представяне пред надзорния съвет.

## ▼ M5

**Пример**

На 18 март 20X2 г. ръководството на едно образувание утвърждава финансовите отчети за представяне 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. Годишното събрание на акционерите получава финансовите отчети на 15 май 20X2 г. и финансовите отчети след това са представени пред регулативния орган на 17 май 20X2 г.

*Финансовите отчети се считат за утвърдени за публикуване на 18 март 20X2 г. (датата на утвърждаването им от ръководството за публикуване пред надзорния съвет).*

7. Събития след датата на баланса включват всички събития до датата, когато финансовите отчети са утвърдени за публикуване, дори ако тези събития възникват след публикуването на обявената печалба и друга финансова информация.

## ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

*Коригиращи събития след датата на баланса*

8. **Образуванието трябва да коригира сумите, признати във финансовите отчети, за да отрази коригиращите събития след датата на баланса.**
9. Следните събития са примери за коригиращи събития след датата на баланса, които изискват образуванието да коригира сумите, признати във финансовите отчети, или да признае статии, които не са били признати преди:
- а) решение след датата на баланса на съдебно дело, което потвърждава, че образуванието вече има съществуващо задължение към датата на баланса. Образуванието коригира всяка призната преди това провизия, свързана с това съдебно дело в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи* или признава нова провизия. Образуванието не оповестява просто едно условно задължение, защото решението на делото предоставя допълнителни данни, които биха били разгледани в съответствие с параграф 16 на МСС 37.
  - б) получаване на информация след датата на баланса, показваща че даден актив е бил обезценен към датата на баланса или че сумата на предварително признатата загуба от обезценка на този актив трябва да бъде коригирана. Например:
    - і) фалит на клиент, който възниква след датата на баланса, обикновено потвърждава, че към датата на баланса вече е съществувала загуба по сметката за търговските вземания и че образуванието трябва да коригира балансовата стойност на сметката за търговските вземания;
    - и
    - іі) продажба на материални запаси след датата на баланса може да предостави доказателство относно тяхната нетна реализуема стойност към датата на баланса;
  - в) определянето след датата на баланса на себестойността на активи, закупени преди датата на баланса, или постъпленията от активи, продадени преди датата на баланса;
  - г) определянето след датата на баланса на сумата за разпределяне от печалбата или изплащането на премии, ако образуванието е имало съществуващо правно или конструктивно задължение към датата на баланса да направи такива плащания в резултат на събития преди тази дата (виж МСС 19 *Доходи на заети лица*).
  - д) разкриване на измама или грешки, които показват че финансовите отчети са неверни.

▼ **M5**

*Некоригиращи събития след датата на баланса*

10. **Образуването не трябва да коригира сумите, признати във финансови отчети, за да отрази некоригиращите събития след датата на баланса.**
11. Пример за некоригиращо събитие след датата на баланса е намаляването на пазарната стойност на инвестициите между датата на баланса и датата, когато финансовите отчети са утвърдени за публикуване. Спадът на пазарната стойност, обикновено, не се свързва със състоянието на инвестициите към датата на баланса, но отразява обстоятелства, които са възникнали впоследствие. Следователно, образуването не коригира сумите за инвестициите, признати във финансовите отчети. По подобен начин, образуването не осъвременява сумите, оповестени за инвестиции към датата на баланса, въпреки че образуването може да е длъжно да направи допълнително оповестяване съгласно параграф 21.

*Дивиденди*

12. **Ако образуването обяви дивидентите за притежателите на капиталови инструменти (така, както са дефинирани в МСС 32 Финансови инструменти: оповестяване и представяне) след датата на баланса, то не трябва да признава тези дивиденди като задължение към датата на баланса.**
13. Ако дивидентите са обявени (т.е. дивидентите са разрешени по подходящ начин, вече не са по усмотрение на образуването) след датата на баланса, но преди финансовите отчети да са утвърдени за публикуване, дивидентите не се признават като задължение към датата на баланса, защото не отговарят на критериите за настоящо задължение в МСС 37. Такива дивиденди се оповестяват в приложението към финансовите отчети в съответствие с МСС 1 *Представяне на финансовите отчети*.

## ДЕЙСТВАЩО ОБРАЗОВАНИЕ

14. **Образуването не трябва да изготвя финансовите си отчети на основата на принципа за действащо образуване, ако ръководството реши след датата на баланса, че възнамерява да ликвидира образуването или да преустанови дейността му или че няма никаква друга реалистична алтернатива, освен да направи това.**
15. Влошаването на резултатите от дейността и финансовото състояние след датата на баланса може да покаже необходимост да се обмисли дали принципът за действащо образуване е все още уместен. Ако принципът за действащо образуване вече не е уместен, ефектът е толкова проникващ, че този стандарт изисква по-скоро фундаментална промяна на базата на осчетоводяване, отколкото коригиране на сумите, признати в рамките на първоначалната база на осчетоводяване.
16. МСС 1 изисква оповестявания, ако:
  - а) финансовите отчети не са изготвени на принципа на действащо образуване;
  - или
  - б) управлението съзнава съществените несигурности, свързани със събития или условия, които могат да породят значително съмнение относно способността на образуването да продължи да функционира като действащо образуване. Събитията или условията, изискващи оповестяване, може да възникнат след датата на баланса.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

*Дата на утвърждаване за публикуване*

17. **Образуването трябва да оповести датата, когато финансовите отчети са утвърдени за публикуване и кой е извършил това утвърждаване. Ако собствениците на образуването или**

## ▼ M5

**други лица имат правото да изменят финансовите отчети след публикуването, образуването трябва да оповести този факт.**

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

*Осъвременяване на оповестяванията относно условия към датата на баланса*

19. **Ако образуването получи информация след датата на баланса относно условия, които са съществували към датата на баланса, то трябва да осъвремени оповестяванията, които се отнасят до тези условия в контекста на новата информация.**
20. В някои случаи образуването трябва да осъвремени оповестяванията в своите финансови отчети, за да отрази информация, получена след датата на баланса дори когато информацията не засяга сумите, които то признава в своите финансови отчети. Един пример за необходимостта да се осъвременяват оповестяванията е, когато се появи доказателство след датата на баланса относно условно задължение, което е съществувало на датата на баланса. В допълнение към преценката дали трябва да признае провизия по МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, образуването осъвременява своите оповестявания относно условните задължения в контекста на това доказателство.

*Некоригиращи събития след датата на баланса*

21. **Ако некоригиращите събития след датата на баланса са съществени, неоповестяването би могло да повлияе на икономическите решения на потребителите на финансовите отчети, взети на базата на финансовите отчети. Съответно, образуването трябва да оповести следното за всяка съществена категория на некоригиращото събитие след датата на баланса:**
- а) **естеството на събитието;**
  - и**
  - б) **оценката на финансовия му ефект или изявление, че такава оценка не може да бъде направена.**
22. По-долу са разгледани примери за некоригиращи събития след датата на баланса, които по принцип биха довели до оповестяване:
- а) големи бизнес комбинации след датата на баланса (МСС 22 *Бизнес комбинации* изисква специални оповестявания в такива случаи) или освобождаване от голямо дъщерно образуване;
  - б) разгласяване на план да се преустанови дадена дейност, освобождаване от активи или уреждане на задължения, отнасяни към преустановяваната дейност, или влизане в обвързващи споразумения да се продадат такива активи или уредят такива задължения (виж МСС 35 *Преустановявани дейности*);
  - в) големи покупки или освобождавания от активи или отчуждаване на важни активи от правителството;
  - г) нарушаване на важен производствен план в резултат на пожар след датата на баланса;
  - д) разгласяване или започване на изпълнението на голямо реструктуриране (виж МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*);
  - е) големи сделки с обикновени акции и потенциални сделки с обикновени акции след датата на баланса (МСС 33 *Доходи на акция* изисква от образуването да оповести описанието на такива сделки, различни от такива сделки, включващи капитализация или дивиденди под формата на акции и разделяне на акции или връщане на разделени акции, като всички те се изисква да бъдат коригирани по МСС 33);
  - ж) необичайно големи промени след датата на баланса в цената на активите или валутните курсове;
  - з) промени в данъчните ставки или данъчните закони, приети или обявени след датата на баланса, които имат значителен ефект

**▼ M5**

върху текущите и отсрочените данъчни активи и задължения  
(виж МСС 12 *Данъци върху дохода*);

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

и

й) започване на важен съдебен спор, произтичащ единствено от  
събития, възникнали след датата на баланса.

**ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА**

23. *Образованието трябва да прилага този стандарт за годишните  
периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-  
ранното прилагане. Ако дадено образование прилага този  
стандарт за отчетен период, започващ преди 1 януари 2005 г.,  
то трябва да оповести този факт.*

**ОТМЯНА НА МСС 10 (ПРЕРАБОТЕН 1999 г.)**

24. Настоящият стандарт заменя МСС 10 *Събития след датата на  
баланса (Преработен през 1999 г.)*



## ▼ M5

## ДОПЪЛНЕНИЕ

## Изменения на други документи

*Измененията в това Допълнение трябва да се прилагат за годишни периоди започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образувание прилага този стандарт за по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат приложени за този по-ранен период.*

A1. В МСС 22 *Бизнес комбинации* параграф 97 се изменя, както следва:

97. Бизнес комбинациите, реализирани след датата на баланса и преди датата, на която финансовите отчети на едно от комбинациите се образуват са утвърдени за публикуване, ако те са съществени и тяхното неоповестяване може да повлияе на икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовите отчети (виж МСС 10 *Събития след датата на баланса*).

A2. В МСС 35 *Преустановяване дейности* параграф 32 се изменя, както следва:

32. Освобождаването от активи, уреждането на задължения и обвързващи споразумения за продажба, за които става въпрос в предходния параграф, може да се осъществява едновременно със събитието за първоначално оповестяване, или в периода, през който става първоначалното оповестяване, или в един по-късен период. В съответствие с МСС 10 *Събития след датата на баланса*, ако някои активи, които могат да се отнесат към дадена преустановявана дейност са били действително продадени или са предмет на едно или повече обвързващи споразумения за продажба, сключени след датата на баланса, но преди съветът на директорите да утвърди финансовите отчети за публикуване, финансовите отчети обхващат оповестяванията, изисквани от параграф 31, ако ефектите са съществени и тяхното неоповестяване може да повлияе на икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовите отчети.

A3. В МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи* параграф 18 от Въведението и параграф 75 се изменят, както следва, а параграф 96 се заличава:

18. Стандартът определя условното задължение като:

а) ...

75. Решението на ръководството или на съвета на директорите за реструктуриране, взето преди датата на баланса не поражда конструктивно задължение към датата на баланса освен ако преди датата на баланса, образуванието:

а) е започнало да прилага план за реструктуриране;

или

б) е обявило основните характеристики на плана за реструктуриране на тези, които са засегнати от него, по достатъчно конкретен начин, за да се повишат техните основателни очаквания, че образуванието ще реализира реструктурирането.

Ако дадено образувание започне да прилага план за реструктуриране, или обяви неговите основни характеристики на тези, които са засегнати, едва след датата на баланса, оповестяването се изисква съгласно МСС 10 *Събития след датата на баланса*, ако реструктурирането е съществено и неоповестяването може да повлияе на икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовите отчети.

96. [Заличен]

A4. В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разясненията, приложими към декември 2003 г., препратките към настоящия вариант на МСС 10 *Събития след датата на баланса* се изменят.



**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 11  
(ПРЕРАБОТЕН 1993 г.)**

**Договори за строителство**

Настоящият преработен международен счетоводен стандарт заменя IAS 11, „Отчитане на договорите за строителна дейност“, одобрен от Съвета през 1978 г. Преработения стандарт влиза в сила за счетоводните отчети, които обхващат периодите, започващи на или след 1 януари 1995 г.

През май 1999 г. IAS 10 (преработен 1999 г.), „Събития след датата на баланса“, замени параграф 45. Измененият текст влиза в сила, когато IAS 10 (преработен 1999 г.) влезе в сила — т.е. за годишните счетоводни отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2000 г.

**СЪДЪРЖАНИЕ**

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—2
Определения	3—6
Комбиниране и сегментиране на договорите за строителство	7—10
Приходи по договора	11—15
Разходи по договора	16—21
Признаване на приходите и разходите по договора	22—35
Признаване на очакваните загуби	36—37
Промени в предвижданията	38
Оповестяване	39—45
Дата на влизане в сила	46

Стандартите, които са с удебелен курсив, следва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на предговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

**ЦЕЛ**

Целта на настоящия стандарт е да предостави счетоводна трактовка на приходите и разходите, свързани с договорите за строителна дейност. Поради характера на дейността, изпълнявана по договорите за строителство, обикновено датата, на която започва дейността по договора, и датата на приключването на тази дейност попадат в различни отчетни периоди. Следователно основният въпрос при отчитането на договорите за строителство е отнасянето на приходите и разходите по договора към отчетните периоди, през които се изпълняват строителните работи. Настоящият стандарт използва критериите за признаване, дадени в общите положения за изготвяне и представяне на счетоводните отчети, за да се определи кога приходите и разходите по договора следва да бъдат признати като приход и разход в отчета за приходите и разходите. Той дава също и практически насоки за прилагането на тези критерии.

**ОБХВАТ**

- Настоящият стандарт следва да се прилага при отчитането на договорите за строителство в счетоводните отчети на изпълнителите по договорите.***
- Този стандарт заменя IAS 11, „Отчитане на договорите за строителна дейност“, приет през 1978 г.

**ДЕФИНИЦИИ**

- В настоящия стандарт се използват следните термини с посочените им значения:***

## ▼B

*Договор за строителство е договор, в който е договорено конкретно строителство на актив или на съвкупност от активи, които са в тясна взаимна връзка или взаимна зависимост по отношение на техния проект, технология и функция, крайна цел или предназначение.*

*Договор на база на фиксирана цена е договор за строителна дейност, при който договорната страна се съгласява на твърда договорна цена или твърда единична цена на готовия продукт, която в някои случаи е обвързана с клаузи за ескалация на разходите.*

*Договор на база „разходи плюс“ е договор за строителна дейност, при който на договорната страна се възстановяват допустимите или определените по друг начин разходи плюс процент към тези разходи или твърдо възнаграждение.*

4. Може да бъде сключен договор за строителна дейност за построяването на един-единствен актив, като например мост, сграда, язовир, тръбопровод, път, кораб или тунел. Договорът за строителна дейност може да обхваща също и строителство на редица активи, които са в тясна взаимна връзка или взаимна зависимост по отношение на своя проект, технология и функция или тяхната крайна цел или предназначение. Примери за подобни договори са строителството на рафинерии и други сложни елементи от заводи или оборудване.
5. По смисъла на настоящия стандарт договорите за строителство включват:
  - а) договори за оказване на услуги, които са пряко свързани със строителството на актива, например тези за услугите, предоставени от ръководителите на обекта и архитектите, и
  - б) договори за разрушаване или възстановяване на активи и рекултивиране на околната среда след унищожаването на активите.
6. Договорите за строителство се формулират по различни начини, които по смисъла на настоящия стандарт се делят на договори на база на твърда цена и на договори на база „разходи плюс“. В някои договори за строителна дейност може да има характеристики и на договор на база на твърда цена и на договор на база „разходи плюс“, например в случай на договор на база „разходи плюс“ при договорена максимална цена. При тези обстоятелства предприемачът трябва да разгледа всичките условия, дадени в параграфи 23 и 24, за да реши 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 строителен договор. Въпреки това при определени обстоятелства е необходимо стандартът да се прилага по отношение на отделно диференцирани 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 били представени отделни предложения;*
  - б) *всеки актив е бил предмет на отделни преговори и предприемачът и клиентът са могли да приемат или отхвърлят тази част от договора, която се отнася за всеки актив, и*
  - в) *могат да бъдат определени разходите и приходите за всеки актив.*
9. *Група от договори, независимо от това дали са с един или няколко клиента, следва да бъдат третирани като един договор за строителна дейност, когато:*
  - а) *група от договори се договаря като един пакет;*

## ▼B

- 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 една 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 строителна дейност, когато:*
- а) *активът значително се различава по отношение на проект, технология или функция от актива или активите, обхванати от първоначалния договор, или*
  - б) *цената на актива се договаря без връзка с първоначалната договорна цена.*

## ПРИХОДИ ПО ДОГОВОРА

11. *Приходите по договора следва да включват:*
- а) *първоначалната сума от прихода, специфицирана в договора;*
  - б) *допълнителните работи, извършени вследствие допълнителни изменения в обема на договорните работи, изплащането на искове и материални стимули:*
    - i) *дотогава, доколкото е вероятно те ще доведат до реализиране на приходи, и*
    - ii) *същите могат да бъдат надеждно измерени.*
12. Приходите по договора се измерват по справедливата стойност на полученото или дължимото за вземане заплащане. Измерването на прихода по договора се влияе от много несигурности, които зависят от резултатите от бъдещи събития. Често приблизителните стойности трябва да бъдат преразгледани вследствие на развитието на събитията и разрешаването на несигурностите. Следователно сумата на приходите по договора може да се увеличава или намалява през различните периоди. Например:
- а) изпълнителят по договора и клиентът могат да се договорят за изменения в обема на работите или по отношение на искове, които увеличават или намаляват приходите по договора през един период, който излиза извън първоначално договорения по договора;
  - б) сумата на договорените приходи при договор на база на твърда цена може да се увеличи в резултат от клаузите за ескалация на разходите;
  - в) сумата на приходите по договора може да се намали в резултат от неустойки, произтичащи от закъснение по вина на предприемача при изпълнението на договора, или
  - г) когато при договор на твърда цена се използва твърда цена на единица продукт, приходите по договора се увеличават с увеличение на изпълнените единици от този продукт.
13. Изменението на обема представлява нареждане от страна на клиента за промяна на обема на работата, която трябва да бъде изпълнена по договора. Такова изменение на обема може да доведе до увеличение или намаление на приходите по договора. Примери за изменение са промените в спецификациите или в проекта на актива и промените на времетраенето на договора. Дадено изменение се включва към приходите по договора, когато:
- а) има вероятност клиентът ще одобри изменението и сумата на приходите, произтичащи от изменението, и
  - б) сумата на приходите може да бъде надеждно измерена.
14. Рекламация 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 рекламация може да възникне вследствие забавяне по

## ▼B

вина на клиента, грешки в спецификациите или проекта, и спорни изменения в работите по договора. Измерването на сумите на приходите, произтичащи от рекламациите, се характеризира с голяма несигурност и често зависи от резултатите от преговорите. Ето защо рекламациите могат да бъдат включени към приходите по договора само когато:

- а) преговорите са достигнали до напреднал етап, на който е вероятно клиентът да приеме рекламацията;
  - б) сумата, която е вероятно да бъде приета от клиента, може да бъде надеждно измерена.
15. Премийни плащания представляват допълнителни суми, които се изплащат на изпълнителя по договора при постигането или преизпълнението на определени стандарти за изпълнение. Например даден договор може да позволи премийно плащане на изпълнителя по договора за ранното 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 показатели за изпълнението;
  - б) сумата на премийните плащания може да бъде надеждно изчислена.

## РАЗХОДИ ПО ДОГОВОРА

16. *Разходите по договора следва да включват:*
- а) *разходи, които са пряко свързани с конкретния договор;*
  - б) *разходи, които се отнасят към договорната дейност изобщо и могат да бъдат начислени по договора;*
  - 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 заводи и оборудване, използвани по договора;
  - г) разходи за придвижването на заводи и оборудването и материалите до и от площадката на изпълнението на договора;
  - д) разходи за наемане на заводи и оборудване;
  - е) разходи за проектиране и техническа помощ, които са пряко свързани с договора;
  - ж) приблизителни 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 извеждането от употреба на оборудването и в края на договора.

18. Разходите, които могат да бъдат отнесени изобщо към дейността по договора и могат да бъдат начислени по конкретни договори, включват:
- а) застраховки;
  - б) разходи за проектиране и техническа помощ, които не са пряко свързани с конкретен договор, и
  - в) общи разходи по строителството.

Подобни разходи се начисляват чрез използването на методи, които са систематични и рационални и се прилагат постоянно за всички разходи с подобни характеристики. Начисляването се базира на

## ▼B

нормалното равнище на строителната дейност. Общите разходи за строителството включват такива разходи като тези за обработката и изплащане на заплатите на строителния персонал. Разходите, които могат да бъдат отнесени към договорната дейност изобщо и могат да бъдат начислени по отделни договори, включват също и разходите по кредитите, когато предприемачът възприеме допустимата алтернативно третиране в IAS 23, „Разходи по заеми“.

19. Разходите, които могат да бъдат конкретно начислени на клиента по условията на договора, могат да включват някои общи административни разходи и разходи за развойна дейност, за които в условията на договора е предвидено реимбурсиране.
20. Разходи, които не могат да бъдат отнесени към договорна дейност или не могат да бъдат причислени към даден договор, се изключват от разходите за този договор за строителна дейност. Подобни разходи включват:
  - а) общи административни разходи, чието реимбурсиране не е предвидено в договора;
  - б) разходи по продажби;
  - в) разходи за научноизследователска и развойна дейност, които в договора не се предвижда да бъдат възстановени;
  - г) амортизация за заводи и оборудване, които не са били използвани по дадения договор.
21. Разходите по договора включват разходи, които се отнасят към дадения договор за времето от датата на възлагането на договора до окончателното му изпълнение. Въпреки това разходите, които се отнасят пряко към даден договор и които са понесени по сключването на договора, също се включват като част от разходите по договора, ако могат да бъдат определени поотделно и надеждно изчислени, и 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 предвиден надеждно, приходите и разходите, свързани с договора за строителната дейност, следва да бъдат признати за приходи и разходи съответно чрез съпоставяне на етапа на изпълнение на договорната дейност спрямо датата на приключването на баланса. Очакваните загуби по договора за строителната дейност следва незабавно да бъдат признавани като разход в съответствие с параграф 36.*
23. *В случай на договор на база на фиксирана цена резултатът от договора за строителство може да бъде определен надеждно, ако бъдат изпълнени всички посочени условия:*
  - а) *общите приходи по договора могат да бъдат надеждно изчислени;*
  - б) *има вероятност предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора;*
  - в) *както разходите по договора за неговото изпълнение, така и етапът на изпълнението му могат да бъдат надеждно определени към датата на приключването на баланса, и*
  - г) *разходите, отнасящи се към договора, могат да бъдат ясно определени и надеждно изчислени, така че фактическите разходи, направени по договора, да могат да бъдат сравнени с предвидените.*
24. *В случай на договор на база „разходи плюс“ резултатът от договора за строителната дейност може да бъде надеждно определен, когато са изпълнени всички посочени условия:*
  - а) *има вероятност предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора;*

## ▼B

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

25. Признаването на приходите и разходите чрез отнасяне към етап на завършване на договора често се нарича метод „дял на завършеното строителство“. По този метод на приходите по договора съответстват разходите по договора, направени на етапа на завършването, което води до отразяване на приходи, разходи и печалба, които могат 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 отчетен период.
26. Съгласно метода за процент на завършване приходите по договора се признават като приход в отчета за приходите и разходите през отчетните периоди, когато е била извършена работата. Разходите по договора обикновено се признават за разход в отчета за приходите и разходите през отчетните периоди, когато е извършена работата, към която те се отнасят. Въпреки това всяко очаквано превишаване на общата сума на разходите по договора спрямо общата сума на приходите по договора незабавно се признава за разход в съответствие с параграф 36.
27. Изпълнителят по договора може да е направил разходи по договора, които да се отнасят за бъдещи дейности по договора. Подобни разходи по договора се признават като актив, при условие че е вероятно те да бъдат възстановени. Подобни разходи представляват сума, дължима от клиента, и често се класифицират като незавършени работи по договора.
28. Резултатът от един договор за строителна дейност може да бъде оценен надеждно само когато е вероятно предприятието да получи икономическите изгоди, свързани с договора. Въпреки това, когато се появи несигурност по отношение на възможността за събирането на определена сума, която вече е включена в приходите по договора и вече е призната в отчета за приходите и разходите, несъбираемата сума или сумата, по отношение на която вече не съществува вероятност за възстановяване, се признава по-скоро като разход, а не като корекция на размера на приходите по договора.
29. Обикновено дадено предприятие е в състояние да прави надеждни предвиждания, след като е сключило договор, който установява:
- приложимите права на всяка от страните по отношение на актива, който ще бъде построен;
  - възнаграждението, което ще бъде получено в замяна, и
  - начина и условията на плащането.
- Обикновено е необходимо предприятието да има също и вътрешна финансово-бюджетна и отчетна система. Предприятието преглежда и когато е необходимо преработва приблизителните данни за приходите и разходите по договора по време на изпълнението на договора. Необходимостта от подобни актуализации не означава непременно, че резултатите от договора не могат да бъдат надеждно предвидени.
30. Етапът на изпълнение на даден договор може да бъде определен по много начини. Предприятието използва метода, който осигурява надеждно измерване на извършената работа. В зависимост от характера на договора тези методи могат да включват:
- съотношението на частта от разходите по договора, направени за извършената до момента работа, към предвидените общи разходи по договора;
  - количествените сметки за извършената работа или;
  - частта на натуралното изпълнение на работата по договора.
- Междинните плащания и получените от клиентите аванси често не отразяват извършената работа.
31. Когато етапът на изпълнението на договора се определя чрез съпоставяне с разходите, направени до този момент, в тях се включват само тези разходи, които отразяват извършената работа. Като

## ▼B

примери за разходи по договора, които се изключват, могат да бъдат посочени:

- а) разходите по договора, които се отнасят за бъдеща дейност по договора, като например разходите за материали, които са доставени на площадката 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 авансово са направени на подизпълнителите преди изпълнението на работата по договора за подизпълнение.

32. **Когато резултатите от даден договор за строителна дейност не могат да бъдат надеждно предвидени:**

- а) **приходите следва да бъдат признати само до толкова, доколкото е вероятно направените разходи по договора да бъдат възстановени;**
- б) **разходите по договора следва да бъдат признати за разход за периода, през който са направени.**

**Дадена очаквана загуба по договора за строителство следва да бъде незабавно призната за разход в съответствие с параграф 36.**

33. Често по време на ранните етапи на даден договор резултатите от договора не могат да бъдат надеждно предвидени. Въпреки това може да бъде вероятно предприятието да си възстанови направените разходи. Затова приходите по договора се признават само до толкова, доколкото се очаква направените разходи 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 превишаване на общата сума на разходите по договора спрямо общата сума на приходите по договора се признава непосредствено за разход в съответствие с параграф 36.

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

- а) които не са напълно изпълними, т.е. валидността е поставена сериозно под въпрос;
- б) чието изпълнение зависи от резултатите от всякако съдебно дело или 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 предприемачът не е в състояние да изпълни договора или не може да изпълни други свои задължения по договора.

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, следва да бъдат признати по-скоро в съответствие с параграф 22, а не в съответствие с параграф 32.**

#### ПРИЗНАВАНЕ НА ОЧАКВАНИТЕ ЗАГУБИ

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

37. Сумата на подобна загуба се определя независимо от:

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



## ▼B

- б) етапа на изпълнение на дейността по договора, или;
- в) сумата на очакваните повишения на печалбите по други договори, които не се третираат като един договор за строителна дейност в съответствие с параграф 9.

## ПРОМЕНИ В ПРЕДВИЖДАНИЯТА

38. Методът процент на завършване се прилага кумулативно за всеки отчетен период по отношение на текущите предвиждания за приходите и разходите по договора. Следователно ефектът от промяната в предвиждането на приходите или разходите по договора или ефектът от промяната на предвиждането за резултата от даден договор се отразява като промяна на приблизителните счетоводни оценки (виж IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“). Променените приблизителни стойности се използват при определянето на сумата на приходите и разходите, признати в отчета за приходите и разходите за отчетния период, през който е направена промяната, и в следващите отчетни периоди.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

39. *Дадено предприятие следва да оповести:*
- а) *сумата на приходите по договора, признати като приход през отчетния период;*
  - б) *методите, използвани за определяне на приходите по договора, признати през отчетния период, и*
  - в) *методите, използвани за определяне на етапа на завършеност на договорите в процес на изпълнение.*
40. *За договорите, които са в процес на изпълнение към датата на приключване на баланса, предприятието следва да оповести поотделно:*
- а) *свкупната сума на направените разходи и признатите печалби (минус признатите загуби) до момента;*
  - б) *сумата на получените аванси, и*
  - в) *сумата на удръжките.*
41. Удръжките представляват суми от междинните фактурирани плащания, които не се изплащат, докато не бъдат изпълнени посочените в договора условия или докато не бъдат отстранени дефектите. Междинните фактурирани плащания представляват фактурирани суми за извършената по договора работа, независимо дали са изплатени от клиента. Авансите представляват суми, получени от предприемача преди изпълнението на съответната работа.
42. *Дадено предприятие следва да представи:*
- а) *брутната сума, дължима от клиенти за работата по договора, като актив, и*
  - б) *брутната сума, дължима на клиенти за работа по договора, като задължение.*
43. Брутната сума, дължима от клиенти за работа по договора, представлява нетната сума на:
- а) направените разходи плюс признатите печалби минус
  - б) сумата на признатите загуби и междинните фактурирани суми за плащания
- за всички договори, които са в процес на изпълнение, за които направените разходи плюс признатите печалби (минус признатите загуби) превишава сумата на междинните фактурирани суми за плащания.
44. Брутната сума, дължима на клиенти за работа по договора, представлява нетната сума на:
- а) направените разходи плюс признатите печалби, минус

**▼B**

б) сумата на признатите загуби и междинните фактурирани суми за плащания

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

45. Предприятието оповестява всякакви условни задължения и условни активи в съответствие с IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“. Условни задължения 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 счетоводните отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 януари 1995 г.*

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 12

(ПРЕРАБОТЕН 2000 г.)

### Данъци върху дохода

През октомври 1996 г. съветът одобри преработения стандарт IAS 12 (преработен 1996 г.), „Данъци върху дохода“, който замести IAS 12 (преформатиран 1994 г.), „Отчитане на данъците върху дохода“. Преработеният стандарт е приложим за финансови отчети за периоди, започващи на или след 1 януари 1998 г.

През май 1999 г. IAS 10 (преработен 1999 г.), „Събития след датата на баланса“, внесе промени в параграф 88. Промененият текст влезе в сила за годишни финансови отчети за периоди, започващи на и след 1 януари 2000 г.

През април 2000 г. параграф 20, параграф 62, буква а), параграф 64 и приложение А, параграфи А10, А11 и В8 бяха променени с цел ревизиране на препратките и терминологията в резултат на издаването на IAS 40, „Инвестиционни имоти“.

През октомври 2000 г. съветът одобри изменения в IAS 12, като добави параграфи 52А, 52Б и 65А, параграф 81, i) и параграфи 82А, 87А, 87Б, 87В и 91, и заличи параграфи 3 и 50. Незначителните корекции уточняват счетоводното третиране на последствията от дивидентите върху данъците върху дохода. Преработеният текст е приложим за годишни финансови отчети, отнасящи се за периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г.

Следните разяснения на SIC се отнасят за IAS 12:

- SIC 21: Данъци върху дохода — възстановяване на преоценени неамортизируеми активи и
- SIC 25: Данъци върху дохода — промени в данъчния статут на предприятието или на неговите акционери.

### ВЪВЕДЕНИЕ

Настоящият стандарт („IAS 12 (преработен)“) заменя IAS 12, „Отчитане на данъците върху печалбата“ („оригиналния IAS 12“). IAS 12 (преработен) е в сила за отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 1998 г. Основните различия от оригиналния IAS 12 са, както следва:

1. Оригиналният IAS 12 изисква предприятието да осчетоводява отсрочените данъци, като използва или метода на отсрочване, или пасивния метод, който понякога е известен като метод на задълженията, определени посредством отчета за доходите. IAS 12 (преработен) забранява използването на метода на отсрочване и изисква използването на друг пасивен метод, известен още като балансов метод на определяне на задължението.

Методът на задълженията, определени посредством отчета за доходите, се концентрира върху времевите разлики, докато балансовият метод на определяне на задълженията е фокусиран върху временните разлики. Времени разлики са разликите между облагемата печалба и счетоводната печалба, които възникват в един и

## ▼B

същ период и се проявяват с обратна сила в един или повече следващи периоди. Временните разлики са разликите между данъчната основа на актива или пасива и неговата балансова сума. Данъчната основа на актива или пасива е стойността, придадена на този актив или пасив за данъчни цели.

Всички времеви разлики са временни разлики. Временните разлики възникват също и при следните обстоятелства, които не пораждаат времеви разлики, въпреки че оригиналният IAS 12 ги третираше по същия начин, както и операциите, пораждащи времеви разлики:

- a) дъщерни дружества, асоциирани или съвместни предприятия, които не са разпределили напълно печалбата си към предприятието майка или инвеститора;
- б) преоценени активи, на които не е направено съответно преизчисление за данъчни цели, и
- в) цената на бизнес комбинация, представляваща придобиване, е разпределена върху придобитите разграничими активи и пасиви от гледна точка на техните справедливи стойности, но не е направено съответно преизчисление за данъчни цели.

Освен това съществуват някои временни разлики, които не са времеви, например онези временни разлики, които възникват, когато:

- a) непаричните активи и пасиви на чуждестранна дейност, която представлява неразделна част от дейността на отчитащото се предприятие, са преобразувани по исторически валутни курсове;
- б) непаричните активи и пасиви са преизчислени съгласно изискванията на IAS 29, „Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики“, или
- в) балансовата сума на един актив или пасив при първоначалното му признаване се различава от първоначалната му данъчна основа.

2. Оригиналният IAS 12 разрешаваше предприятията да признават отсрочените данъци върху активи и пасиви, когато съществуват достатъчно доказателства, че времевите разлики няма да се проявят с обратна сила в продължение на значителен период от време. IAS 12 (преработен) изисква предприятията да признават пасиви по отсрочени данъци или (при определени обстоятелства) активи по отсрочени данъци с някои изключения, които са отбелязани по-долу.

3. Оригиналният IAS 12 изисква:

- a) активи по отсрочени данъци, произлизащи от времеви разлики, следва да се признават, когато съществува основателно очакване за тяхната реализация, и
- б) активи по отсрочени данъци, произлизащи от данъчни загуби, следва да се признават като активи само тогава, когато има достатъчно доказателства, че съществуват достатъчни бъдещи облагаеми приходи, срещу които да бъдат реализирани ползите от признатите за данъчни цели загуби; оригиналният IAS 12 допускаше (но не изискваше) предприятието да отсрочи признаването на ползите от признати за данъчни цели загуби до момента на тяхната реализация.

IAS 12 (преработен) изисква активи по отсрочени данъци да следва да се признават, когато е вероятно да има бъдеща облагаема печалба, срещу която да може да се усвои отсроченият данъчен актив. Когато дадено предприятие има история на данъчни загуби, то признава активи по отсрочени данъци само до степента, до която има достатъчно облагаеми временни разлики или съществуват други убедителни доказателства, че ще има достатъчна облагаема печалба.

4. Като изключение от общите изисквания, установени в параграф 2, IAS 12 (преработен) забранява признаването на пасиви по отсрочени данъци и активи по отсрочени данъци, произтичащи от разлики между първоначално признатите отчетни стойности на дадени активи и пасиви и тяхната първоначална данъчна основа. Тъй като такива обстоятелства не пораждаат времеви разлики по силата на оригиналния IAS 12, при тях не възникват активи или пасиви по отсрочени данъци.

## ▼B

5. Оригиналният IAS 12 изискваше дължимите данъци върху неразпределената печалба на дъщерните или асоциираните предприятия да се признава, освен ако съществува основание да се приеме, че тази печалба няма да бъде разпределена или че разпределението ѝ няма да породи данъчно задължение. Въпреки това IAS 12 (преработен) забранява признаването на такива пасиви по отсрочени данъци (както и такива, произтичащи от всички свързани с тях натрупани корекции при преобразуване), в които:
- а) предприятието майка, инвеститорът или търговецът е в състояние да контролира времето на проявяването на ефекта от временните разлики и
  - б) съществува вероятност временните разлики да не се проявят в предвидимо бъдеще.
- Когато в резултат на тази забрана не се признаят никакви пасиви по отсрочени данъци, IAS 12 (преработен) изисква предприятието да оповести общия размер на съответните временни разлики.
6. Оригиналният IAS 12 не препраща изрично към преизчисленията до справедлива стойност, извършвани при бизнес комбинация. Такива преизчисления пораждаат временни разлики и IAS 12 (преработен) изисква предприятието да признава произтичащите пасиви по отсрочени данъци или (в зависимост от вероятностния критерий за признаване) активи по отсрочени данъци със съответния ефект при определяне размера на положителната или отрицателната репутация. Въпреки това IAS 12 (преработен) забранява признаването на пасиви по отсрочени данъци, произтичащи от самата положителна репутация (ако амортизацията на положителната репутация не може да бъде приспадна за данъчни цели), и на активите по отсрочени данъци, произтичащи от отрицателна репутация, която се третира като приход за бъдещи периоди.
7. Оригиналният IAS 12 позволяваше, но не изискваше предприятието да признава пасиви по отсрочени данъци във връзка с преоценка на активи. IAS 12 (преработен) изисква предприятието да признава пасиви по отсрочени данъци от преоценка на активи.
8. Данъчните последици от възстановяване на балансовата сума на определени активи или пасиви може да зависи от начина на възстановяване или уреждане, например:
- а) в някои държави приходите от нарастване стойността на активи не се облагат с данъци по същата ставка както другите облагаеми приходи, и
  - б) в някои страни сумата, която се отчислява за данъчни цели при продажбата на актив, е по-голяма от сумата на признатите за данъчни цели амортизации.
- Оригиналният IAS 12 не предлага насоки за оценка на активите и пасивите по отсрочени данъци в такива случаи. IAS 12 (преработен) изисква оценката на активите и пасивите по отсрочени данъци да се извършва на база данъчните последици, които биха произтекли от начина, по който предприятието очаква да възстанови или погаси балансовите стойности на своите активи и пасиви.
9. Оригиналният IAS 12 не поставя специално изискване относно това дали активите и пасивите по отсрочени данъци могат да бъдат дисконтирани. IAS 12 (преработен) забранява дисконтирането на активите и пасивите по отсрочени данъци. Изменение на параграф 39, i) от IAS 22, „Бизнес комбинации“, забранява дисконтирането на активите и пасивите по отсрочени данъци, придобити при бизнес комбинация. В предишния си вид параграф 39, i) от IAS 22 нито забранява, нито изисква дисконтирането на активите и пасивите по отсрочени данъци, придобити при бизнес комбинация.
10. Оригиналният IAS 12 не определя дали дадено предприятие следва да класифицира активи и пасиви по отсрочени данъци като текущи или нетекущи активи и пасиви. IAS 12 (преработен) изисква предприятие, което прави разграничение между активи и пасиви, да класифицира активите и пасивите по отсрочени данъци като текущи активи и пасиви.
11. Според оригиналния IAS 12 дебитните и кредитните салда по отсрочени данъци могат да бъдат компенсирани. IAS 12 (преработен)

▼ B

установява повече забрани по отношение на компенсирането, като се основава най-вече на онези финансови активи и пасиви, засегнати от IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“.

12. Оригиналният IAS 12 изисква да се оповести обяснение на връзката между разходите за данъци и счетоводната печалба, ако тази връзка не може да се обясни с действащите данъчни ставки в държавата, в която предприятието осъществява дейността си. IAS 12 (преработен) изисква това обяснение да бъде представено в един от следните два вида:

- i) числово равенство между данъчните разходи (приходи) и резултата от умножаването на счетоводната печалба по приложимите данъчни ставки, или
- ii) числово равенство между средната ефективна данъчна ставка и приложимата данъчна ставка.

IAS 12 (преработен) също изисква обяснение на измененията на приложимата данъчна ставка/ставки в сравнение с предходния отчетен период.

13. Новите оповестявания, изисквани от IAS 12 (преработен), включват:
- a) за всеки тип временни разлики — неоползотворените данъчни загуби и данъчни кредити:
    - i) сумата на признатите активи и пасиви по отсрочени данъци, и
    - ii) сумата на отложените данъчни приходи или разходи, отчетена в отчета за доходите, ако тя не е очевидна от измененията на сумите в баланса;
  - b) за преустановяваните дейности данъчните разходи, отнасящи се до:
    - i) печалбата или загубата от преустановяването; и
    - ii) печалбата или загубата от обичайни дейности при прекъснатата операция, и
  - в) сумата на активите по отсрочени данъци и естеството на условията, оправдаващи тяхното признаване, когато:
    - i) усвояването на активите по отсрочени данъци зависи от това дали бъдещите облагаеми печалби надвишават печалбите, възникнали в резултат на обратния ефект от съществуващите данъчни временни разлики и
    - ii) предприятието е претърпяло загуба в текущия или предходния период под данъчната юрисдикция, към която се отнася активът по отсрочени данъци.

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—4
Дефиниции	5—11
Данъчна основа	7—11
Признаване на текущи данъчни активи и пасиви	12—14
Признаване на пасиви по отсрочени данъци и активи по отсрочени данъци	15—45
Облагаеми временни разлики	15—23
Бизнес комбинации	19
Активи, отчетени по справедлива стойност	20
Положителна репутация	21
Първоначално признаване на актив или пасив	22—23
Приспадаеми временни разлики	24—33
Отрицателна репутация	32

**▼B**

Първоначално признаване на актив или пасив	33
Неизползвани данъчни загуби и данъчни кредити	34—36
Преразглеждане на непризнати активи по отсрочени данъци	37
Инвестиции в дъщерни дружества, клонове и асоциирани предприятия и дялови участия в съвместни предприятия	38—45
Оценяване	46—56
Признаване на текущ и отсрочен данък	57—68
Отчет за доходите	58—60
Позиции, кредитирани или дебитирани директно в капитала	61—65A
Отсрочени данъци, произтичащи от бизнес комбинации	66—68
Представяне	69—78
Данъчни активи и данъчни пасиви	69—76
Компенсиране	71—76
Данъчен разход	77—78
Данъчен разход (приход), отнасящ се до печалба или загуба от обичайна дейност	77
Разлики от промяната на валутните курсове на отсрочени данъчни активи и пасиви в чуждестранна валута	78
Оповестяване	79—88
Дата на влизане в сила	89—91

Стандартите, които са с удебелен курсив, следва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на предговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

**ЦЕЛ**

Целта на настоящия стандарт е да предостави предписания за счетоводното третиране на данъците върху дохода. Основният момент при осчетоводяването на данъците върху дохода е как да се отразят текущите и бъдещите данъчни последици за:

- бъдещо възстановяване (уреждане) на балансовите суми на активите (пасивите), отчетени в баланса на предприятието, и
- операциите и другите събития през текущия период, които са признати във финансовите отчети на предприятието.

Подразбира се, че при признаването на актив или пасив отчитащото се предприятие очаква да си възстанови или погаси балансовата сума на този актив или пасив. Ако съществува вероятност това възстановяване или уреждане на балансовата сума да направи бъдещите данъци по-големи (по-малки) отколкото биха били, ако това възстановяване или уреждане би имало данъчни последици, настоящият стандарт изисква предприятието да признае отсрочен данъчен пасив (актив) с някои малки изключения.

Настоящият стандарт изисква да се осчетоводяват данъчните последици от сделки и други събития по същия начин, по който се осчетоводяват самите сделки и събития. По този начин за всички сделки и събития, отразени в отчета за доходите, се посочват също съответните данъчни последици, свързани с тях. За сделки и други събития, признати директно в капитала, всички свързани данъчни последици се признават също директно в собствения капитал. По същия начин признаването на активи и пасиви по отсрочени данъци при бизнес комбинация засяга размера на положителната или отрицателната репутация, възникваща в резултат на бизнес комбинацията.

## ▼B

Стандартът също така третира признаването на активите по отсрочени данъци, възникващи от неизползвани данъчни загуби или данъчни кредити, представянето на данъците върху дохода във финансовите отчети и оповестяването на информацията, отнасяща се до данъците върху дохода.

## ОБХВАТ

1. *Настоящият стандарт следва да се прилага при осчетоводяването на данъците върху дохода.*
2. По смисъла на настоящия стандарт данъците върху дохода включват всички местни и чуждестранни данъци, които се базират на облагаемите доходи. Данъците върху дохода включват също така данъци при източника, които са платими от дъщерно дружество, асоциирано или съвместно предприятие при разпределението на печалбите на отчитащото се предприятие.
3. (Заличена)
4. Настоящият стандарт не се занимава с методите на осчетоводяване на държавни заеми (виж IAS 20, „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“) или инвестиционни данъчни кредити. Въпреки това настоящият стандарт третира осчетоводяването на временните разлики, които могат да възникнат в резултат на такива заеми или инвестиционни данъчни кредити.

## ДЕФИНИЦИИ

5. *В настоящия стандарт се използват термините, които имат следните значения:*

*Счетоводна печалба е нетната печалба или загуба за периода преди намаляването на разходите за данъци.*

*Облагаема печалба (данъчна загуба) е печалбата (загубата) за периода, определена в съответствие с правилата, установени от данъчните власти, по силата на които се начисляват (възстановяват) данъците.*

*Данъчен разход (приход) е общата сума, включена в определянето на нетната печалба или загуба за периода във връзка с текущите и отсрочените данъци.*

*Текущ данък е сумата на дължимите (възстановимите) данъци върху дохода във връзка с данъчната печалба (загуба) за периода.*

*Пасиви по отсрочени данъци са сумите на дължимите данъци върху дохода за бъдещи периоди във връзка с облагаемите временни разлики.*

*Активи по отсрочени данъци са сумите на възстановимите данъци върху дохода за бъдещи периоди по отношение на:*

- a) *приспадаемите временни разлики;*
- b) *преноса на нереализирани данъчни загуби и*
- v) *преноса на неизползвани данъчни кредити.*

*Временните разлики са разликите между балансовата сума на един актив или пасив и неговата данъчна основа. Временните разлики могат да бъдат:*

- a) *облагаеми временни разлики — временните разлики, в резултат на които ще възникнат суми, с които ще се увеличи облагаемата печалба (загуба) в бъдещи периоди, когато балансовата сума на актива или пасива бъде възстановена или погасена, или*
- b) *приспадаеми временни разлики — временните разлики, в резултат на които ще възникнат суми, с които да се намали данъчната печалба (загуба) за бъдещи периоди, когато балансовата сума на актива или пасива бъде възстановена или погасена.*

*Данъчната основа на един актив или пасив представлява стойността на този актив или пасив за данъчни цели.*

## ▼B

6. Данъчният разход (приход) включва текущите данъчни разходи (приходи) и отсрочените данъчни разходи (приходи).

*Данъчна основа*

7. Данъчната основа на един актив представлява сумата, която ще бъде приспадната за данъчни цели срещу икономическите ползи, които ще се вляят в предприятието, когато то си възстанови балансовата сума на актива. В случай че тези икономически ползи не са облагаеми, данъчната основа на актива е равна на неговата балансова сума.

*Примери*

1. Една машина е придобита за 100 единици. За данъчни цели амортизацията в размер 30 единици е била вече отчислена в текущия и предходните периоди и остатъчната стойност ще продължи да се признава за данъчни цели в бъдещи периоди или посредством амортизацията, или при отписване на актива. Генерираният приход от използването на машината е облагаем, както и всяка евентуална печалба ще бъде облагаема, а всяка загуба — призната за данъчни цели. Данъчната основа на машината е 70 единици.
  2. Вземанията по лихви имат отчетна стойност 100 единици. Съответните приходи от лихви ще бъдат обложени с данък на база извършено плащане. Данъчната основа на вземането по лихви е нула.
  3. Търговско вземане има отчетна стойност 100 единици. Съответният приход вече е бил включен при изчислението на облагаемата печалба (загуба). Данъчната основа на търговското вземане е 100 единици.
  4. Вземания от дивиденди от дъщерно дружество имат отчетна стойност 100 единици. Дивидентите са необлагаеми. По същество цялата отчетна стойност на един актив се приспада срещу получените икономически ползи. Като следствие данъчната основа на вземанията от дивиденди е 100 единици <sup>(1)</sup>.
  5. Вземане по заем има отчетна стойност 100 единици. Изплащането на заема няма да има данъчни последици. Данъчната основа на заема е 100 единици.
8. Данъчната основа на един пасив е неговата балансова сума, намалена с всички суми, признати за данъчни цели във връзка с това задължение за бъдещи периоди. В случай че приходите са получени предварително, данъчната основа на възникналото в резултат задължение е неговата балансова сума, намалена със сумите от приходите, които няма да бъдат облагаеми в бъдещи периоди.

*Примери*

1. Текущите пасиви включват начислени разходи с отчетна стойност 100 единици. Свързаните с тях разходи ще бъдат приспаднати 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 отчетна стойност 100 единици. Съответно приходите от лихви са били обложени с данъци на база извършено плащане. Данъчната основа на авансово получените приходи от лихви е нула.
3. Текущите пасиви включват начислени разходи с отчетна стойност 100 единици. Съответните разходи вече са били приспаднати за данъчни цели. Данъчната основа на начислените разходи е 100 единици.
4. Текущите пасиви включват начислени глоби и наказателни лихви с отчетна стойност 100 единици. Наказателните лихви

<sup>(1)</sup> Съгласно настоящия анализ не е налице облагаема временна разлика. Един алтернативен анализ е, че начислените вземания по дивиденди имат данъчна основа „нула“ и че данъчна ставка „нула“ се прилага по отношение на получената в резултат облагаема временна разлика от 100 единици. Съгласно двата анализа не е налице отсрочено данъчно задължение.



## ▼B

не се признават за данъчни цели. Данъчната основа на начислените глоби и наказателни лихви е 100 единици <sup>(1)</sup>.

5. Задължение по заем има балансова сума 100 единици. Изплащането на заема няма да има данъчни последици. Данъчната основа на заема е 100 единици.
9. Някои позиции имат данъчна основа, но не се признават като активи и пасиви в баланса. Например разходите за изследователска дейност се признават като разходи при определянето на счетоводната печалба за периода, през който са възникнали, но може да не е възможно приспадането им 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 власти ще позволят да се приспадне в бъдещи периоди, и балансовата сума „нула“ представлява приспадаема временна разлика, водеща до отсрочен данъчен актив.
10. Когато данъчната основа на даден актив или пасив не е непосредствено очевидна, е от полза да се вземе предвид фундаменталният принцип, върху който е основан този стандарт: че едно предприятие следва с някои малки изключения да признава пасив (актив) по отсрочени данъци винаги когато възстановяването или уреждането на балансовата отчетна стойност на актива или пасива би повлияло на размера на бъдещите данъчни задължения в по-голяма степен, отколкото ако това възстановяване или уреждане нямаша данъчни последици. Пример В, представен след параграф 52, илюстрира случаи, в които може да се окаже от полза да се приложи този фундаментален принцип, например когато данъчната основа на един актив или пасив зависи от очаквания начин на възстановяване или уреждане.
11. При консолидираните финансови отчети временните разлики се определят посредством сравнение на балансовите стойности на активите и пасивите в консолидираните финансови отчети със съответните данъчни основи. Данъчната основа се определя на базата на консолидираната данъчна декларация на законодателствата, съгласно които тази декларация е подадена. При други законодателства данъчната основа се определя на база на данъчната декларация на всяко предприятие от групата.

#### ПРИЗНАВАНЕ НА ТЕКУЩИ ДАНЪЧНИ АКТИВИ И ПАСИВИ

12. *Текущият данък за текущия и предходни отчетни периоди следва да се признава като задължение до степента, до която не е платен. В случай че вече платеният данък за текущия и предходни периоди надвишава дължимата сума за тези периоди, излишъкът се признава като актив.*
13. *Ползите, свързани с данъчни загуби, които могат да бъдат пренесени от предходен период, за да покрият текущ данък, следва да се признават като актив.*
14. Когато данъчната загуба се използва за възстановяване на текущ данък за предходен период, предприятието я признава като актив в момента на възникване, тъй като съществува вероятност да възникнат ползи за предприятието и тези ползи могат да бъдат надеждно оценени.

#### ПРИЗНАВАНЕ НА ПАСИВИ ПО ОТСРОЧЕНИ ДАНЪЦИ И АКТИВИ ПО ОТСРОЧЕНИ ДАНЪЦИ

##### *Облагаеми временни разлики*

15. *Пасив по отсрочени данъци следва да се признава за всички облагаеми временни разлики, освен в случаите, когато възниква в резултат на:*
  - a) *положителна репутация, за която амортизацията не е призната за данъчни цели, или*

<sup>(1)</sup> Съгласно настоящия анализ не е налице временна приспадаема разлика. Един алтернативен анализ е, че начислените глоби и наказателни лихви имат данъчна основа „нула“ и че данъчна ставка „нула“ се прилага по отношение на получената в резултат облагаема временна разлика от 100 единици. Съгласно двата анализа не е налице отсрочен данъчен актив.

▼ B

- б) *първоначалното признаване на актива или пасива при сделка, която:*
- i) *не представлява бизнес комбинация и*
  - ii) *към момента на извършване на сделката не влияе нито върху счетоводната, нито върху данъчната печалба (загуба).*

*Въпреки това при временни данъчни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни дружества, клонове и асоциирани предприятия и дялови участия в съвместни предприятия, пасивите по отсрочени данъци следва да се признават в съответствие с параграф 39.*

16. При признаването на даден актив се приема, че неговата балансова сума ще бъде възстановена под формата на икономически ползи, които ще бъдат усвоени от предприятието в бъдещи периоди. Когато балансовата сума на актива надвишава неговата данъчна основа, размерът на облагаемите икономически ползи ще предвиди позволения признат размер за данъчни цели. Тази разлика е облагаема временна разлика и задължението да се платят произтичащите от нея данъци върху дохода в бъдещи периоди представлява пасив по отсрочени данъци. При пренасяне на ползите, представляващи балансовата сума на актива, облагаемата временна разлика се проявява с обратен ефект и предприятието ще има облагаема печалба. В такъв случай има вероятност предприятието да се лиши от икономически ползи под формата на данъци. Поради това този стандарт изисква признаването на всички пасиви по отсрочени данъци, освен при определени обстоятелства, описани в параграфи 15 и 39.

## Пример

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

Данъчната основа на актива е 60 единици (150 единици, намалени 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. Впоследствие от това предприятието ще плати данък върху дохода от 10 единици (25 % от 40 единици), когато си възстанови балансовата сума от 100 единици и данъчната основа от 60 единици е облагаема временна разлика от 40 единици. Поради това предприятието признава пасив по отсрочени данъци в размер 10 единици (25 % от 40 единици), които представляват данъка върху дохода, който ще бъде платен при напълното амортизиране на балансовата сума на актива.

17. Някои временни разлики възникват, когато приход или разход е включен в счетоводната печалба за един период, но е включен при преобразуването на данъчния резултат 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 временни разлики и които поради това имат за резултат пасиви по отсрочени данъци:
- а) приходите от лихви се включват в счетоводната печалба пропорционално във времето, но при някои законодателства може да бъдат включени в облагаемата печалба при постъпването на паричното плащане. Данъчната основа на всички признати в баланса вземания 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 разлика между балансовата сума на актива и неговата данъчна основа, която представлява първоначалната стойност на актива, намалена с всички отчисления по актива, позволени от данъчните власти при определяне на облагаемата печалба за текущия и предходни периоди. Облагаема временна разлика възниква и има за последица пасив по отсрочени данъци, когато

## ▼B

амортизацията е ускорена (ако данъчната амортизация е за по-дълъг период отколкото счетоводната амортизация, възниква приспадаема временна разлика и резултатът от нея е актив по отсрочени данъци), и

- в) разходите за развойна дейност могат да бъдат капитализирани и амортизирани за бъдещи периоди при определяне на счетоводната печалба, но да бъдат данъчно признати при определяне на облагаемата печалба за периода, през който са възникнали. Такива разходи за развойна дейност имат данъчна основа нула, 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 също, когато:

- а) стойността на бизнес комбинация, представляваща придобиване, е разпределена между разграничимите придобити активи и пасиви чрез съотнасяне към справедливите им стойности, но не са извършени съответни преизчисления на резултата за данъчни цели (виж параграф 19);
- б) активите са преоценени и не са извършени съответните преизчисления на резултата за данъчни цели (виж параграф 20);
- в) при консолидация възниква положителна или отрицателна репутация (виж параграфи 21 и 32);
- г) данъчната основа на един актив или пасив при първоначалното му признаване се различава от първоначалната му балансова сума, например когато предприятието получава приходи от необлагаеми правителствени дарения, отнасящи се до активи (виж параграфи 22 и 33); или
- д) балансовата сума на инвестициите в дъщерни дружества, клонове и асоциирани предприятия или дялови участията в съвместни предприятия се различава от данъчната основа на инвестициите или участията (виж параграфи 38—45).

Бизнес комбинации

19. При бизнес комбинация, която представлява придобиване, цената на придобиването се разпределя върху придобитите разграничими активи и пасиви на база на справедливата им стойност към датата на извършване на сделката. Временни разлики възникват, когато данъчните основи на придобитите разграничими активи и пасиви не са засегнати от бизнескомбинацията или са засегнати в различна степен. Например когато балансовата сума 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 има за резултат пасив по отсрочени данъци. Този пасив по отсрочени данъци се отразява върху положителната репутация (виж параграф 66).

Активи, отчетени по справедлива стойност

20. Международните счетоводни стандарти позволяват някои активи да бъдат отчитани по справедлива стойност или да бъдат преоценявани (виж например IAS 16, „Имоти, заводи и оборудване“, IAS 38, „Нематериални активи“, IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“ и IAS 40, „Инвестиционни имоти“). Според някои юрисдикции преоценката или друга промяна в стойността на актив до справедливата му стойност се отразява върху облагаемата печалба (загуба) за текущия период. В резултат на това данъчната основа на актива се преизчислява и не възникват временни разлики. При други законодателства преоценката или друга промяна в стойността на активите не влияе върху облагаемата печалба за периода на преоценката или промяната и като следствие данъчната основа на актива не се преизчислява. Въпреки това бъдещото възстановяване на балансовата сума ще има за резултат облагаем поток от икономически ползи и сумата, която ще се приспада за данъчни цели, ще се различава от сумата на тези икономически ползи. Разликата между балансовата сума на преоценения актив и неговата данъчна основа е временна разлика и поражда пасив или актив по отсрочени данъци. Това е валидно дори когато:

## ▼B

- a) предприятието не възнамерява да се освобождава от актива. В такива случаи преоценената балансова сума на актива ще бъде възстановена посредством използването му и така ще се генерира облагаем доход, който надвишава данъчно признатата обезценка за бъдещи периоди, или
- б) данъкът върху капиталовия доход се отсрочва, ако постъпленията от освобождаването от актива бъдат инвестирани в сходни активи; в такива случаи данъкът в крайна сметка ще бъде дължим при продажбата или използването на сходния актив.

## Положителна репутация

21. Положителната репутация е превишението на стойността на придобиване над участието на купувача в справедливата стойност на придобитите разграничими активи и пасиви. Много данъчни власти не позволяват положителната репутация да се амортизира като данъчно признат разход при определянето на облагаемата печалба. Още повече при такива законодателства стойността на положителната репутация често не е призната за данъчни цели, когато дъщерно дружество се освобождава от своя основен бизнес. Под такива юрисдикции положителната репутация има данъчна основа нула. Всяка разлика между отчетната стойност на положителната репутация и нейната данъчна основа нула представлява облагаема временна разлика. Въпреки това този стандарт не разрешава признаването на последващия пасив по отсрочени данъци, тъй като положителната репутация е остатъчна величина и признаването на отложения данъчен пасив би увеличило балансовата сума на положителната репутация.

## Първоначално признаване на актив или пасив

22. Дадена временна разлика може да възникне при първоначалното признаване на актив или пасив, например ако част или цялата стойност на придобиване не се признава за данъчни цели. Методът на осчетоводяване на такава временна разлика зависи от естеството на сделката, която е довела до първоначалното признаване на актива:
- a) при бизнес комбинация предприятието признава всички пасиви или активи по отсрочени данъци и това се отразява върху размера на положителната или отрицателна репутация (виж параграф 19);
  - б) ако сделката има ефект върху счетоводната или облагаемата печалба, предприятието признава всички пасиви или активи по отсрочени данъци, както и последващите от тях разходи или приходи по отсрочени данъци в отчета за доходите (виж параграф 59);
  - в) ако сделката не представлява бизнес комбинация и не засяга нито счетоводната, нито облагаемата печалба, предприятието би могло в отсъствието на изключенията, описани в параграфи 15 и 24, да признае възникналия пасив или актив по отсрочени данъци и да коригира балансовата сума на активи със същата стойност. Такива корекции биха направили финансовите отчети по-малко разбираеми. Поради това този стандарт не разрешава предприятието да признава така възникналите пасиви или активи по отсрочени данъци нито при първоначално признаване, нито впоследствие (виж примера). Освен това предприятието следва да не признава и последващите изменения на непризнатите пасиви или активи по отсрочени данъци, тъй като активът е амортизиран.
23. В съответствие с IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“, издателят на съставен финансов инструмент (например конвертируеми облигации) класифицира елемента на задължение, съдържащ се във финансовия инструмент като пасив и капиталовия елемент като капитал. Според някои юрисдикции данъчната основа на елемента на задължение при първоначалното му признаване е равна на първоначалната балансова сума на сбора от пасивния и капиталовия елемент. Получената в резултат облагаема временна разлика възниква от първоначалното признаване на капиталовия елемент отделно от елемента на задължение. Поради това изключението, посочено в параграф 15, буква б), не се прилага. Като последствие предприятието признава възникналия пасив по отсрочени данъци. В съответствие с параграф 61 отсроченият

## ▼ B

данък се начислява директно в балансовата сума на капиталовия елемент. В съответствие с параграф 38 последващите промени в пасива по отсрочени данъци се признават в отчета за доходите като разход (приход) за/по отсрочени данъци.

Пример, илюстриращ параграф 22, буква в)

Предприятието възнамерява да използва актив, който струва 1 000 единици през полезния си 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 се признава за данъчни цели. При освобождаването от актива капиталовият доход не би бил облагаем и всяка евентуална капиталова загуба не би била възстановяема.

Тъй като предприятието си възстановява балансовата сума на актива, то ще спечели облагаем доход от 1 000 единици и ще плати данък в размер 400 единици. Предприятието не признава последващия пасив по отсрочени данъци 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 320 единици. Предприятието не признава пасив по отсрочени данъци в размер 320 единици, защото той произтича от първоначалното признаване на актива.

*Приспадаеми временни разлики*

24. *Един актив по отсрочени данъци следва да се признава за всички приспадаеми временни разлики до степента, до която е вероятно да съществува облагаема печалба, срещу която да могат да се използват приспадаемите временни разлики, освен ако активът по отсрочени данъци произтича от:*

- a) *отрицателна репутация, която се третира като приход за бъдещи периоди в съответствие с IAS 22, „Бизнес комбинации“, или*
- b) *първоначалното признаване на актив или пасив при сделка, която:*
  - i) *не е бизнескомбинация; и*
  - ii) *към момента на извършване на сделката не е засегната нито счетоводната, нито облагаемата печалба (загуба).*

*Въпреки това за приспадаемите временни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни дружества, клонове и асоциирани предприятия или участия в съвместни предприятия, активът по отсрочени данъци следва да се признае в съответствие с параграф 44.*

25. Приема се, че при признаването на задължение неговата балансова сума ще се уреди в бъдещи периоди посредством изтичане на икономически ползи от предприятието. Когато ресурсите изтичат от предприятието, една част или цялата им стойност може да бъде намалена при определяне на облагаемата печалба за период, следващ периода, през който е признато задължението. В такива случаи съществува временна разлика между балансовата сума на задължението и неговата данъчна основа. Съответно ще възникне актив по отсрочени данъци във връзка с данъците върху дохода, които ще се възстановят през последващи периоди, когато част от задължението ще може да бъде намалено при определяне на облагаемата печалба. По подобен начин, ако балансовата сума на актива е по-малка от неговата данъчна основа, разликата поражда актив по отсрочени данъци, свързан с данъците върху дохода, които могат да бъдат оползотворени в последващи периоди.

Пример

Предприятие признава задължение от 100 единици, свързано с начисление за разходи по гаранции на продукт. За данъчни цели разходите по гаранции на продукт няма да бъдат данъчно признати, докато предприятието не заплати дължимите искиове по гаранции. Данъчната ставка е 25 %.

**▼B**

Данъчната основа на задължението е нула (балансова сума от 100 единици, намалена със сумата, която ще бъде призната за данъчни цели във връзка с това задължение в бъдещи периоди). При уреждане на това задължение в размер балансвата му стойност предприятието ще намали бъдещите си данъчни плащания с 25 единици (25 % от 100 единици). Разликата между балансвата сума от 100 единици и данъчната основа от нула единици представлява намаляема временна данъчна разлика от 100 единици. В резултат предприятието признава актив по отсрочени данъци 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 оползотвори намалените данъчни плащания.

26. Примери за приспадаеми временни разлики, които имат за резултат активи по отсрочени данъци:
- a) разходите за пенсионно осигуряване могат да бъдат приспаднати при определяне на счетоводната печалба, тъй като е предоставена услуга на служителите, но се намаляват от облагаемата печалба или тогава, когато предприятието заплаща вноски към фонда или когато пенсионните доходи се заплащат от самото предприятие. Между балансвата сума на задължението и неговата данъчна основа съществува временна разлика; данъчната основа на задължението обикновено е нула. Такава намаляема временна разлика има за резултат актив по отсрочени данъци, тъй като икономическите ползи биха постъпили в предприятието под формата на намаление на облагаемия доход при плащане на пенсионните доходи;
  - b) разходите за изследователска дейност се признават за разход при определянето на счетоводната печалба за периода, през който са възникнали, но може да не е позволено да се приспаднат при определяне на облагаемата печалба (загуба) до по-нататъшен период. Разликата между данъчната основа на разходите за изследователска дейност, представляващи сумата, която данъчните органи позволяват да се отчисли за бъдещи периоди, и балансвата сума от нула единици е приспадаема временна разлика, която има за резултат актив по отсрочени данъци;
  - v) при бизнескомбинация, която представлява придобиване, цената на придобиване е разпределена върху признатите разграниченими активи и пасиви на база тяхната справедлива стойност към датата на сделката. Когато се признава пасив при придобиването му, но свързаните с това разходи не са приспаднати при определяне на облагаемата печалба до по-нататъшен период, възниква приспадаема временна разлика, която има за резултат актив по отсрочени данъци; актив по отсрочени данъци възниква също и когато справедливата стойност на разграничим актив е по-малка от неговата данъчна основа. И в двата случая възникващият актив по отсрочени данъци влияе върху положителната репутация (виж параграф 66), и
  - г) определени активи могат да бъдат отчитани по справедлива стойност или да бъдат преоценявани, без да се извършва съответното преизчисление за данъчни цели (виж параграф 20). Приспадаема временна разлика възниква, ако данъчната основа на един актив надвишава неговата балансова сума.
27. Възстановяването на приспадаемите временни разлики има за резултат приспадания при определянето на облагаемата печалба за бъдещи периоди. Въпреки това икономическите ползи под формата на намаление на размера на данъчните плащания ще бъдат оползотворени от предприятието само ако то реализира достатъчна по размер облагаема печалба, срещу която да ги приспадне. Поради тази причина предприятието признава активи по отсрочени данъци само ако съществува вероятност от възникването на облагаема печалба, срещу която могат да се оползотворят приспадаемите временни разлики.
28. Вероятност да съществува облагаема печалба, срещу която да бъдат оползотворени приспадаемите временни разлики, има тогава, когато съществуват достатъчно облагаеми временни разлики във връзка с един и същ данъчен орган и отнасящи се до едно и също данъчно задължено предприятие, които се очаква да бъдат възстановени:

## ▼B

- a) през същия период, през който се очаква възстановяването на намаляемата временна разлика, или
- b) за периоди, в които данъчната загуба, възникваща от активите по отсрочени данъци, може да бъде пренесена назад или напред.

При такива обстоятелства активът по отсрочени данъци се признава за периода, през който възниква намаляемата временна разлика.

29. Когато няма достатъчно приспадаеми временни разлики, отнасящи се до един и същ данъчен орган и едно и също данъчно задължено лице, активът по отсрочени данъци се признава до степента, до която:

- a) е вероятно предприятието да реализира достатъчна облагаема печалба, отнасяща се до един и същ данъчен орган и едно и също данъчно задължено лице за периода на възстановяването на намаляемата временна разлика (или за периоди, в които данъчната загуба, възникваща от актива по отсрочени данъци, да бъде пренесена назад или напред). При оценяването на вероятността да бъде реализирана достатъчна облагаема печалба за бъдещи периоди предприятието игнорира облагаемите суми, произтичащи от приспадаеми временни разлики, които се очаква да възникнат в бъдещи периоди, тъй като активът по отсрочени данъци, възникващ от тези приспадаеми временни разлики, ще изисква сам по себе си достатъчно облагаема печалба за бъдещи периоди, за да бъде оползотворен; или
- b) предприятието разполага с възможности за данъчно планиране, които ще му позволят да си създаде данъчна печалба в подходящи периоди.

30. Възможностите за данъчно планиране представляват действия, предприети от страна на предприятието с цел да се създаде или увеличи облагаемият доход през определен период преди изтичането на срока на данъчната загуба или данъчния кредит. Например при някои законодателства облагаемата печалба може да бъде създадена или увеличена:

- a) като се избере приходите от лихви да се облагат на база действително получен приход или на база на възникнали вземания;
- b) с отлагане на претенциите за приспадане на определени намаления от облагаемата печалба;
- v) с продажбата и евентуално последващ лизинг на активи, които са повишили стойността си, но за които данъчната основа не е преизчислена, за да отрази това повишение, и
- г) с продажбата на активи, които генерират необлагаем доход (като например при някои законодателства, държавните облигации) с цел да се закупи друга инвестиция, която ще генерира облагаем доход.

Когато данъчното планиране прехвърля облагаемата 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 дадено предприятие има история на загуби през последните периоди, то следва да вземе предвид указанията, предвидени в параграфи 35 и 36.

#### Отрицателна репутация

32. Настоящият стандарт не позволява признаването на активи по отсрочени данъци, възникнали от приспадаеми временни разлики, свързани с отрицателна репутация, която се третира като приходи за бъдещи периоди в съответствие с IAS 22, „Бизнескомбинации“, тъй като отрицателната репутация е производна и признаването на актив по отсрочени данъци би увеличило балансовата сума на отрицателната репутация.

## ▼B

## Първоначално признаване на актив или пасив

33. Един от случаите, в които при първоначално признаване на актив възниква актив по отсрочени данъци, е когато необлагаемо държавно дарение, отнасящо се до актив, е приспаданото при определянето на балансовата сума на актива, но за данъчни цели не е намален от амортизируемата стойност на актива (с други думи, от неговата данъчна основа); балансовата сума на актива е по-малка от неговата данъчна основа и това поражда приспадаема 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 данъчна основа от нула единици ще бъде приспадаема временна разлика. Който и от двата метода на представяне да бъде предпочетен от предприятието, то не следва да признава възникващия актив по отсрочени данъци поради причините, изложени в параграф 22.

*Неизползвани данъчни загуби и данъчни кредити*

34. **Актив по отсрочени данъци следва да се признава за пренасяните напред неизползвани данъчни загуби и кредити до степенята, до която е вероятно да има бъдеща облагаема печалба, срещу която могат да се оползотворят неизползваните данъчни загуби и кредити.**
35. Критериите за признаване на активи по отсрочени данъци, възникващи в резултат на преноса на неизползвани данъчни загуби и кредити, са същите, както и критериите за признаване на активи по отсрочени данъци, възникващи от приспадаеми временни разлики. Въпреки това съществуването на неизползвани данъчни загуби е важно доказателство, че е възможно да не бъде реализирана бъдеща облагаема печалба. Поради това, когато предприятието има исторически отчетени загуби през последните няколко периода, то признава активите по отсрочени данъци, възникващи от неизползвани данъчни загуби или кредити само до степенята, 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 активите по отсрочени данъци и характера на доказателствата в полза на тяхното признаване.
36. Дадено предприятие следва да вземе предвид следните критерии при оценяване на вероятността да реализира достатъчна облагаема печалба, срещу която да оползотвори неизползваните данъчни загуби или кредити:
- дали предприятието има достатъчно облагаеми временни разлики, отнасящи се до същите данъчни органи и същото данъчно задължено предприятие, които ще имат за резултат облагаеми суми, срещу които да бъдат оползотворени неизползваните данъчни загуби или кредити преди изтичането на срока им;
  - дали има вероятност предприятието да реализира облагаема печалба, преди да е изтекъл срокът на неизползваните данъчни загуби или кредити;
  - дали неизползваните данъчни загуби са в резултат на определени причини, за които няма голяма вероятност да се проявят отново, и
  - дали предприятието разполага с възможности за данъчно планиране (виж параграф 30), чрез които би могло да създаде облагаема печалба за периода, през който могат да се оползотворят неизползваните данъчни загуби или кредити.

Доколкото не съществува вероятност да бъде реализирана облагаема печалба, срещу която да бъдат оползотворени неизползваните данъчни загуби или кредити, активът по отсрочени данъци не се признава.

*Преразглеждане на непризнати активи по отсрочени данъци*

37. Към датата на всеки баланс предприятието преразглежда непризнатите активи по отсрочени данъци. Предприятието признава непризнатите в предходния период активи по отсрочени данъци до степенята, до която се е появила вероятност да бъде реализирана достатъчна бъдеща облагаема печалба, която да позволи оползотво-



## ▼B

рването на активите по отсрочени данъци. Например подобрението на условията за търговия може да направи реализацията на достатъчна бъдеща облагаема печалба по-вероятна, за да се удовлетворят критериите за признаване на активите по отсрочени данъци, описани в параграфи 24 или 34. Друг пример е случаят, когато предприятието преоценява активите по отсрочени данъци към датата на извършване на бизнес комбинация или след нея (виж параграфи 67 и 68).

*Инвестиции в дъщерни дружества, клонове и асоциирани предприятия и дялови участия в съвместни предприятия*

38. Временните разлики възникват, когато балансовата сума на инвестициите в дъщерни дружества, клонове и асоциирани предприятия или дялови участията в съвместни предприятия (например дяловете на предприятието майка или на инвеститора в нетните активи на дъщерното дружество, клона, асоциираното или смесеното предприятие, включително балансовата сума на положителната репутация) става различна от данъчната основа (която обикновено е стойността на придобиване) на инвестицията или участието. Такива разлики могат да възникнат в редица случаи, например:

- а) съществуването на неразпределена печалба на дъщерни дружества, клонове, асоциирани или съвместни предприятия;
- б) промени във валутните курсове, когато предприятието майка и неговите дъщерни предприятия се намират в различни държави, и
- в) намаление на балансовата сума на инвестиция в асоциирано предприятие до нейната възстановима стойност.

При консолидираните финансови отчети временните разлики могат да се различават от временните разлики, свързани с инвестицията, във финансовите отчети на предприятието майка, в случай че предприятието майка е отчетло инвестицията в своя отделен финансов отчет по стойност на придобиване или по преоценена стойност.

39. *Предприятието следва да признае пасив по отсрочени данъци за всички облагаеми временни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове, асоциирани предприятия или участия в съвместни предприятия, освен в случаите, в които са изпълнени и двете описани по-долу условия:*

- а) *предприятието майка, инвеститорът или търговецът в съвместно предприятие е в състояние да контролира времето на възстановяване на временната разлика и*
- б) *има вероятност временната разлика да не бъде възстановена в предвидимо бъдеще.*

40. Тъй като предприятието майка контролира политиката на разпределяне на дивиденди на своето дъщерно дружество, то е в състояние да контролира времето на възстановяване на временната разлика, свързана с тази инвестиция (включително временните разлики, възникващи не само от неразпределени печалби, но и от курсови разлики). Освен това в повечето случаи не е практично да се определи размерът на данъците върху дохода, който ще бъде дължим, когато временните разлики бъдат възстановени. Поради тази причина, когато предприятието майка е определило, че тази печалба няма да се разпределя в обозримо бъдеще, предприятието майка не признава пасив по отсрочени данъци. Същите съображения се прилагат и за инвестициите в клонове.

41. Предприятието осчетоводява в своята собствена валута непаричните активи и пасиви на чуждестранни дейности в чужда валута, които са неразделна част от дейността на предприятието (виж IAS 21, „Последици от промените в обменните курсове“). Когато облагаемата печалба или данъчната загуба на чуждестранните дейности (също така и данъчната основа на съответните непарични активи и пасиви) се определя в чуждестранна валута, разликите във валутните курсове пораждат временни разлики. Тъй като такива временни разлики се отнасят до собствените активи и пасиви на чуждестранната дейност в по-голяма степен, отколкото до инвестицията, направена от предприятието в тази дейност, отчитащото се предприятие признава възникналия в резултат пасив или актив по отсрочени данъци (съгласно параграф 24). Възникналият отсрочен данък се дебитира или кредитира в отчета за доходите (виж параграф 58).

## ▼B

42. Инвеститорът в асоциирано предприятие не контролира предприятието и обикновено не е в състояние да определя политиката на разпределяне на дивиденди. Следователно при отсъствието на споразумение, изискващо печалбите на асоциираното предприятие да не бъдат разпределяни в предвидимо бъдеще, инвеститорът признава пасив по отсрочени данъци, 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 ще бъде 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 пасивът по отсрочени данъци се оценява на този минимум.
43. Уреждането на отношенията между страните в едно смесено предприятие обикновено е свързано с разпределянето на печалбата и начина за вземане на решения по такива въпроси — с единодушие на съдружниците или с определено мнозинство. Когато съдружникът може да контролира разпределянето на печалбата и има вероятност тази печалба да не бъде разпределена в предвидимо бъдеще, не се признава пасив по отсрочени данъци.
44. **Дадено предприятието следва да признае актив по отсрочени данъци за всички приспадаеми временни разлики, възникващи от инвестиции в дъщерни дружества, клонове или асоциирани предприятия и дялови участия в съвместни предприятия, само доколкото има вероятност:**
- временната разлика да се възстанови в предвидимо бъдеще и*
  - да бъде реализирана облагаема печалба, срещу която да се оползотвори временната разлика.*
45. При вземането на решение дали един актив по отсрочени данъци да се признае като намаляема временна разлика, свързана с инвестиции в дъщерни дружества, клонове и асоциирани предприятия и с дялови участия в съвместни предприятия, предприятието взема предвид насоките, установени в параграфи 28—31.

## ОЦЕНЯВАНЕ

46. *Текущите данъчни пасиви (активи) за текущия и предходни периоди следва да се оценяват по сумата, която се очаква да бъде платена (възстановена от) на данъчните органи при прилагане на данъчни ставки (и данъчни закони), действащи към датата на баланса.*
47. *Активите и пасивите по отсрочени данъци следва да 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 данъчното законодателство), действащи към датата на баланса.*
48. Текущите активи и пасиви и активите и пасивите по отсрочени данъци обикновено се оценяват, като се ползват данъчни ставки (и на базата на данъчното законодателство), които са в сила. Въпреки това при някои законодателства обявяването на данъчните ставки (и данъчните закони) може да има практически ефекта на действително влизане в сила, като това може да стане няколко месеца след обявяването им. При такива 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, активите и пасивите по отсрочени данъци 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 с обратна сила.
50. (Заличена)
51. *Оценяването на пасивите и активите по отсрочени данъци следва да отразява данъчните последици, които биха произтекли от начина, по който предприятието очаква да възстанови или уреди балансовата сума на активите и пасивите към датата на баланса.*

## ▼B

52. Под някои юрисдикции начинът, по който предприятието възстановява (урежда) балансовата сума 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 сума на актива (пасива), и

б) данъчната основа на актива (пасива).

В такива случаи дадено предприятие оценява пасивите и активите по отсрочени данъци, като прилага данъчните ставки и данъчните основи, съответстващи на начина, по който се очаква уреждане или възстановяване.

## Пример А

Даден актив има отчетна стойност 100 единици и данъчна основа 60 единици. Ако активът бъде продаден, ще се приложи данъчна ставка 20 %, а по отношение на другите доходи ще се приложи данъчна ставка 30 %.

Предприятието признава пасив по отсрочени данъци 8 единици (40 единици на 20 %), ако очаква да продаде актива, без да го използва повече, и пасив по отсрочени данъци 12 единици (30 % от 40 единици), ако очаква да задържи актива и да възстанови отчетната му стойност чрез употреба.

## Пример Б

Даден актив със стойност на придобиване 100 единици и отчетна стойност 80 единици е преоценен на 150 единици. Не е извършено съответното преизчисление за данъчни цели. Натрупаната амортизация, призната за данъчни цели, е 30 единици, а данъчната ставка е 30 %. Ако активът се продаде на цена, по-висока от онази, на която е закупен, натрупаната амортизация, призната за данъчни цели от 30 единици, ще бъде включена в облагаемия доход, но последиците от продажбата няма да бъдат облагаеми.

Данъчната основа на актива е 70 единици и съществува облагаема временна разлика от 80 единици. Ако предприятието очаква да възстанови балансовата сума чрез използване на актива, то трябва да генерира облагаем доход в размер 150 единици, но ще може да възстанови само амортизацията в размер 70 единици. По този начин се формира пасив по отсрочени данъци от 24 единици (30 % от 80). Ако предприятието очаква да възстанови балансовата сума посредством продажба на актива веднага за сумата 150 единици, пасивът по отсрочени данъци ще се изчисли, както следва:

	Облагаема временна разлика	Данъчна ставка	Пасив по отсрочени данъци
Начислена амортизация за данъчни цели	30	30 %	9
Резултат от продажба	<u>50</u>	Нула	<u>—</u>
Общо	<u>80</u>		<u>9</u>

*Бележка:* В съответствие с параграф 61 допълнителният отсрочен данък, възникващ в резултат на преоценката, се дебитиращ директно в капитала.

## Пример В

Обстоятелствата са като в пример Б, с изключение на това, че активът е продаден на цена, по-висока от цената, на която е закупен, начислената данъчно призната амортизация ще бъде включена в облагаемия доход (при ставка 30 %) и постъпленията от продажбата ще се обложат по ставка 40 % след отчисляване на преизчислената за инфлация стойност от 110 единици.

Ако предприятието очаква да възстанови балансовата сума чрез използване на актива, то трябва да генерира облагаем доход в размер 150 единици, но ще може да възстанови само амортизацията

## ▼B

в размер 70 единици. На тази основа има пасив по отсрочени данъци от 24 единици (30 % от 80 единици), както в пример Б.

Ако предприятието очаква да възстанови балансовата сума посредством продажба на актива веднага за сумата 150 единици, предприятието ще бъде в състояние да възстанови индексиранията стойност от 110 единици. Нетните постъпления от 40 единици ще бъдат обложени със ставка 40 %. Освен това начислената 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 70 единици и има пасив по отсрочени данъци в размер 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.

*Бележка:* В съответствие с параграф 61 допълнителният отложен данък, възникващ при преоценката, се дебитиращ директно в капитала.

- 52А. Според някои юрисдикции данъците върху дохода са дължими по по-висока или по-ниска ставка, ако част или цялата нетна или неразпределена печалба е изплатена като дивидент на акционерите в предприятието. При някои други законодателства данъците върху дохода могат да са възстановяеми или дължими, ако част или цялата нетна или неразпределена печалба е изплатена като дивидент на акционерите в предприятието. При тези обстоятелства активите и пасивите по текущи и отсрочени данъци се оценяват по данъчна ставка, приложима към неразпределената печалба.
- 52Б. При обстоятелствата, описани в параграф 52А, данъчните последици от дивидентите се признават, когато се признава задължение за плащане на дивидент. Данъчният ефект на дивидентите е по-пряко свързан с минали сделки или събития отколкото с разпределения на собственици. Поради това данъчният ефект от дивидентите се признава като чиста печалба или загуба за периода, както се изисква в параграф 58, освен до степента, до която възникват при обстоятелствата, описани в параграф 58, букви а) и б).

Пример, илюстриращ параграфи 52А и 52Б

Следният пример разглежда оценяването на активите и пасивите по текущи и отсрочени данъци в предприятие при юрисдикция, при което данъците върху дохода се плащат при по-висока ставка, приложима за неразпределената печалба (50 %), и с възстановяване на суми, когато печалбата е разпределена. Данъчната ставка върху разпределена печалба е 35 %. Към датата на счетоводния баланс 31 декември 20X1 предприятието не признава задължения за плащане на дивиденти, предложени или декларирани след датата на баланса. В резултат няма признати дивиденти за 20X1 г. Облагаемият доход за 20X1 г. е 100 000. Нетната облагаема временна разлика за 20X1 г. е 40 000.

Предприятието признава задължения по текущи данъци и разход за текущ данък върху дохода от 50 000 единици. Не е признат актив за сумата, която ще бъде евентуално възстановима в резултат на бъдещи дивиденти. Предприятието признава също така задължение по отсрочени данъци и разход по отсрочени данъци в размер 20 000 единици (40 000 единици на 50 %), представляващи данъците върху дохода, които предприятието ще плати, когато възстанови или плати 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 задължение дивиденти в размер 10 000 от печалби за минали периоди.

На 15 март 20X2 г. предприятието признава възстановяването на данъци върху дохода от 1 500 единици (15 % от дивидентите, признати като задължение) като активи по текущи данъци и като намаление на разходите за текущ данък върху дохода за 20X2 г.

53. *Активите и пасивите по отсрочени данъци следва да не се дисконтират.*

▼ B

54. Надеждното определяне на активите и пасиви по отсрочени данъци на база дисконтови методи изисква подробно прогнозиране на времето за дисконтирането на всяка времена разлика. В много случаи изготвянето на такива прогнози е непрактично или е твърде сложно. Следователно не е подходящо да се изисква дисконтиране на отложени данъчни активи и пасиви. Да се позволи дисконтиране, без да бъде задължително, би означавало да се породят активи и пасиви по отсрочени данъци, които не биха били сравними за отделните предприятия. Поради тази причина този стандарт не изисква нито позволява да се дисконтират активи и пасиви по отсрочени данъци.
55. Временните разлики се определят от гледна точка на балансовата сума на актива или пасива. Това важи дори когато балансовата сума сама по себе си е определена на база дисконтови методи, например в случай на задължения за пенсионно осигуряване (виж IAS 19, „Доходи на заети лица“).
56. *Балансовата сума на активите по отсрочени данъци следва да се преразглежда към всяка дата на баланса. Дадено предприятие следва да намали балансовата сума на активите по отсрочени данъци до степеня, до която вече не е вероятно да бъде реализирана достатъчна облагаема печалба, срещу която да се оползотвори доходът от част или от всички активи по отсрочени данъци. Всяко такова намаляване следва да се възстанови до степеня, до която е станало вероятно да се реализира достатъчна облагаема печалба.*

## ПРИЗНАВАНЕ НА ТЕКУЩ И ОТСРОЧЕН ДАНЪК

57. Осчетоводяването на текущи и отсрочени данъчни последици от една сделка или от друго събитие съответства на осчетоводяването на самата сделка или събитие. Параграфи 58—68 въвеждат настоящия принцип.

## Отчет за доходите

58. *Текущите и отсрочените данъци следва да се признават като приход или разход и се включват в нетната печалба или загуба за периода освен до степеня, до която възникват от:*
- сделки или събития, които са признати през същия или различен отчетен период директно в капитала (виж параграфи 61—65), или*
  - бизнес комбинация, представляваща придобиване (виж параграфи 66—68).*
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 отчета за доходите. Например когато:
- а) е получена лихва, лицензионно възнаграждение или дивидент с просрочие и е включен в счетоводната печалба пропорционално на периода, за който се отнася в съответствие с IAS 18, „Приходи“, но е включен в облагаемата печалба (загуба) на база действително плащане, и
  - б) разходите за нематериални активи са били капитализирани в съответствие с IAS 38, „Нематериални активи“, и са амортизирани в отчета за доходите, но са приспаднати за данъчни цели при възникването им.
60. Балансовата сума на отсрочените данъчни активи и пасиви може да се промени дори когато няма промяна в свързаните с тях временни разлики. Това може да бъде резултат например от:
- а) промени в данъчните ставки или данъчното законодателство;
  - б) промени в преценката за възстановимостта на отсрочените данъчни активи, или
  - в) промени в очаквания начин за възстановяване на актива.

## ▼B

Получените в резултат отсрочени данъци се признават в отчета за доходите, освен до степента, до която се отнасят, до позиции, дебитирани или кредитирани в капитала (виж параграф 63).

*Позиции, кредитирани или дебитирани директно в капитала*

61. **Текущите и отсрочените данъци следва се дебитират или кредитират директно в капитала, когато данъкът се отнася до позиции, които са били дебитирани или кредитирани през същия или през различен отчетен период директно в капитала.**
62. Международните счетоводни стандарти изискват или позволяват някои суми да се кредитират или дебитират директно в капитала. Примери за такива позиции са:
- а) промяна в балансовата сума, произтичаща от преоценка на имоти, заводи и оборудване (виж IAS 16, „Имоти, заводи и оборудване“);
  - б) преизчисление на началните салда на неразпределената печалба в резултат или на промяна на счетоводните политики, приложена със задна дата, или на коригирана фундаментална грешка (виж IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“);
  - в) разлики във валутните курсове при преизчислението на финансовите отчети на чуждестранно предприятие (виж IAS 21, „Последиствия от промените в обменните курсове“), и
  - г) суми, произлизащи от първоначалното признаване на капиталовия компонент на съставен финансов инструмент (виж параграф 23).
63. При изключителни обстоятелства може да бъде трудно да се определи сумата на текущия и отсрочен данък, отнасящ се до позиции, кредитирани или дебитирани директно в капитала. Това може да стане например в следните случаи:
- а) ставките на данъка върху дохода са степенувани възходящо или низходящо и не е възможно да се определи ставката, по която ще се обложи конкретният компонент от облагаемата печалба (данъчна загуба);
  - б) промяна в данъчните ставки или данъчното законодателство засяга отсрочените данъчни активи или пасиви, отнасяща се (като цяло или като част) до позиция, която предварително е била деbitирана или кредитирана директно в капитала, или
  - в) предприятието е определило, че отсрочен данъчен актив следва да се признае или не следва повече да бъде признаван в пълен размер и отсроченият данъчен актив се отнася (като част или като цяло) до позиция, предварително деbitирана или кредитирана директно в капитала.
- В такива случаи текущият и отсроченият данък, отнасящи се до позиции, кредитирани или дебитирани директно в капитала, се основават на разумно пропорционално разпределение на текущите и отсрочените данъци на предприятието според действащото данъчно законодателство или по друг метод, чрез който се постига подходящо разпределение при съответните обстоятелства.
64. IAS 16, „Имоти, заводи и оборудване“ не конкретизира дали предприятието следва да прехвърля всяка година от преоценъчния резерв в неразпределената печалба сума, равна на разликите между амортизацията на преоценен актив и амортизацията на себестойността на същия актив. Ако предприятието извършва такова прехвърляне, прехвърлената сума не трябва да включва съответния отсрочен данък. Подобни съображения се отнасят и до прехвърлянията, извършени при освобождаването от имоти, машини, съоръжения и оборудване.
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 преизчислението на данъчната основа се кредитират или дебитират директно в капитала за периодите, през които са възникнали. Въпреки това, ако преоценката за данъчни цели не е свързана със счетоводната преоценка от предходен период или с преоценката, която се очаква

## ▼B

да бъде извършена в бъдещ период, данъчните ефекти от преизчислението на данъчната основа се признават в отчета за доходите.

- 65A. Когато предприятието изплаща дивиденди на своите акционери, може да се изисква да се плати част от дивидента на данъчните власти от името на акционерите. При някои законодателства тази сума се определя като данък при източника. Такава сума, платена или дължима на данъчните власти, се дебитира в капитала като част от дивидентите.

*Отсрочени данъци, произтичащи от бизнес комбинация*

66. Както е обяснено в параграф 19 и параграф 26, буква в), възможно е да възникнат временни разлики в резултат от бизнес комбинация, представляваща придобиване. В съответствие с IAS 22, „Бизнес комбинации“, предприятието признава всички последващи отсрочени данъчни активи или пасиви (до степента, до която отговарят на критериите, описани в параграф 24) като разграничими активи и пасиви към датата на придобиването. В резултат тези отсрочени данъчни активи и пасиви влияят върху положителната или отрицателната репутация. Въпреки това в съответствие с параграф 15, буква а) и параграф 24, буква а) предприятието не признава отсрочените данъчни пасиви, произтичащи от самата положителна репутация (ако амортизацията на положителната репутация не е възстановима за данъчни цели), и отсрочените данъчни активи, произтичащи от необлагаема отрицателна репутация, която е третирана като приходи за бъдещи периоди.
67. Като резултат от бизнес комбинация придобиващото предприятие може да сметне, че съществува вероятност да възстанови своите собствени отсрочени данъчни активи, които не са били признати преди бизнес комбинацията. Например придобиващото предприятие може да е в състояние да оползотвори непозлзвани данъчни загуби срещу бъдещата облагаема печалба на придобитото предприятие. В такива случаи придобиващото предприятие признава отсрочен данъчен актив и взема това предвид при определянето на положителната или отрицателната репутация, възникваща в резултат на придобиването.
68. Когато придобиващото предприятие не признае отсрочен данъчен актив на придобитото предприятие като разграничим актив към датата на бизнес комбинацията и този отсрочен данъчен актив се признае в последствие в консолидираните финансови отчети на придобиващото предприятие, възникналият приход от отсрочени данъци се признава в отчета за доходите. Освен това придобиващото предприятие:

- а) преизчислява брутната балансова сума на положителната репутация и свързаната с нея натрупана амортизация до степента, до която сумите, които биха били записани, в случай че отсроченият данъчен актив би бил признат като разграничим актив към датата на бизнес комбинацията, и
- б) признава намалението на нетната балансова сума на положителната репутация като разход.

Въпреки това придобиващото предприятие не признава отрицателна репутация, нито увеличението на отчетната ѝ стойност.

**Пример**

Предприятие придобива дъщерно дружество, което е имало приспадаеми временни разлики в размер 300 единици. Данъчната ставка към датата на придобиването е била 30 %. Последващият отсрочен данъчен актив в размер 90 единици не е бил признат като разграничим актив при определяне на положителната репутация в размер 500 единици, произтичаща от придобиването. Положителната репутация се амортизира за 20 години. Две години след придобиването предприятието е оценило, че бъдещата облагаема печалба вероятно ще бъде достатъчна, за да може предприятието да възстанови прихода от всички приспадаеми временни разлики.

Предприятието признава отсрочен данъчен актив в размер 90 единици (30 % на 300 единици) и отложен данъчен приход в размер 90 единици в отчета за доходите. Освен това то намалява стойността на положителната репутация с 90 единици и начислената амортизация с 9 единици (за две години). Салдото в размер 81

## ▼B

единици се признава като разход в отчета за доходите. Като последствие стойността на положителната репутация и свързаната с нея амортизация се намаляват до размерите (410 и 41 единици), които биха били записани, ако отсроченият данъчен актив в размер 90 единици е бил признат като разграничим актив към датата на бизнес комбинацията.

Ако данъчната ставка се е увеличила на 40 %, предприятието признава отсрочен данъчен актив в размер 120 единици (40 % на 300 единици) и приход от отсрочени данъци в размер 120 единици в отчета за доходите. Ако данъчната ставка се е намалила на 20 %, предприятието признава отсрочен данъчен актив в размер 60 единици (20 % на 300 единици) и отложен данъчен приход в размер 60 единици. И в двата случая предприятието намалява стойността на положителната репутация с 90 единици и начислената амортизация с 9 единици и признава салдо в размер 81 единици като разход в отчета за доходите.

## ПРЕДСТАВЯНЕ

*Данъчни активи и пасиви*

69. *Данъчните активи и пасиви следва следва да се представят отделно от останалите активи и пасиви в баланса на предприятието. Отсрочените данъчни активи и пасиви следва да се разграничават от текущите данъчни активи и пасиви.*
70. *Когато предприятието прави разграничение между текущи и дългосрочни активи и пасиви в счетоводния си отчет, то не следва да класифицира отсрочените данъчни активи (пасиви) като краткосрочни активи (пасиви).*

## Компенсиране

71. *Предприятието следва да компенсира текущите данъчни активи и пасиви само тогава, когато предприятието:*
- a) *има законно право да компенсира признатите суми и*
  - b) *възнамерява или да уреди в нетен размер, или да реализира актива и да уреди пасива едновременно.*
72. Въпреки че текущите активи и пасиви се признават и измерват отделно, в баланса на предприятието те се компенсират в зависимост от критерии, подобни на критериите за финансови инструменти, установени в IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“. Дадено предприятие обикновено има законно основание да отписва текущи данъчни активи срещу текущи данъчни пасиви, когато те се отнасят до данъци върху дохода, изискващи се от един и същ данъчен орган, и данъчните власти разрешават да се извършва плащане на нетна база.
73. В консолидираните финансови отчети отсрочен данъчен актив на едно предприятие от групата се отписва срещу текущо данъчно задължение на друго предприятие от групата тогава и само тогава, когато засегнатото предприятие има законно право да извършва нетни разплащания и предприятието възнамерява да извърши такова разплащане или да възстанови актив и погаси пасив едновременно.
74. *Дадено предприятие следва да компенсира отсрочени данъчни активи и пасиви само тогава, когато:*
- a) *предприятието има законно право да отписва текущи данъчни активи срещу текущи данъчни пасиви и*
  - b) *отсрочените данъчни активи и пасиви се отнасят до данъци върху дохода, дължими пред един и същ данъчен орган за:*
    - i) *същото данъчно задължено предприятие или*
    - ii) *различно данъчно задължено предприятие, което възнамерява или да уреди текущи данъчни пасиви и активи на нетна база, или да реализира активи и уреди пасив едновременно за всеки бъдещ период, през който се очаква да бъдат признати значителни по размер отсрочени данъчни активи или пасиви.*



## ▼B

75. За да се избегне нуждата от разработването на подробен времеви график за възстановяването на всяка временна разлика, настоящият стандарт изисква предприятието да компенсира отсрочените данъчни активи срещу отсрочени данъчни пасиви на едно и също предприятие само тогава, когато те се отнасят до данъци върху дохода, дължими пред един и същ данъчен орган и предприятието има законно право да компенсира текущи данъчни активи срещу текущи данъчни пасиви.
76. В редки случаи дадено предприятие 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 актив на едно данъчно задължено предприятие ще породи увеличени данъчни плащания за същия период, за който отложеният данъчен актив на друго данъчно задължено предприятие ще породи намалени данъчни плащания за второто предприятие.

*Данъчен разход*

Данъчен разход (приход), отнасящ се до печалба или загуба от обичайна дейност

77. *Данъчният разход (приход), отнасящ се до печалба или загуба от обичайна дейност, следва да се представи на лицето на отчета за доходите.*

Разлики от промяна на валутните курсове на отсрочени данъчни активи и пасиви в чуждестранна валута

78. IAS 21, „Ефекти от промените в обменните курсове“, изисква определени курсови разлики да бъдат признати като приход или разход, но не определя къде следва да бъдат представени такива разлики в отчета за доходите. Съответно когато курсовите разлики при отсрочени данъчни активи и пасиви в чуждестранна валута се признават в отчета за доходите, тези разлики може да се класифицират като разходи (приходи) от отсрочени данъци, ако се прецени, че представянето им ще бъде от полза за потребителите на финансовите отчети.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

79. *Основните компоненти на данъчния разход (приход) следва да се оповестяват отделно.*
80. Компонентите на данъчния разход (приход) могат да включват:
- текущ данъчен разход (приход);
  - преизчисления на текущи данъци от предходни периоди, признати през периода;
  - сумата на разхода (прихода) по отсрочени данъци, отнасяща се до възникването и възстановяването на временни разлики;
  - сумата на разхода (прихода), отнасящ се до промени в данъчните ставки или въвеждането на нови данъци;
  - сумата на приходите, възникващи от непризнати данъчни загуби, кредити или временни разлики за предходен период, използвани, за да се намали разходът по текущи данъци;
  - сумата на приходите, възникващи от непризнати данъчни загуби, кредити или временни разлики за предходен период, използвани, за да се намали разходът по отсрочени данъци;
  - разхода по отсрочени данъци, възникващ в резултат на отписването или възстановяването на предишно отписване на отсрочен данъчен актив в съответствие с параграф 56, и
  - сумата на данъчния разход (приход), отнасяща се до онези промени в счетоводната политика и фундаментални грешки, които са включени при определянето на нетната печалба или загуба за периода в съответствие с допустимия от IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“ алтернативен подход.

## ▼B

81. Следните компоненти следва да се оповестят отделно:
- a) общата сума на текущите и отсрочените данъци, отнасящи се до позиции, които са кредитирани или дебитирани в капитала;
  - б) данъчният разход (приход), отнасящ се до извънредни позиции, признати през периода;
  - в) обяснение на връзката между данъчния разход (приход) и счетоводната печалба в едната или и двете от формите:
    - i) числово равнение между данъчния разход (приход) и резултата от умножението на сумата на счетоводната печалба по приложимата данъчна ставка/и с оповестяване също на основата, върху която се изчислява приложимата/ите данъчна/и ставка/и, или
    - ii) числово равнение на средната ефективна данъчна ставка с 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 и в сравнение с предходни счетоводни периоди;
  - д) сумата (и изтичането на срока им, ако има такъв) на приспадаемите временни разлики, неползваните данъчни загуби и кредити, за които не е бил признат отсрочен данъчен актив в баланса;
  - е) общата сума на временните разлики, свързани с инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в съвместни предприятия, за които не са били признати отсрочени данъчни пасиви (виж параграф 39);
  - ж) по отношение на всеки вид временни разлики и всеки вид неползвани данъчни загуби или кредити:
    - i) сумата на отсрочените данъчни активи и пасиви, призната в баланса за всеки представен период;
    - ii) сумата на прихода или разхода от отсрочени данъци, призната в отчета за доходите, ако същата не става очевидна от промените на сумите, признати в баланса;
  - з) по отношение на преустановяваните дейности, данъчните разходи, отнасящи се до:
    - i) печалбата или загубата при прекъсване, и
    - ii) печалбата или загубата от обичайна дейност на преустановяваните дейности за периода заедно със съответните суми за всеки представен период, и
  - и) сумата на последиците от данъците върху дивидентите на акционерите в предприятието върху данъчното облагане, които са предложени или декларирани преди финансовите отчети да бъдат оторизирани за издаване, но не са признати като пасиви във финансовите отчети.
82. Дадено предприятие следва да оповести сумата на отсрочените данъчни активи и естеството на доказателствата в подкрепа на признаването им, когато:
- a) усвояването на отсрочени данъчни активи зависи от бъдещата облагаема печалба, надвишаваща приходите от възстановяване на съществуващите облагаеми временни разлики, и
  - б) предприятието е претърпяло загуба за текущия или предходен период при данъчното законодателство, за което се отнася отложеният данъчен актив.
- 82А. При обстоятелствата, описани в параграф 52А, дадено предприятие следва да оповести естеството на потенциалните данъчни последици, възникнали в резултат на изплащане на дивиденти на акционерите. В допълнение предприятието следва да оповести сумите на потенциалните данъчни последици, практически определими, и дали има потенциални данъчни последици, които са практически неопределими.

## ▼B

83. Дадено предприятие оповестява характера и сумата на всяка извънредна позиция в самия отчет за доходите или в приложенията към финансовите отчети. Когато това оповестяване се прави в приложенията към финансовите отчети, общата сума на извънредните позиции се представя в отчета за доходите нетно, намалена с общия размер на съответните данъчни разходи (приходи). Въпреки че потребителите на финансовите отчети може да сметнат за полезно оповестяването на данъчните разходи (приходи), отнасящи се до извънредните позиции, понякога е трудно да се разпределят данъчните разходи (приходи) между съответните извънредни позиции. При такива обстоятелства данъчните разходи (приходи), отнасящи се до извънредни позиции, могат да се оповестяват сумарно.
84. Оповестяванията, изисквани съгласно параграф 81, буква в), дават възможност на 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 данъчните разходи (приходи) и счетоводната печалба може да бъде повлияна от такива фактори като печалба, неподлежаща на облагане с данъци, разходи, непризнати за данъчни цели при определяне на облагаемата печалба (загуба), ефекта от данъчните загуби и ефекта от чуждестранни данъчни ставки.
85. При обяснението на връзката между данъчните разходи (приходи) и счетоводната печалба предприятието използва приложимата данъчна ставка, която предоставя най-полезна информация за потребителите на финансовите отчети. Често най-полезната информация е информацията за местните данъчни ставки в държавата, в която е седалището на предприятието, като тази информация обобщава данъчните ставки, прилагани за националните данъци, и данъчните ставки, прилагани на местно равнище, които се изчисляват подобно на облагаемата печалба (данъчна загуба). Въпреки това за дадено предприятие, осъществяващо дейност при различни законодателства, може да има повече смисъл да се оповести обобщената информация за местните данъчни ставки поотделно за юрисдикцията на всяка страна, в която предприятието оперира. Примерът илюстрира как подборът на приложимата данъчна ставка засяга представянето на числовото изравняване.
86. Средната ефективна данъчна ставка представлява данъчния 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 дружества, клонове и асоциирани предприятия и дялови участия в съвместни предприятия (виж параграф 39). Следователно настоящият стандарт изисква предприятието да оповести обобщения размер на съответните временни разлики, но не изисква да се оповестяват отсрочените данъчни пасиви. Въпреки това, когато това е оправдано от практическа гледна точка, предприятието трябва да оповести размера на непризнатите отсрочени данъчни пасиви, тъй като тази информация може да бъде от полза за потребителите на финансовите отчети.
- 87А. Параграф 82А изисква дадено предприятие да оповести естеството на потенциалните данъчни последици, които ще бъдат породени от изплащането на дивиденди на акционерите. Дадено предприятие оповестява важните характеристики на системата за данъчно облагане на доходите и факторите, които ще окажат влияние върху потенциалния ефект на дивидентите върху данъчното облагане.
- 87Б. Понякога не е възможно на практика да се изчисли общият ефект на потенциалния данъчен ефект на дивидентите на акционерите. Например в случаите, когато предприятието има голям брой чуждестранни дъщерни дружества. Но дори и при тези обстоятелства някои части от общата сума могат да се определят. Например в една консолидирана група предприятието майка и някои от неговите дъщерни дружества може да са платили данъци върху дохода върху неразпределената печалба в по-голяма степен и да знаят каква е сумата, която трябва да бъде възстановена при плащането на бъдещи дивиденди на акционерите от консолидираната неразпределена печалба. В такива случаи тази възстановяема сума се оповестява. Когато е приложимо, предприятието оповестява също така, че има допълнителни потенциални данъчни последици, които

## ▼B

са практически неопределяеми. В отделните финансови отчети на предприятието майка, ако има такива, оповестяването на потенциалните данъчни последици е свързано с неразпределената печалба на предприятието майка.

- 87В. Дадено предприятие, задължено да направи оповестяванията в параграф 82А, може да е задължено да направи оповестявания за временни разлики, свързани с инвестиции в дъщерни дружества, клонове или асоциирани предприятия или дялови участия в съвместни предприятия. В такива случаи предприятието следва да вземе това предвид при определяне на оповестяванията съгласно параграф 82А. Например дадено предприятие 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 (виж параграф 81, буква е). Ако не е практически възможно да се изчислят сумите от непризнатите пасиви по отложени данъци (виж параграф 87), може да има суми от потенциален данъчен ефект от плащане на дивиденди, практически неопределими, отнасящи се до тези дъщерни дружества.
88. Дадено предприятие оповестява всички свързани с данъци условни задължения и условни активи в съответствие с IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“. Условните задължения и условните активи могат да възникнат например от неразрешени спорове с данъчните власти. По подобен начин, когато промените в данъчните ставки или данъчните закони влязат в сила или бъдат обявени след датата на баланса, предприятието оповестява всички значителни ефекти от тези промени по отношение на неговите активи и пасиви по текущи и отсрочени данъци. (виж IAS 10, събития след датата на баланса)

Пример, илюстриращ параграф 85

През 19X2 г. предприятие има счетоводна печалба по силата на местното законодателство (държава А) в размер 1 500 единици (19X1: 2 000) и печалба в размер 1 500 единици в държава Б (19X1: 500). Данъчната ставка е 30 % за държава А и 20 % за държава Б. В държава А разходите от 100 единици (19X1: 200) не са възстановими за данъчни цели.

Пример, показващ равнението с местната данъчна ставка:

	19X1	19X2
Счетоводна печалба	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Местна данъчна ставка 30 %	750	900
Данъчен ефект от разходи, непризнати за данъчни цели	60	30
Ефект от по-ниските данъчни ставки в държава Б	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Данъчен разход	<u>760</u>	<u>780</u>

Пример, илюстриращ равнение, извършено чрез обобщаване на ставките за всяко отделно законодателство. Според този метод ефектът от разликите между местните отчитащи се предприятия и данъчни ставки и местните ставки според други законодателства не се представя като отделна позиция при равнението. Може да бъде необходимо дадено предприятие да обясни ефекта от значителни промени или в данъчните ставки, или в смесените печалби, реализирани под различни юрисдикции, с цел да обясни промените в данъчните ставки, които е приложило, както това се изисква в параграф 81, буква г).

Счетоводна печалба	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Местни данъчни ставки, приложими в държавата, в която е реализирана печалбата	750	750
Данъчен ефект от разходи, непризнати за данъчни цели	<u>60</u>	<u>30</u>
Данъчен разход	<u>760</u>	<u>780</u>



## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

89. *Настоящият международен счетоводен стандарт влиза в сила за финансови отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 януари 1998 г., с изключение на уточненията в параграф 91. Ако едно предприятие прилага този стандарт за финансови отчети за периоди с начало преди 1 януари 1998 г., предприятието следва да оповести, че е приложило стандарта вместо IAS 12, „Отчитане на данъците върху печалбата“, одобрен през 1979 г.*
90. Настоящият стандарт замества IAS 12, „Отчитане на данъците върху печалбата“, одобрен през 1979 г.
91. *Параграфи 52А, 52Б, 65А, 81, буква и), параграфи 82А, 87А, 87Б, 87В и промените в заличаването на параграфи 3 и 50 влизат в сила за годишни финансови отчети <sup>(1)</sup>, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г. Препоръчва се по-ранно прилагане. Ако по-ранното прилагане има отражение върху финансовите отчети, предприятието следва да оповести този факт.*

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 14

(ПРЕРАБОТЕН 1997 г.)

## Отчитане по сектори

Настоящият преработен международен счетоводен стандарт заменя IAS 14, „Отчитане на финансовата информация по сектори“, който беше одобрен от съвета в преформатирана версия през 1994 г. Преработеният стандарт влезе в сила за финансовите отчети за периодите, започващи на и след 1 юли 1998 г.

Параграфи 116 и 117 от IAS 36, „Обезценка на активи“, установиха определени изисквания за оповестяване при отчитане на загубите от обезценка по сектори.

## ВЪВЕДЕНИЕ

Настоящият стандарт („IAS 14 (преработен)“) заменя IAS 14, „Отчитане на финансовата информация по сектори“ („първоначалния IAS 14“). IAS 14 (преработен) е в сила за счетоводните периоди, започващи на или след 1 юли 1998 г. Главните промени от първоначалния IAS 14 са следните:

1. Първоначалният IAS 14 се прилагаше за предприятия, чиито ценни книжа се търгуват публично, и други икономически значими предприятия. IAS 14 (преработен) се прилага за предприятия, чиито капиталови ценни книжа или дългови ценни книжа се търгуват публично, включително предприятията в процес на емитиране на капиталови ценни книжа или дългови ценни книжа на пазара на публичните ценни книжа, но не за други икономически значими предприятия.
2. Първоначалният IAS 14 изискваше информацията да бъде отчитана по отраслови и географски сектори. Той даваше само основно указание за идентифициране на отрасловите и географските сектори. Този стандарт предполагаше, че вътрешната организационна структура може да бъде база за определяне на секторите, подлежащи на отчитане, или отчитането по сектори може да изисква преобразуване на информацията. IAS 14 (преработен) изисква информацията да бъде отчитана по бизнес сектори и географски сектори. Той дава по-подробно указание от първоначалния IAS 14 за идентифициране на бизнес секторите и географските сектори. Изисква предприятието да разгледа вътрешната си организационна структура и вътрешната си система на отчитане за целите на идентифициране на тези сектори. Ако вътрешните сектори не са базирани нито върху групи свързани продукти и услуги, нито върху географските области, IAS 14 (преработен) изисква предприятието да разгледа следващото по-

<sup>(1)</sup> Параграф 91 се отнася за „годишните финансови отчети“, които са представени на по-ясен език при написването на датите на влизане в сила, приети през 1998 г. Параграф 89 се отнася за „финансови отчети“.

## ▼B

ниско ниво на вътрешно секторно разпределение, за да идентифицира секторите, подлежащи на отчитане.

3. Първоначалният IAS 14 изискваше едно и също количество информация да бъде отчитана и по отрасли, и по географски сектори. IAS 14 (преработен) постановява, че една база за разпределение е основна и другата е второстепенна със значително по-малко информация, изисквана за оповестяване, по отношение на второстепенните сектори.
4. Първоначалният IAS 14 не разглеждаше въпроса дали секторната информация трябва да бъде изготвена, като се използват счетоводните политики, приети за консолидираните финансови отчети или финансовите отчети на предприятието. IAS 14 (преработен) изисква да бъдат следвани същите счетоводни политики.
5. Първоначалният IAS 14 беше позволил различия в дефиницията на секторния резултат сред предприятията. IAS 14 (преработен) дава по-подробно указание от първоначалния IAS 14, що се отнася до специфични позиции на приходите и разходите, които следва да бъдат включени в или изключени от секторните приходи и секторните разходи. Съответно IAS 14 (преработен) предоставя стандартизирана мярка на секторния резултат, но само до степеня, до която позициите на приходите и оперативните разходи могат да бъдат пряко приписвани или разумно отнесени към секторите.
6. IAS 14 (преработен) изисква „симетрия“ във включването на позициите в секторния резултат и секторните активи. Ако например секторният резултат отразява амортизационни разходи, то амортизиращият актив трябва да бъде включен в секторните активи. Първоначалният IAS 14 не разглеждаше този въпрос.
7. Първоначалният IAS не се произнасяше дали секторите, считани за прекалено малки за отделно отчитане, биха могли да бъдат комбинирани с други сектори или изключени от всички сектори, подлежащи на отчитане. IAS 14 (преработен) предвижда, че малки вътрешно отчитани сектори, които не се изисква да бъдат отчитани отделно, могат да бъдат комбинирани едни с други, ако имат значителен брой от факторите, които определят един бизнес сектор или географски сектор, или те могат да бъдат комбинирани с подобен значителен сектор, за който информацията се отчита вътрешно, ако определени условия са налице.
8. Първоначалният IAS 14 не се произнасяше дали географските сектори следва да бъдат основани върху това къде се намират активите на предприятието (произхода на неговите продажби), или върху това къде се намират неговите клиенти (местоназначението на неговите продажби). IAS 14 (преработен) поставя изискването, че каквато и да е базата на географските сектори на предприятието, отделни позиции от информация трябва да бъдат представени на друга основа, ако е съществено различна.
9. Първоначалният IAS 14 изискваше представянето на четири главни позиции за информация и за бизнес секторите, и за географските сектори:
  - а) продажби или други оперативни приходи с разграничаване на приходите, получавани от клиенти извън предприятието, и приходи, произлизащи от други сектори;
  - б) секторен резултат;
  - в) принадлежащите на сектора активи и
  - г) основата на междусекторното ценообразуване.

За основна база на секторното отчитане на предприятието (бизнес сектори или географски сектори) IAS 14 (преработен) изисква същите тези четири позиции за информация плюс:

  - а) секторни пасиви;
  - б) разходите за имущество, заводи и оборудване и нематериални активи, придобити през периода;
  - в) разходите за амортизации;

▼ B

- г) непарични разходи, различни от амортизационните;
- д) дяла на предприятието в нетната печалба или загуба на асоциирано предприятие, съвместно предприятие или друга инвестиция, отчетена по метода на собствения капитал, ако по същество всички операции на асоциираното предприятие са в рамките само на този сектор; и размерът на свързаната инвестиция.

Като второстепенна база за секторно отчитане IAS 14 (преработен) допуска изискването на първоначалния IAS 14 за секторния резултат и го замества с разходите за имущество, заводи и оборудване и нематериални активи, придобити през периода.

10. Първоначалният IAS 14 не казваше дали секторната информация за предходния период, представена за сравнителни цели, следва да бъде преизчислявана за съществени промени в секторната счетоводна политика. IAS 14 (преработен) изисква такова преизчисление, освен ако това е практически невъзможно.
11. IAS 14 (преработен) изисква, в случай че общата сума на приходите от външни клиенти за всички сектори, подлежащи на отчитане, комбинирани заедно, е по-малка от 75 % от общата сума на приходите на предприятието, да бъдат идентифицирани допълнителни сектори, подлежащи на отчитане, докато се достигне нивото на 75 %.
12. Първоначалният IAS 14 позволяваше при секторната информация да бъде използван различен метод на ценообразуване на междусекторните трансфери от този, който е използван за определяне цената на трансферите. IAS 14 (преработен) изисква междусекторните трансфери да бъдат оценявани на базата, която предприятието е използвало, за да формира цената на трансферите.
13. IAS 14 (преработен) изисква оповестяване на прихода за който и да е сектор, считан за неподлежащ на отчитане, тъй като преобладаващата част от прихода възниква от продажби на други сектори, ако приходът на този сектор от продажби на външни клиенти е 10 % или повече от общия приход на предприятието. Първоначалният IAS 14 нямаше такова подобно изискване.

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—7
Дефиниции	8—25
Дефиниции от други международни счетоводни стандарти	8
Дефиниции от други бизнес сектори и географски сектори	9—15
Дефиниции на секторен приход, разход, резултат, активи и пасиви	16—25
Идентифициране на секторите, подлежащи на отчитане	26—43
Основни и второстепенни формати за отчитане по сектори	26—30
Бизнес и географски сектори	31—33
Подлежащи на отчитане сектори	34—43
Секторни счетоводни политики	44—48
Оповестяване	49—83
Основен отчетен формат	50—67
Второстепенна секторна информация	68—72
Илюстративни секторни оповестявания	73
Други въпроси на оповестяването	74—83
Дата на влизане в сила	84

## ▼ B

Стандартите, които са с удебелен курсив, следва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на „Предговор към международните счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

### ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да установи принципите за отчитане на финансовата информация по сектори относно различните видове продукти и услуги, които предприятието произвежда, и различните географски области, в които то функционира, за да помогне потребителите на финансови отчети:

- а) по-добре да разберат дейността на предприятието в изминалия период;
- б) по-добре да оценят рисковете и възвръщаемостта, и
- в) да направят по-основателни преценки за предприятието като цяло.

Много предприятия предоставят групи от продукти и услуги или функционират в различни географски области, които са предмет на различаващи се норми на рентабилност, възможности за растеж, бъдещи перспективи и рискове. Информацията за различните видове продукти и услуги на предприятието и неговите дейности в различни географски области — често наричана секторна информация — е свързана с оценяването на рисковете и възвръщаемостта на диверсифицирано или многонационално предприятие, но може да бъде невъзможно тя да се установи от обобщените данни. Следователно секторната информация е широко призната като необходима, за да се посрещнат изискванията на потребителите на финансовите отчети.

### ОБХВАТ

1. ***Настоящият стандарт следва да се прилага в пълния комплект на публикуваните финансови отчети, които са съобразени с IAS.***
2. Пълният комплект от финансови отчети включва баланс, отчет за доходите, отчет за паричните потоци, отчет за промените в собствения капитал и бележки, така както са дадени в IAS 1, „Представяне на финансови отчети“.
3. ***Настоящият стандарт следва да бъде прилаган от предприятия, чиито капиталови ценни книжа или дългови ценни книжа се търгуват публично, и от предприятия, които са в процес на емитиране на капиталови ценни книжа или дългови ценни книжа на пазарите на публични ценни книжа.***
4. Ако дадено предприятие, чиито ценни книжа не се търгуват публично, подготви финансови отчети, които са съобразени с IAS, то това предприятие се насърчава да оповести доброволно финансова информация по сектори.
5. ***Ако предприятие, чиито ценни книжа не се търгуват публично, избере да оповести доброволно секторна информация във финансови отчети, които са съобразени с IAS, то това предприятие следва да приложи напълно изискванията на настоящия стандарт.***
6. ***Ако отделен финансов отчет съдържа както консолидирани финансови отчети на дадено предприятие, чиито ценни книжа се търгуват публично, така и самостоятелните финансови отчети на предприятието майка или едно или повече дъщерни дружества, секторната информация трябва да бъде представена само на базата на консолидираните финансови отчети. Ако самото дъщерно дружество е предприятие, чиито ценни книжа се търгуват публично, то ще представи секторната информация в негов собствен отделен финансов отчет.***
7. ***По същия начин, ако отделен финансов отчет съдържа както финансови отчети на дадено предприятие, чиито ценни книжа се търгуват публично, така и отделните самостоятелни асоциирано или смесено предприятие, в което предприятието има финансов интерес, секторната информация трябва да бъде представена само на базата на финансовите отчети на***



▼ B

*предприятието. Ако определено по метода на собствения капитал асоциирано или смесено предприятие е самото то предприятие, чиито ценни книжа се търгуват публично, то следва да представи секторната информация в неговия собствен финансов отчет.*

## ДЕФИНИЦИИ

*Дефиниции от другите IAS*

8. *В настоящия стандарт следните термини се използват със значенията, установени в IAS 7, „Отчети за паричните потоци“; IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, и IAS 18, „Приходи“:*

*Оперативни дейности са основните, създаващи приходи дейности на предприятието и други дейности, които не са инвестиционни или финансови дейности.*

*Счетоводни политики са точно определени принципи, бази, установени правила и практики, които са възприети от предприятието при изготвянето и представянето на финансовите отчети.*

*Приход е брутният входящ поток от икономически изгоди през периода, възникващи в хода на обичайните дейности на предприятието, когато тези входящи потоци водят до увеличаване на собствения капитал, различни от увеличенията, свързани с вноските на участниците в капитала.*

*Определения на бизнес сектор и географски сектор*

9. *Термините бизнес сектор и географски сектор се използват в настоящия стандарт със следните значения:*

*Бизнес сектор е разграничим компонент на дадено предприятие, който е ангажиран в предоставянето на индивидуален продукт или услуга или група свързани продукти или услуги и е предмет на рискове и възвръщаемост, които са различни от тези на други бизнес сектори. Факторите, които следва да бъдат взети под внимание при определяне дали продуктите и услугите са свързани, включват:*

- a) *естеството на продуктите или услугите;*
- b) *естеството на производствените процеси;*
- в) *вида или класа на клиентите на продуктите или услугите;*
- г) *методите, използвани за да се разпространяват продуктите или предоставят услугите, и*
- д) *ако е приложимо, естеството на регулаторната среда, например банкови, застрахователни или обществени услуги.*

*Географски сектор е разграничим компонент на дадено предприятие, който е ангажиран в предоставянето на продукти или услуги в рамките на отделна икономическа среда и който е предмет на рискове и възвръщаемост, които са различни от тези на компонентите, функциониращи в други икономически среди. Факторите, които следва да бъдат взети предвид при идентифицирането на географски сектор, включват:*

- a) *сходство на икономическите и политическите условия;*
- б) *връзките между дейностите в различни географски области;*
- в) *сходство на операциите;*
- г) *специфични рискове, свързани с дейността в дадена област;*
- д) *режим на контрола върху валутната обмяна;*
- е) *прилежащите валутни рискове.*

*Сектор за отчитане е бизнес сектор или географски сектор, който е идентифициран на базата на посочените дефиниции, за който се изисква да бъде оповестена секторна информация посредством настоящия стандарт.*

## ▼B

10. Факторите в параграф 9 за идентифициране на бизнес и географските сектори не са подредени в специален ред.
11. Отделният бизнес сектор не включва продукти и услуги със съществено различаващи се рискове и възвръщаемост. Доколкото може да има различия по отношение на един или няколко фактора в дефиницията на бизнес сектора, продуктите и услугите, включени в един бизнес сектор, се очаква да бъдат подобни по отношение на повечето фактори.
12. По същия начин географският сектор не включва операции в икономически среди със съществено различаващи се рискове и възвръщаемост. Географският сектор може да бъде отделна страна, група от две или повече страни или регион вътре в една страна.
13. Преобладаващите източници на рискове влияят на това как повечето предприятия са организирани и ръководени. Следователно параграф 27 от настоящия стандарт предвижда, че организационната структура и системата на вътрешни финансови отчети на дадено предприятие е базата за идентифициране на секторите. Рисковете и възвръщаемостта на предприятието се повлияват както от географското местоположение на неговите операции (къде се произвеждат продуктите му или къде са разположени дейностите му по предоставяне на услуги), така и от местоположението на неговите пазари (къде се продават неговите продукти и се оказват услугите). Дефиницията позволява географският сектор да бъде основан на едно от двете:
  - а) местоположение на производството на предприятието или материалната база за оказване на услуги и други активи, или
  - б) местоположение на неговите пазари и клиенти.
14. Организационната структура за вътрешни отчети на дадено предприятие обикновено ще предостави доказателство дали преобладаващият източник на географски рискове е резултат от местоположението на неговите активи (произхода на продажбите му) или от местоположението на неговите клиенти (местоназначението на продажбите му). Следователно предприятието разглежда тази структура, за да определи дали неговите географски сектори трябва да бъдат основани върху местоположението на неговите активи или върху местоположението на неговите клиенти.
15. Определянето на състава на бизнес или географския сектор в някаква степен включва субективна преценка. При извършването на тази преценка ръководството на предприятието взема предвид целта на отчитането на финансовата информация от сектора така, както е изложена в настоящия стандарт, и качествените характеристики на финансовите отчети така, както са идентифицирани в Общите положения на IASC относно изготвяне и представяне на счетоводни отчети. Тези качествени характеристики включват уместност, надеждност и сравнимост в течение на времето на финансовата информация, която е отчитана относно различните групи продукти и услуги на предприятието и относно неговите операции в отделни географски области, и необходимостта на тази информация за оценка на рисковете и възвръщаемостта на предприятието като цяло.

*Дефиниции на секторен приход, разход, резултат, активи и пасиви*

16. *Следните допълнителни термини се използват в настоящия стандарт със следните уточнени значения:*

*Секторен приход е приход, отчетен в отчета за доходите на предприятието, който може пряко да се припише на сектора, и съответната част от прихода на предприятието, която може да бъде отнесена на разумна основа към сектора, независимо дали е от продажби на външни клиенти или от сделки с други сектори на същото предприятие. Секторният приход не включва:*

  - а) *извънредните позиции;*
  - б) *приходи от лихви или дивиденди, включително лихви от предоставени аванси или кредити към други сектори, освен ако секторните операции са основно от финансово естество, или*

▼ B

- в) приходи от продажби на инвестиции или приходи от погасяване на дългове, освен ако секторните операции са основно от финансово естество.

*Секторният приход включва дела на предприятието в печалбите или загубите на асоциираните предприятия, смесените предприятия или други инвестиции, отчетени по метода на собствения капитал, само ако тези позиции са включени в консолидирания или общия приход на предприятието.*

*Секторният приход включва дела на съдружника в прихода на съвместно контролирано предприятие, който е отчетен чрез пропорционално консолидиране в съответствие с IAS 31, „Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия“.*

*Секторен разход е разход, произтичащ от оперативните дейности на даден сектор, който може пряко да се припише на сектора, и съответната част от един разход, която може да бъде отнесена на разумна основа към сектора, включително разходи, свързани с продажби на външни клиенти, и разходи, свързани със сделки с други сектори на същото предприятие. Секторният разход не включва:*

- а) извънредните позиции;
- б) лихви, включително лихви, възникнали по аванси или кредити от други сектори, освен ако секторните операции са основно от финансово естество;
- в) загуби от продажби на инвестиции или загуби от погасяване на дългове, освен ако секторните операции са основно от финансово естество;
- г) дяла на предприятието в загубите на асоциирани предприятия, смесени предприятия или други инвестиции, отчетени съгласно метода на чистата стойност на капитала;
- д) разходи за данъци върху дохода;
- е) общите административни разходи, разходите на централно управление и други разходи, които възникват на ниво предприятие и са свързани с предприятието като цяло. Въпреки това понякога се понасят разходи на ниво предприятие от името на някой сектор. Такива разходи са секторни разходи, ако те се свързват с оперативните дейности на сектора и могат пряко да бъдат приписани или отнесени към сектора на разумна основа.

*Секторният разход включва дела на съдружника в разходите на съвместно контролирано предприятие, който е отчетен чрез метода на пропорционалната консолидация в съответствие с IAS 31.*

*За секторни операции, които са основно от финансов характер, приходите и разходите от и за лихви могат да бъдат отчетени като отделна нетна сума за целите на секторното отчитане само ако тези позиции са изведени като нетни в консолидиранияте или самостоятелните отчети на предприятието.*

*Секторен резултат е секторният приход минус секторният разход. Секторният резултат се определя преди каквито и да било преизчисления за малцинственото участие.*

*Секторни активи са тези оперативни активи, които се използват от сектора в неговите оперативни дейности и които или пряко се приписват на сектора, или могат да се отнесат към сектора на разумна основа.*

*Ако даден секторен резултат на даден сектор включва приход от лихви или дивиденди, неговите секторни активи включват съответните вземания, заеми, инвестиции или други генериращи доход активи.*

*Секторните активи не включват активи за данъци върху дохода.*

▼ B

*Секторните активи включват инвестиции, отчетени съгласно метода на собствения капитал, само ако печалбата или загубата от такива инвестиции е включена в секторния приход. Секторните активи включват дела на съдружника в оперативните активи на съвместно контролирано предприятие, който е отчетен чрез метода на пропорционална консолидация в съответствие с IAS 31.*

*Секторните активи се определят след изваждане на съответните приспадания, които са отчетени като преки намаления в баланса на предприятието.*

*Секторни пасиви са тези оперативни пасиви, които произхождат от оперативната дейност на сектора и които или пряко се приписват на сектора, или могат да се отнесат към сектора на разумна основа.*

*Ако секторният резултат на един сектор включва разходи за лихви, неговите секторни пасиви включват съответните пасиви за начислените лихви.*

*Секторните пасиви включват дела на съдружника в пасивите на съвместно контролирано предприятие, който е отчетен чрез метода на пропорционалната консолидация в съответствие с IAS 31.*

*Секторните пасиви не включват пасиви за данъци върху дохода.*

*Секторни счетоводни политики са счетоводните политики, възприети за изготвяне и представяне на финансовите отчети на консолидирана група или предприятие, както и онези счетоводни политики, които са специфично свързани със секторното отчитане.*

17. Дефинициите на секторен приход, секторен разход, секторни активи и секторни пасиви включват сумите от такива позиции, които се приписват пряко на сектора, и сумите на такива позиции, които могат да бъдат отнесени към сектора на разумна основа. Предприятието разглежда своята вътрешна система на финансово отчитане като отправна точка за идентифициране на онези позиции, които могат пряко да бъдат приписани или разумно отнесени към секторите. Т.е. налице е презумпцията, че сумите, които са били идентифицирани със секторите за целите на вътрешното финансово отчитане, могат пряко да се припишат или разумно да се отнесат към секторите за целите на оценката на секторния приход, секторния разход, секторните активи и секторните пасиви от секторите, подлежащи на отчитане.
18. Въпреки това в някои случаи приход, разход, актив или пасив може да са били отнесени към сектори за целите на вътрешното финансово отчитане на основа, която се разбира от ръководството на предприятието, но би могла да бъде счетена за субективна, спорна или трудна за разбиране от външните потребители на финансовите отчети. Такова отнасяне не би представлявало разумна основа съгласно дефинициите на секторен приход, секторен разход, секторни активи и секторни пасиви в стандарт. Обратно, предприятие може да избере да не разпределя някоя позиция от прихода, разхода, актива или пасива за целите на вътрешното финансово отчитане, дори въпреки това, че съществува разумна основа за такова разпределение. Такава позиция се разпределя съгласно дефинициите на секторен приход, секторен разход, секторни активи и секторни пасиви в настоящия стандарт.
19. Примери на секторни активи включват текущите активи, които се използват в оперативните дейности на сектора, имуществото, заводите и оборудването, които са предмет на финансов лизинг (IAS 17, „Лизинг“), и нематериалните активи. Ако отделна позиция на амортизацията е включена в секторния разход, тогава съответният актив също се включва в секторните активи. Секторните активи не включват активи, използвани за общи цели за предприятието или централното управление. Секторните активи включват оперативните активи, едновременно използвани от два или повече сектори, ако съществува разумна основа за отнасяне (разпределяне). Секторните активи включват положителната репутация, която може пряко да се припише на сектора, или която може да

## ▼B

- бъде отнесена към сектора на разумна основа, а секторният разход включва съответната амортизация на положителната репутация.
20. Примерите на секторни пасиви включват търговски и други задължения, начислени задължения, аванси от клиенти, провизии за продуктови гаранции и други рекламации, свързани с предоставянето на стоки и услуги. Секторните пасиви не включват получените заеми, пасивите, свързани с активи, които са предмет на финансов лизинг (IAS 17), и други пасиви, които са понесени за финансови, а не за оперативни цели. Ако разход за лихви е включен в секторния резултат, свързаният лихвен пасив се включва в секторните пасиви. Пасивите на сектори, чиито операции не са основно от финансово естество, не включват получените заеми и подобните пасиви, понеже секторният резултат представя една оперативна, а не финансова нетна печалба или загуба. Освен това, тъй като дългът често се поражда на нивото на централното управление на основата на цялото предприятие, то често е невъзможно лихвеният пасив пряко да се припише или разумно отнесе към сектора.
  21. Оценяването на секторните активи и пасиви включва преобразуванията на предишните балансови стойности на идентифицируемите секторни активи и пасиви на компания, придобита в бизнес комбинация, която е отчетена като покупка, дори ако тези преобразувания са направени само с цел изготвяне на консолидирани финансови отчети и не са записани нито в отделните финансови отчети на предприятието майка, нито на дъщерното дружество. По същия начин, ако имущество, заводи и оборудване са били преоценени след придобиването в съответствие с алтернативното счетоводно третиране, разрешено от IAS 16, то измерванията на секторните активи отразяват тези преоценки.
  22. Някои насоки относно разпределянето на разходите могат да бъдат намерени в други международни счетоводни стандарти. Например параграфи 8—16 от IAS 2, „Материални запаси“, предоставят насоки за приписване и отнасяне на разходи към стокowo-материалните запаси и параграфи 16—21 от IAS 11, „Договори за строителство“, дават указание за приписване и отнасяне на разходи към договорите. Това указание може да бъде полезно при приписване и отнасяне на разходи към сектори.
  23. IAS 7, „Отчети за паричните потоци“, дава указание по отношение на това дали банковите овърдрафти следва да се включат като компонент на парите в брой или следва да бъдат отчетени като получени заеми.
  24. Секторният приход, секторният разход, секторните активи и секторните пасиви се определят, преди вътрешногруповите салда и вътрешногруповите сделки да са елиминирани като част от процеса на консолидация, освен до степента, до която такива вътрешногрупови салда и сделки са между предприятия от групата в един отделен сектор.
  25. Докато счетоводните политики, използвани при изготвянето и представянето на счетоводните отчети на предприятието като цяло, са също така и фундаменталните секторни счетоводни политики, то секторните счетоводни политики включват в допълнение политики, които специфично се отнасят към отчитането по сектори, като например идентифициране на секторите, метода на ценообразуване на междусекторните трансфери и основата за разпределяне на приходите и разходите по секторите.

## ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА СЕКТОРИТЕ, ПОДЛЕЖАЩИ НА ОТЧИТАНЕ

*Основни и второстепенни формати за отчитане по сектори*

26. ***Преобладаващият източник и естеството на рисковете и възвръщаемостта на предприятието трябва да определят дали основният формат за отчитане на сектора ще бъде бизнес секторите или географските сектори. Ако рисковете и нормите на възвръщаемост на предприятието се повлияват преобладаващо от разликите в продуктите и услугите, които то произвежда, неговият основен формат за отчитане на секторна информация трябва да бъдат бизнес секторите с второстепенна географски отчитана информация. По същия начин, ако рисковете и нормите на възвръщаемост на пред-***

## ▼ B

*приятното се повлияват преобладаващо от факта, че оперира в различни страни или други географски области, неговият основен формат за отчитане на секторна информация следва да бъдат географските сектори с второстепенна информация, отчитана за групите от свързани продукти и услуги.*

27. *Вътрешната организационна и управленска структура на дадено предприятие и неговата система на вътрешно финансово отчитане пред съвета на директорите и главния изпълнителен директор следва обикновено да бъде основата за идентифициране на преобладаващия източник и естеството на рисковете и различаващите се норми на възвръщаемост, с които се среща предприятието, и следователно за определяне на това кой формат е основен и кой - второстепенен, освен в случаите, предвидени в букви а) и б):*
- а) *ако рисковете и нормите на възвръщаемост на предприятието са силно повлияни както от различията в продуктите и услугите, които то предоставя, така и от различията в географските области, в които то оперира като доказано чрез „матричния подход“ към управлението на компанията и към вътрешното отчитане пред съвета на директорите и главния изпълнителен директор, то предприятието трябва да използва бизнес секторите като основен формат за секторно отчитане и географските сектори като второстепенен формат за отчитане, и*
- б) *ако вътрешната организационна и управленска структура на дадено предприятие и неговата система на вътрешно финансово отчитане пред съвета на директорите и главния изпълнителен директор не са основани нито върху индивидуалните продукти и услуги или пък групи от свързани продукти/услуги, нито върху географията, то директорите и управлението на компанията следва да определят дали рисковете и възвръщаемостта на предприятието са свързани повече с продуктите и услугите или повече с географските области, в които оперира, и като следствие следва да изберат или бизнес секторите, или географските сектори като основен формат за секторно отчитане на предприятието, а другия като второстепенен формат за отчитане.*
28. За повечето предприятия преобладаващият източник на рискове и възвръщаемост определя това как предприятието е организирано и управлявано. Вътрешната организационна и управленска структура на дадено предприятие и неговата система на вътрешно финансово отчитане обикновено дава най-доброто доказателство за преобладаващия източник на рискове и възвръщаемост на предприятието за целите на неговото секторно отчитане. Следователно с изключение на редки обстоятелства, предприятието ще отчита секторната информация в неговите финансови отчети на същата база, на която то я отчита вътрешно пред висшето ръководство. Неговият преобладаващ източник на рискове и възвръщаемост става негов основен формат за секторно отчитане. Неговият второстепенен източник на рискове и възвръщаемост става негов второстепенен формат за секторно отчитане.
29. „Матричното представяне“ — и на бизнес секторите, и на географските сектори като основни формати за секторно отчитане с пълни секторни оповестявания върху всяка база — често ще предостави полезна информация, ако рисковете и нормите на възвръщаемост на предприятието са силно повлияни както от различията в продуктите и услугите, които то произвежда, така и от различията в географските области, в които то оперира. Този стандарт не изисква, но и не забранява „матричното представяне“.
30. В някои случаи организацията и вътрешното отчитане на предприятието може да са се развили по линии, които не са свързани нито с разликите във видовете продукти и услуги, които те произвеждат, нито с географските области, в които оперират. Например вътрешното отчитане може да бъде организирано единствено от юридически лица, което има за резултат вътрешни сектори, състоящи се от групи несвързани продукти и услуги. В тези необичайни случаи вътрешно отчитаната секторна информация няма да изпълни целта на този стандарт. Съответно параграф 27, буква б)

## ▼B

изисква директорите и ръководството на предприятието да определят дали рисковете и възвръщаемостта на предприятието са повече продуктово зависими или географски зависими и да изберат или бизнес секторите, или географските сектори като основна база на предприятието за секторно отчитане. Целта е да се постигне разумна степен на сравнимост с другите предприятия, да се повиши разбираемостта на получената в резултат информация и да се отговори на изразените потребности на инвеститори, кредитори и други за информация относно рисковете и възвръщаемостта, свързани с продукти/услуги и географски свързани.

*Бизнес и географски сектори*

31. *Бизнес и географски сектори на дадено предприятие за целите на външното отчитане следва да бъдат онези организационни единици, информацията за които се отчита пред съвета на директорите и главния изпълнителен директор с цел оценяване на представянето на единицата в изминалия период и вземане на решения относно бъдещото разпределение на ресурси, освен в случаите, предвидени в параграф 32.*
32. *Ако вътрешната организационна и управленска структура на дадено предприятие и неговата система на вътрешно финансово отчитане пред съвета на директорите и главния изпълнителен директор не са основани нито върху индивидуални продукти и услуги или пък групи от свързани продукти/услуги, нито върху географията, параграф 27, буква б) изисква директорите и ръководството на предприятието да следва да избират или бизнес секторите, или географските сектори като основен формат за секторно отчитане на предприятието, базиран върху техните оценки за това кое отразява основния източник на рисковете и възвръщаемостта на предприятието, а другия като негов второстепенен формат за отчитане. В този случай директорите и ръководството на предприятието следва да определят неговите бизнес сектори и географски сектори за целите на външното отчитане, като се основават на факторите в дефинициите в параграф 9 от настоящия стандарт, а не на базата на системата на предприятието за вътрешно финансово отчитане пред съвета на директорите и главния изпълнителен директор, в съответствие със следното:*
- а) ако един или повече от секторите, отчитани вътрешно пред директорите и ръководството, е бизнес сектор или географски сектор, основан на факторите в дефинициите в параграф 9, обаче останалите не са, буква б) следва да се приложи само към онези вътрешни сектори, които не отговарят на дефинициите на параграф 9 (т. е. вътрешен сектор, който отговаря на дефиницията, не трябва понататък да бъде разделян);*
  - б) за онези сектори, отчитани вътрешно пред директорите и ръководството, които не удовлетворяват дефинициите в параграф 9, ръководството на предприятието следва да разгледа следващото по-ниско ниво на вътрешно секторно разделяне, което отчита информация по линии на продукти и услуги или по географски линии, както е уместно съгласно дефинициите на параграф 9, и*
  - в) ако такъв вътрешно отчитан сектор от по-ниско ниво отговаря на дефиницията на бизнес сектор или географски сектор, основан на факторите в параграф 9, към този сектор следва да бъде приложен критерият от параграфи 34 и 35 за идентифициране на подлежащите на отчитане сектори.*
33. Съгласно настоящия стандарт повечето предприятия ще определят техните бизнес и географски сектори като организационни единици, информацията за които се отчита пред съвета на директорите (особено пред членовете на надзорния съвет, ако има такъв) и пред главния изпълнителен директор (висшето лице за вземане на оперативни решения, което в някои случаи може да бъде група от няколко души), с цел оценяване на представянето на всяка единица в изминалия период и вземане на решения за бъдещите разпределения на ресурси. И дори ако предприятието трябва да приложи параграф 32, защото неговите вътрешни сектори не са по

## ▼B

продуктови линии/линии на услуги или географски линии, то ще разгледа следващото по-ниско ниво на вътрешно секторно разделяне, което отчита информация по линии на продукти и услуги или географски линии, а не да изгражда сектори единствено за целите на външното отчитане. Този подход за разглеждане на организационната и управленската структура на предприятието и системата му за вътрешно отчитане, за да се идентифицират бизнес и географските сектори на предприятието за целите на външното отчитане, понякога се нарича „управленски подход“, а организационните компоненти, за които информацията се отчита вътрешно, понякога се наричат „оперативни сектори“.

*Подлежащи на отчитане сектори*

34. *Два или повече вътрешно отчитани бизнес или географски сектори, които са съществено подобни, могат да бъдат комбинирани в отделен бизнес сектор или географски сектор. Два или повече бизнес сектори или географски сектори са съществено подобни само ако:*
- показват сходни дългосрочни финансови резултати и*
  - са подобни във всички фактори в съответната дефиниция в параграф 9.*
35. *Бизнес сектор или географски сектор следва да бъде идентифициран като подлежащ на отчитане сектор, ако преобладаващата част от неговия приход е създадена от продажби на външни клиенти и:*
- неговият приход от продажби на външни клиенти и от сделки с други сектори е 10 % или повече от общия приход, външен и вътрешен, от всички сектори, или*
  - неговият секторен резултат, независимо дали печалба или загуба, е 10 % или повече от общия резултат на всички сектори в печалбата или комбинирания резултат на всички сектори в загубата, в тази от двете, която е по-голяма в абсолютна сума, или*
  - неговите активи са 10 % или повече от общите активи на всички сектори.*
36. *Ако един вътрешно отчитан сектор е под всички прагове на значимост в параграф 35:*
- този сектор може да бъде определен като подлежащ на отчитане сектор независимо от неговия размер;*
  - ако не е определен като подлежащ на отчитане сектор, независимо от неговия размер, то този сектор може да бъде комбиниран в един сектор, подлежащ на отделно отчитане, с един или повече подобни вътрешно отчитан/и сектор/и, които също са под всички прагове на значимост в параграф 35 (два или повече бизнес сектори или географски сектори са подобни, ако имат мнозинството от факторите в съответната дефиниция в параграф 9), и*
  - ако този сектор не е отчетен отделно или комбиниран, той трябва да бъде включен като една неразпределена изравняваща позиция.*
37. *Ако общият външен приход, който може да се припише на подлежащите на отчитане сектори, представлява по-малко от 75 % от общия консолидиран приход или прихода на предприятието, допълнителните сектори следва да бъдат идентифицирани като подлежащи на отчитане, дори ако те не надхвърлят праговете от 10 % в параграф 35, докато поне 75 % от общия консолидиран приход или прихода на предприятието се включи в подлежащите на отчитане сектори.*
38. *Десетпроцентовите прагове в настоящия стандарт не са насочени да бъдат указание за определяне значимостта на който и да е аспект на финансовото отчитане, освен за определяне на подлежащите на отчитане бизнес и географски сектори.*
39. *Чрез ограничаване на подлежащите на отчитане сектори до онези, които получават мнозинството от техния приход от продажби на*



## ▼B

външни клиенти, този стандарт не изисква различните етапи на вертикално интегрираните операции да бъдат идентифицирани като отделни бизнес сектори. Въпреки това в някои индустрии текущата практика е дадени вертикално интегрирани дейности да се отчитат като отделни бизнес сектори, дори и те да не генерират значителен приход от външни продажби. Например много международни нефтени компании отчитат техните възходящи дейности (проучване и добиване) и техните възходящи дейности (рафиниране и маркетинг) като отделни бизнес сектори, дори ако повечето или всички от техните възходящи продукти (суровия нефт) се прехвърля вътрешно към дейността по рафиниране.

40. Настоящият стандарт насърчава, но не изисква доброволното отчитане на вертикално интегрираните дейности като отделни сектори с подходящо описание, включително оповестяване на базата на ценообразуване на междусекторните трансфери, както се изисква от параграф 75.
41. *Ако системата за вътрешно отчитане на дадено предприятие третира вертикално интегрираните дейности като отделни сектори и предприятието не избира да ги отчете външно като бизнес сектори, секторът по продажбите следва да бъде комбиниран в сектор/ите по покупките при идентифициране на секторите, подлежащи на външно отчитане, освен ако няма никаква разумна основа да се направи това, в който случай секторът по продажбите трябва да бъде включен като неразпределена изравняваща позиция.*
42. *Сектор, идентифициран като подлежащ на отчитане в един непосредствено предхождащ период, понеже той е удовлетворявал съответните прагове от 10 %, следва да продължи да бъде подлежащ на отчитане сектор за текущия период, въпреки че нито приходът, нито резултатът, нито активите му вече надхвърлят праговете от 10 %, ако ръководството на предприятието преценява, че секторът продължава да е от значение.*
43. *Ако даден сектор е идентифициран като подлежащ на отчитане в текущия период, понеже удовлетворява съответните прагове от 10 %, секторната информация за предходния период, която е представена за сравнителни цели, следва да бъде повторно изложена, за да отрази отскоро подлежащия на отчитане сектор като отделен сектор, дори ако този сектор не е удовлетворявал 10-процентовите прагове в предходния период, освен ако е практически невъзможно да се направи това.*

## СЕКТОРНИ СЧЕТОВОДНИ ПОЛИТИКИ

44. *Секторната информация следва да бъде изготвена в съответствие със счетоводните политики, приети за изготвяне и представяне на финансовите отчети на консолидираните групи или предприятието.*
45. Налице е презумпцията, че счетоводните политики, които директорите и ръководството на предприятието са избрали да използват при изготвяне на техните консолидирани отчети или финансовите отчети за цялото предприятие, са онези, за които директорите и ръководството вярват, че са най-подходящи за целите на външното отчитане. Тъй като целта на секторната информация е да помогне на потребителите на финансовите отчети по-добре да разберат и да направят по-информирани преценки за предприятието като цяло, този стандарт изисква употребата при изготвянето на секторната информация на счетоводните политики, които директорите и ръководството са избрали. Това не означава обаче консолидираните счетоводни политики или тези на предприятието да бъдат прилагани към подлежащите на отчитане сектори като че ли секторите са отделни независими отчитачи се предприятия. Подробна калкулация, извършена при прилагането на отделна счетоводна политика на нивото на цялото предприятие, може да бъде отнесена към секторите, ако има разумна база да се направи така. Пенсионните калкулации например често се правят за предприятието като цяло, но обобщените за предприятието цифри могат

## ▼B

да бъдат разпределени към секторите на базата на информацията за заплатите и демографската информация за секторите.

46. Настоящият стандарт не забранява оповестяването на допълнителна секторна информация, която е изготвена на друга основа, различна от счетоводните политики, приети за консолидираните отчети или финансовите отчети на предприятието, при условие че: а) информацията се отчита вътрешно пред съвета на директорите и главния изпълнителен директор с цел да се вземат решения за разпределяне на ресурси към сектора и оценяване на неговото представяне, и б) базата на оценяване за тази допълнителна информация е ясно описана.
47. *Активите, които се използват съвместно от два или повече сектори, следва да бъдат отнесени към секторите, ако и само ако техните съответни приходи и разходи също така са отнесени към тези сектори.*
48. Начинът, по който позиции на актив, пасив, приход и разход се отнасят към секторите, зависи от такива фактори като естеството на тези позиции, дейностите, ръководени от сектора, и сравнителната автономност на този сектор. Не е възможно или подходящо да се уточнява една-единствена база за отнасяне, която следва да бъде приета от всички предприятия. Нито пък е подходящо да се насилва отнасянето на позиции на актив, пасив, приход и разход на предприятието, които са свързани съвместно с два или повече сектори, ако единствената база за извършване на тези разпределения е спорна или трудна за разбиране. В същото време дефинициите на секторен приход, секторен разход, секторни активи и секторни пасиви са взаимосвързани и направените в резултат разпределения следва да бъдат последователни. Следователно съвместно използваните активи се отнасят към секторите, ако и само ако техните съответни приходи и разходи също са отнесени към тези сектори. Например един актив може да бъде включен в активите на сектора, ако и само ако съответната амортизация е удържана при оценяване на секторния резултат.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

49. Параграфи 50—67 специфицират оповестяванията, изисквани за секторите, подлежащи на отчитане, за основния формат за секторно отчитане на предприятието. Параграфи 68—72 уточняват оповестяванията, изисквани за второстепенния формат за отчитане на предприятието. Предприятията се насърчават да представят всички оповестявания за основен сектор, идентифицирани в параграфи 50—67 за всеки второстепенен сектор, подлежащ на отчитане, въпреки че параграфи 68—72 изискват значително по-малко оповестявания на второстепенна основа. Параграфи 74—83 разглеждат още няколко други въпроси на секторното оповестяване. Допълнение Б към настоящия стандарт илюстрира прилагането на тези стандарти за оповестяване.

*Основен отчетен формат*

50. *Изискванията за оповестяване в параграфи 51—67 следва да се прилагат за всеки подлежащ на отчитане сектор, базиран върху основния отчетен формат на предприятието.*
51. *Дадено предприятието следва да оповести секторния приход за всеки подлежащ на отчитане сектор. Секторният приход от продажби на външни клиенти и секторният приход от сделки с други сектори следва да бъдат отчетени поотделно.*
52. *Дадено предприятие следва да оповести секторния резултат за всеки подлежащ на отчитане сектор.*
53. Ако дадено предприятие може да пресметне секторната нетна печалба или загуба или някаква друга мярка на секторната рентабилност, различна от секторния резултат, без спорни разпределения, отчитането на такива суми се насърчава като допълнение на секторния резултат, подходящо описани. Ако тази мярка е изготвена на друга база, различна от счетоводните политики, приети за консолидираните и тези на предприятието финансови отчети, то предприятието ще включи в неговите финансови отчети ясно описание на основата на това оценяване.

## ▼B

54. Пример за мярка на секторното представяне над секторния резултат по отчета за доходите е брутният приход от продажбите. Примери за мерки на секторното представяне под секторния резултат по отчета за доходите са печалбата или загубата от обичайните дейности (независимо дали преди или след подоходните данъци) и нетната печалба или загуба.
55. *Дадено предприятие следва да оповести общата балансова стойност на секторните активи за всеки подлежащ на отчитане сектор.*
56. *Дадено предприятие следва да оповести секторните пасиви за всеки подлежащ на отчитане сектор.*
57. *Дадено предприятие следва да оповести общата сума на разходите, понесени през периода, за придобиване на секторни активи, които се очаква да бъдат използвани през повече от един период (имущество, заводи и оборудване и нематериални активи) за всеки подлежащ на отчитане сектор. Докато това понякога се обяснява като капиталови нараствания или капитални разходи, оценяването, изисквано от този принцип, следва да бъде на база на начисленото, а не на база платеното.*
58. *Дадено предприятие следва да оповести общата сума на разходите, включени в секторния резултат, за амортизиране на секторните активи за периода за всеки подлежащ на отчитане сектор.*
59. *Дадено предприятие се насърчава, но от него не се изисква да оповести естеството и размера на кои да е позиции от секторния приход и секторния разход, които са от такъв размер, естество или обхват, че тяхното оповестяване е уместно, за да обясни представянето на всеки подлежащ на отчитане сектор за периода.*
60. IAS 8 изисква, че „когато позиции на прихода или разхода в печалбата или загубата от обичайните дейности са от такъв размер, естество или обхват, че тяхното оповестяване е уместно, за да обясни представянето на предприятието за периода, естеството и размерът на такива позиции следва да бъдат оповестени отделно“. IAS 8 предлага редица примери, включително намаляване на стойността на стоково-материалните запаси и имотите, машините, съоръженията и оборудването, провизии за реструктуриране, освобождаване от имущество, заводи и оборудване и дългосрочни инвестиции, преустановяване дейности, уреждане на съдебни процеси и възстановяване на провизии. Параграф 59 не е насочен да промени класификацията на кои да е такива позиции от прихода или разхода от обичайни към извънредни (както е дефинирано в IAS 8) или да промени оценяването на такива позиции. Оповестяването, насърчавано от този параграф, въпреки това наистина променя нивото, на което се оценява значимостта на такива позиции за целите на оповестяването — от нивото на предприятието на нивото на сектора.
61. *Дадено предприятие следва да оповести за всеки отделен подлежащ на отчитане сектор общата сума на значителните непарични разходи, различни от амортизациите, за които се изисква отделно оповестяване съгласно параграф 58, които са били включени в секторния разход и следователно са удържани при изчисляване на секторния резултат.*
62. IAS 7 изисква предприятието да представи отчет за паричния поток, който поотделно да отчете паричните потоци от оперативните, инвестиционните и финансовите дейности. IAS 7 отбелязва, че оповестяването на информацията за паричните потоци за всеки подлежащ на отчитане отрасъл и географски сектор е уместна, за да се разбере финансовото положение, ликвидността и паричните потоци на предприятието като цяло. IAS 7 насърчава оповестяването на такава информация. Настоящият стандарт също насърчава оповестяванията на паричните потоци по сектори, които са насърчавани от IAS 7. Освен това той насърчава оповестяването на значителни непарични приходи, които са включени в секторния приход и следователно са добавени при изчисляване на секторния резултат.
63. *Дадено предприятие, което предоставя насърчаваните от IAS 7 оповестявания на паричните потоци по сектори, не трябва да*

## ▼B

*оповестява и амортизационните разходи съгласно параграф 58 или непаричните разходи съгласно параграф 61.*

64. *Дадено предприятие следва да оповести за всеки подлежащ на отчитане сектор общата сума на дела на предприятието в нетната печалба или загуба на асоциирани, съвместни предприятия или други инвестиции, отчетени при използване на метода на чистата стойност на капитала, ако по същество всички от тези операции на асоциираните предприятия са в рамките на този отделен сектор.*
65. Докато отделната обща сума се оповестява съгласно предходния параграф, то всяко асоциирано предприятие, смесено предприятие или друга инвестиция, отчетена по метода на чистата стойност на капитала, се оценява индивидуално, за да се определи дали неговите операции са по същество всичките в сектора.
66. *Ако общата сума на дела на предприятието в нетната печалба или загуба на асоциираните предприятия, смесените предприятия или други инвестиции, отчетени съгласно метода на чистата стойност на капитала, е оповестен от подлежащия на отчитане сектор, общата сума на инвестициите в тези асоциирани и смесени предприятия също така следва да бъде оповестена от подлежащия на отчитане сектор.*
67. *Дадено предприятие следва да представи изравняване между информацията, оповестена за секторите, подлежащи на отчитане, и общата информация в консолидираните финансови отчети и тези на предприятието. При представяне на изравняването секторният приход следва да бъде изравнен с прихода на предприятието от външни клиенти (включително оповестяване на сумата на прихода на предприятието от външни клиенти, невключен в който и да е секторен приход); секторният резултат следва да бъде изравнен със сравнима мярка на оперативната печалба или загуба, а също и с нетната печалба или загуба; секторните активи следва да бъдат изравнени с активите на предприятието; а секторните пасиви следва да бъдат изравнени с пасивите на предприятието.*

*Второстепенна секторна информация*

68. Параграфи 50—67 определят изискванията за оповестяване, които трябва да бъдат прилагани към всеки сектор, подлежащ на отчитане, основан на основния отчетен формат на предприятието. Параграфи 69—72 определят изискванията за оповестяване, които трябва да бъдат прилагани към всеки подлежащ на отчитане сектор, основан на второстепенния отчетен формат на предприятието, както следва:
- а) ако основният формат на предприятието е бизнес сектори, изискваните оповестявания по второстепенния формат са определени в параграф 69;
- б) ако основният формат на дадено предприятие е географски сектори, основани на местоположението на активите (там, където продуктите на предприятието са произвеждани или са разположени операциите по оказване на услугите), изискваните оповестявания по второстепенния формат са определени в параграфи 70 и 71;
- в) ако основният формат на предприятието е географски сектори, основани на местоположението на неговите клиенти (там, където продуктите са продавани или услугите оказвани), изискваните оповестявания по второстепенния формат са определени в параграфи 70 и 72.
69. *Ако основният формат на дадено предприятие за отчитане на секторна информация е бизнес сектори, то следва също да отчете следната информация:*
- а) *секторният приход от външни клиенти по географска област, основан върху географското местоположение на неговите клиенти, за всеки географски сектор, чийто приход от продажби на външни клиенти е 10 % или повече от общия приход на предприятието от продажби на всички външни клиенти;*

## ▼B

- б) общата балансова стойност на секторните активи по географско местоположение на активите за всеки географски сектор, чиито секторни активи са 10 % или повече от общите активи на всички географски сектори, и
- в) общите разходи, понесени през периода, за придобиване на секторни активи, които се очаква да бъдат използвани през повече от един период (имущество, заводи и оборудване, а също и нематериални активи) по географско местоположение на активите, за всеки географски сектор, чиито секторни активи са 10 процента или повече от общите активи на всички географски сектори.
70. Ако основният формат на дадено предприятие за отчитане на секторна информация е географски сектори (независимо дали е основан върху местоположението на активите или местоположението на клиентите), то следва също да отчете следната секторна информация за всеки бизнес сектор, чийто приход от продажби на външни клиенти е 10 % или повече от общия приход на предприятието от продажби на всички външни клиенти или чиито секторни активи са 10 % или повече от общите активи на всички бизнес сектори:
- а) секторния приход от външни клиенти;
- б) общата балансова стойност на секторните активи, или
- в) общите разходи, понесени през периода, за придобиване на секторни активи, които се очаква да бъдат използвани през повече от един период (имущество, заводи и оборудване, а също и нематериални активи).
71. Ако основният формат на дадено предприятие за отчитане на секторна информация е географски сектори, които са основани на местоположението на активите, и ако местоположението на неговите клиенти е различно от това на активите му, то предприятието следва да отчете също и прихода от продажби на външни клиенти за всеки географски сектор, базиран на клиентите, чийто приход от продажби на външни клиенти е 10 % или повече от общия приход на предприятието от продажбите на всички външни клиенти.
72. Ако основният формат на дадено предприятие за отчитане на секторна информация е географски сектори, които са основани на местоположението на клиентите, и ако активите на предприятието са разположени в различни географски области от неговите клиенти, то предприятието следва също да отчете следната секторна информация за всеки базиран на активите географски сектор, чийто приход от продажби на външни клиенти или чиито секторни активи са 10 % или повече от съответните консолидирани или общи за предприятието суми:
- а) общата балансова стойност на секторните активи по географско местоположение на активите и
- б) общите разходи, понесени през периода, за придобиване на секторни активи, които се очаква да бъдат използвани през повече от един период (имущество, заводи и оборудване, а също и нематериални активи) по местоположение на активите.

*Илюстративни секторни оповестявания*

73. Допълнение Б към настоящия стандарт представя една илюстрация на оповестяванията за основен и второстепенен отчетен формат, който се изисква от настоящия стандарт.

*Други въпроси на оповестяването*

74. Ако бизнес сектор или географски сектор, информацията за който се отчита пред съвета на директорите и главния изпълнителен директор, не е подлежащ на отчитане сектор, понеже получава мнозинството от прихода си от продажби на други сектори, но въпреки това неговият приход от продажби на външни клиенти е 10 % или повече от общия приход на предприятието от продажби на външни клиенти, то предприятие-последва да оповести този факт и сумата на прихода от:

## ▼B

- а) продажби на външни клиенти; б) вътрешните продажби на другите сектори.
75. *При оценяване и отчитане на секторния приход от сделки с други сектори, междусекторните трансфери следва да бъдат измервани на базата, която предприятието действително използва за ценообразуване на тези трансфери. Основата за формиране цената при междусекторните трансфери и каквито и да са промени в това отношение следва да бъдат оповестени във финансовите отчети.*
76. *Промените в счетоводните политики, приети за секторно отчитане, които имат съществен ефект върху секторната информация, следва да бъдат оповестени и секторната информация от предходния период, следва да бъде представена за сравнителни цели, следва да бъде повторно изразена, освен ако е практически невъзможно да се направи това. Такова оповестяване следва да включва описание на естеството на промяната, причините за промяната, факта, че сравнителната информация е била повторно изразена или че това е практически невъзможно да се направи, и финансовия ефект от промяната, ако може разумно да се определи. Ако дадено предприятие промени идентификацията на неговите сектори и не изрази повторно секторната информация за предходния период на новата основа, понеже е практически невъзможно да се направи това, то за целите на сравняването предприятието следва да отчете секторната информация както за старата, така и за новата основа за разделяне в годината, в която променя идентификацията на своите сектори.*
77. Промените в счетоводните политики, приети от предприятието, се третира в IAS 8. IAS 8 изисква да бъдат правени промени в счетоводните политики само ако са изисквани от статута или от орган, който постановява счетоводни стандарти, или ако промяната ще има за резултат по-подходящо представяне на събитията или сделките във финансовите отчети на предприятието.
78. Промените в счетоводните политики, приети на ниво предприятие, които повлияват секторната информация, се третира в съответствие с IAS 8. Освен ако нов IAS уточни нещо противоположно, IAS 8 изисква промяната в счетоводната политика да бъде прилагана ретроспективно и секторната информация от предходен период да бъде повторно изразена, освен ако е практически невъзможно да се направи това (препоръчително третиране) или кумулативните преобразувания, резултат от промяната, да бъдат включени при определяне на нетната печалба или загуба на предприятието за текущия период (допустимо алтернативно третиране). Ако се следва препоръчителното третиране, секторната информация за предходен период ще бъде повторно изразена. Ако се следва алтернативното кумулативното преобразуване, което е включено при определяне на нетната печалба или загуба на предприятието, се включва в секторният резултат, ако то е оперативна позиция, която може да бъде приписана или разумно отнесена към секторите. В последния случай IAS 8 може да изисква отделно оповестяване, ако нейният размер, естество или обхват е такова, че оповестяването е уместно, за да обясни дейността на предприятието за периода.
79. Някои промени в счетоводните политики са специфично свързани със секторното отчитане. Примерите включват промени в идентифицирането на секторите и промени в базата за отнасяне на приходи и разходи към секторите. Такива промени могат да имат значително въздействие върху отчитаната секторна информация, но няма да променят общата финансова информация, отчитана за предприятието. За да се даде възможност на потребителите да разберат промените и да оценят тенденциите, секторната информация за предходния период, която е включена във финансовите отчети за сравнителни цели, се изразява повторно, ако е практически възможно, за да отрази новата счетоводна политика.
80. Параграф 75 поставя изискването, че за целите на секторното отчитане междусекторните трансфери следва да бъдат измервани на основата, която е действително използвана от предприятието за ценообразуване на тези трансфери. Ако дадено предприятие смени метода, който действително използва при ценообразуването на

▼ B

междусекторните трансфери, това не е промяна в счетоводната политика, заради която секторната информация за предходния период следва да бъде повторно изразена съгласно параграф 76. Въпреки това параграф 75 изисква оповестяване на промяната.

81. *Дадено предприятие следва да посочи вида продукти и услуги, включени във всеки отчетан бизнес сектор, и да посочи съставянето на всеки отчетан географски сектор и основен, и второ-степенен, ако не са оповестени по друг начин във финансовите отчети или на друго място във финансовия доклад.*
82. За да се оцени въздействието на въпроси като повишаване на търсенето, промени в цените на входящите ресурси или други фактори на производството и разработване на алтернативни продукти и процеси върху бизнес сектора, е необходимо да се познават дейностите, обхванати от този сектор. По същия начин, за да се оцени въздействието на промените в икономическата и политическата среда върху рисковете и нормите на възвръщаемост на географски сектор, е важно да се познава съставът на този географски сектор.
83. Секторите, отчетани преди, които вече не удовлетворяват количествените прагове, не се отчетат отделно. Те може да не удовлетворяват вече тези прагове, например поради спад в търсенето или промяна в управленската стратегия или защото част от операциите на сектора са били продадени или комбинирани с други сектори. Едно обяснение на причините за това защо един отчетан преди сектор вече не се отчита, може също да бъде полезно при потвърждаване на очакванията по отношение на влошаващите се пазари и промените в стратегиите на предприятието.

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

84. *Настоящият IAS влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи периодите, започващи на или след 1 юли 1998 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако дадено предприятие прилага настоящия стандарт вместо първоначалния IAS 14 за финансови отчети, обхващащи периодите, които започват преди 1 юли 1998 г., то предприятието следва да оповести този факт. Ако финансовите отчети включват сравнителна информация за периодите преди датата на влизане в сила или по-ранно доброволно приемане на настоящия стандарт, се изисква повторно изразяване на секторните данни, включени там, за да се спазят разпоредбите на настоящия стандарт, освен ако това е практически невъзможно да се направи, в който случай предприятието следва да оповести този факт.*

▼ M5

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 16

## Имоти, машини, съоръжения и оборудване

## РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—5
Определения	6
Признаване	7—14
Първоначални разходи	11
Последващи разходи	12—14
Оценяване в момента на признаване	15—28
Елементи на себестойността	16—22
Оценяване на себестойността	23—28
Оценяване след признаване	29—66
Модел на себестойността	30
Модел на преоценената стойност	31—42
Амортизация	43—62

▼ **M5**

Амортизируема сума и амортизационен период	50—59
Метод на амортизация	60—62
Обезценка	63—64
Компенсация за обезценка	65—66
Отписване	67—72
Оповестяване	73—79
Преходни разпоредби	80
Дата на влизане в сила	81
Отмяна на други документи	82—83

Този преработен стандарт заменя МСС 16 (1998 г.) *Имоти, машини, съоръжения и оборудване* и следва да бъде прилаган за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

## ЦЕЛ

- Целта на този стандарт е да определи счетоводното третиране на имотите, машините, съоръженията и оборудването, така че потребителите на финансовите отчети да могат да отграничат информацията за инвестициите на дадено образувание в неговите имоти, машини, съоръжения и оборудване и промените в такива инвестиции. Основните въпроси при осчетоводяването на имотите, машините, съоръженията и оборудването са признаването на активите, определянето на балансовите им стойности и амортизационните отчисления и загубите от преоценка във връзка с тях.

## ОБХВАТ

- Този стандарт трябва да се прилага при отчитането на имоти, машини, съоръжения и оборудване, освен когато друг стандарт изисква или разрешава различно счетоводно третиране.*

▼ **M10**

- Настоящият стандарт не се прилага по отношение на:
  - имоти, съоръжения, машини и оборудване, класифицирани като активи, държани за продажба, в съответствие с IFRS 5 *Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени операции*;
  - биологични активи, отнасящи се до селскостопанска дейност (виж IAS 41 *Земеделие*);
  - признаването и оценяването на активи, свързани с проучването и оценката на минерални активи (виж IFRS 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси*); или
  - права за извършване на минно-геоложки дейности и резерви от минерални ресурси, такива като нефт, природен газ и други подобни невъзобновяеми ресурси.

Независимо от това настоящият стандарт се прилага по отношение на имоти, съоръжения, машини и оборудване, използвани за разработването или поддръжката на активите, описани в букви б) — г).

▼ **M5**

- Други стандарти могат да изискват признаването на дадена статия на имоти, машини, съоръжения и оборудване на базата на подход, различен от този в настоящия стандарт. Например МСС 17 *Лизинги* изисква образуването да оценява признаването на дадена статия на отдадени на лизинг имоти, машини, съоръжения и оборудване на базата на прехвърлянето на рисковете и ползите. В подобни случаи, обаче, от настоящия стандарт се определят други аспекти на счетоводното третиране на тези активи, включително амортизацията.
- Образуването трябва да прилага този стандарт за имоти, които се изграждат или разработват за бъдещо ползване като инвестиционни имоти, но все още не удовлетворяват определението за „инвестиционен имот“ съгласно МСС 40 *Инвестиционни имоти*. След като изграждането или разработването е завършено, имотът става инвестиционен имот и от образуването се изисква да прилага МСС 40. МСС 40 се прилага също и за инвестиционни имоти, които се преобразуват за продължаваща употреба като инвестиционни имоти. Образуването, използващо модела на себестойността за инвестиционни имоти в съответствие с МСС 40, трябва да използва модела на себестойността в този стандарт.



## ▼ M5

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

6. *В този стандарт се използват следните понятия с посочените значения:*

*Балансова стойност е стойността, с която един актив се признава, след като се приспадат всички натрупани за него амортизации, както и натрупаната загуба от обезценка.*

*Себестойност е сумата от заплатените парични средства или парични еквиваленти или справедливата стойност на друга насрещна престация, дадена за придобиването на един актив към момента на неговото придобиване или създаване.*

*Амортизируема стойност е себестойността на актива или друга стойност, заменяща себестойността, намалена с остатъчната стойност.*

*Амортизация е систематичното разпределение на амортизируемата стойност на актива през полезния му живот.*

*Стойност, специфична за образуването е настоящата стойност на паричните потоци, които то очаква да генерира от продължаващата употреба на даден актив и от неговото освобождаване в края на неговия полезен живот или очаква да понесе при уреждането на дадено задължение.*

*Справедлива стойност е сумата, за която един актив може да бъде разменен между осведомени и желатели страни в пряка сделка помежду им.*

*Загуба от обезценка е сумата, с която балансовата стойност на актива надвишава неговата възстановима стойност.*

*Имоти, машини, съоръжения и оборудване са материални активи, които:*

- a) *се държат от образуването, за да се използват за производството или доставката на стоки или услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели;*

*и*

- b) *се очаква да бъдат използват през повече от един период.*

*Възстановима стойност — по-високата сума от нетната продажна цена на даден актив и стойността му в употреба.*

*Остатъчна стойност на даден актив е очакваната сума, която образуването би получило понастоящем от освобождаването от актива, след като се приспадат очакваните разходи по освобождаването му, ако активът е вече на възрастта и в състоянието, очаквано в края на неговия полезен живот.*

*Полезен живот е:*

- a) *периодът, през който един актив се очаква да бъде на разположение за използване от образуването;*

*или*

- b) *броят на произведените или подобни единици, които се очаква образуването да получи от актива.*

## ПРИЗНАВАНЕ

7. *Себестойността на дадена позиция от имоти, машини, съоръжения и оборудване трябва да се признава като актив, ако и само ако:*

- a) *вероятно бъдещите икономически ползи, свързани с позицията да се вляят в образуването;*

*и*

- b) *себестойността на позицията може да бъде надеждно оценена.*

8. Резервните части и сервизното оборудване обикновено се отчитат като материални запаси и се признават в печалбата или загубата в момента на потребяването им. Основните резервни части и резервно

## ▼ M5

оборудване, обаче се считат за имоти, машини, съоръжения и оборудване, когато образуването очаква да ги използва през повече от един период. По същия начин, ако резервните части и сервизното оборудване могат да се използват само във връзка с отделен имот, машина, съоръжение или оборудване те се осчетоводяват като имоти, машини, съоръжения и оборудване.

9. Този стандарт не определя мерната единица за признаване, т.е. какво съставлява отделен имот, машини, съоръжения и оборудване. Ето защо, се изисква преценка при прилагането на критериите за признаване към специфичните обстоятелства на дадено образование. Може да е целесъобразно да се групират незначителни поотделно активи от рода на матрици, инструменти и критериите да се прилагат за съвкупната стойност.
10. Образованието оценява по този принцип на признаване всички разходи за своите имоти, машини, съоръжения и оборудване в момента, когато са направени. Тези разходи обхващат първоначално направените разходи за придобиване или изграждане на отделен имот, машини, съоръжения и оборудване и разходите, понесени впоследствие за допълването им, частичната им подмяна или сервизно обслужване.

*Първоначални разходи*

11. Отделните имоти, машини, съоръжения и оборудване могат да бъдат придобити по причини за осигуряване на безопасност или опазване на околната среда. Придобиването на такива имоти, машини, съоръжения и оборудване, въпреки че това не повишава пряко икономическите ползи от отделен съществуващ имот, машина, съоръжение и оборудване, може да бъде необходимо, за да получи образуването бъдещи икономически ползи от другите си активи. Такива позиции имоти, машини, съоръжения и оборудване отговарят на изискванията за признаване като активи, защото те дават възможност на образуването да получи по-големи бъдещи икономически ползи от съответните активи, отколкото би получило, ако тези позиции не са били придобити. Например, един химически производител може да инсталира нови процеси за химическа обработка, за да спази екологичните изисквания за производството и съхранението на опасни химикали; подобренията на съответните машини и съоръжения се признават като актив, защото без тях образуването не може да произвежда и продава химикали. Получената като резултат балансова стойност на такъв актив и свързаните с него активи, обаче се преглежда за обезценка в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи*.

*Последващи разходи*

12. Съгласно принципа на признаване в параграф 7, образуването не признава в балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване разходите за ежедневното сервизно обслужване на позицията. Тези разходи, по-скоро, се признават в печалбата или загубата, когато бъдат направени. Разходите за ежедневното сервизно обслужване са главно разходи за труд и консумативи и могат да включват себестойността на дребни резервни части. Целта на тези разходи, често се описва като „ремонт и поддръжка“ на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване.
13. Резервните части на някои отделни позиции имоти, машини, съоръжения и оборудване могат да изискват подмяна на редовни интервали. Например, една пещ може да изисква подмяна на облицовката след определен брой часове на експлоатация, или вътрешното обзавеждане на самолетите, като например седалките и бордните кухни могат да се нуждаят от подмяна няколко пъти по време на експлоатационния период на корпуса на самолета. Отделните имоти, машини, съоръжения и оборудване също така могат да бъдат придобивани, за да се правят не толкова чести периодически подмени, като например подмяна на вътрешните стени в дадена сграда или да се направи еднократна подмяна. Съгласно принципа за признаване, разгледан в параграф 7, образуването признава в балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване разхода за подмяната на част на такава

## ▼ M5

позиция, в момента на понасянето на този разход, ако са изпълнени критериите за признаването. Балансовата стойност на тези резервни части, които са заменени, се отписва в съответствие с разпоредбите за отписването в настоящия стандарт (виж параграфи 67—72).

14. Условието за продължаване на експлоатирането на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване (например, самолет) може да бъде извършването на редовни основни прегледи за повреди, независимо от това дали се подменят части от съответната позиция. При извършването на всеки основен преглед, неговите разходи се признават в балансовата стойност на отделния имот, машина, съоръжение и оборудване, като замяна, ако са удовлетворени критериите за признаване. Всяка оставаща балансова стойност на разход от предишен преглед (за разлика от механичните части) се отписва. Това се прави, независимо дали разходът за предишния преглед е идентифициран в сделката, при която е придобита или изработена позицията. Ако е необходимо, може да бъде използван приблизителния разход за бъдещ подобен преглед, като показател за това какъв е бил разхода за прегледа на съществуващия елемент, когато позицията е била придобита или изградена.

## ОЦЕНЯВАНЕ В МОМЕНТА НА ПРИЗНАВАНЕ

15. **Всеки имот, машина, съоръжение или оборудване, който отговаря на изискването за признаване за актив, трябва да бъде оценен по себестойност.**

*Елементи на себестойността*

16. Себестойността на един имот, машина, съоръжение или оборудване обхваща:
- а) покупната цена, включително вносни митата и невъзстановимите данъци върху покупката, след приспадането на търговските отстъпки и работи;
  - б) всякакви разходи, отнасящи се пряко до докарването до местоположението и привеждането на актива в работно състояние, необходими, за да може да работи, по начина, предвиден от ръководството;
  - в) първоначално оценяване на разходите за демонтаж и изваждане на актива и възстановяване на терена, на който се е намирал, задължението, което образуването поема или когато позицията се придобива или като следствие от използването ѝ през конкретен период, за цели, различни от тези за произвеждане на материални запаси през този период.
17. Примери за разходи, подлежащи на пряко разпределение в себестойността:
- а) разходи за доходи на заети лица (както е определено в МСС 19 *Доходи на заети лица*), възникнали пряко във връзка с изграждането или придобиването на отделен имот, машина, съоръжение или оборудване;
  - б) разходи за подготовката на обекта;
  - в) разходи за първоначална доставка и обработка;
  - г) разходи за монтаж и асемблиране;
  - д) разходи за изпитания за правилното функциониране на актива, след приспадане на нетните постъпления от продажбата на всякакви произведени артикули, докато същият е докаран на това място и приведен в работно състояние (като например мостри, произведени докато оборудването е изпитвано);
- и
- е) професионални хонорари.
18. Образуването прилага МСС 2 *Материални запаси* към разходите по задължението за демонтаж, отвеждане на актива и възстановяване на площадката, на която се е намирал, които са направени по времето на конкретен период, като последица от това, че активът е използван за произвеждане на материални запаси през този

## ▼ M5

период. Задълженията за разходите, отчетени в съответствие с МСС 2 или МСС 16 се признават и оценяват в съответствие с МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*.

19. Примери за разходи, които не са разходи на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване са:
- а) разходите за пуска на нова производствена мощност;
  - б) разходи за въвеждането на нов продукт или услуги (включително разходи за рекламни и промоционални дейности);
  - в) разходи за провеждане на стопанска дейност на нов обект или с нова категория клиенти (включително разходи за обучение на персонала);
- и
- г) административни и други общи разходи.
20. Признаването на разходи в балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, се преустановява, когато същите са на мястото и в работното състояние, необходими, за да могат да работят, по начина, предвиден от ръководството. Ето защо, разходите, направени при използването или повторното разполагане на дадена позиция, не се включват в балансовата стойност на такава позиция. Например, следните разходи не се включват в балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване:
- а) разходи, понесени, когато макар че дадена позиция е способна да работи по начина, предвиден от ръководството, все още предстои да бъде въведена в употреба или не се експлоатира с пълния ѝ капацитет;
  - б) първоначални експлоатационни загуби, като например такива, понесени докато се засили търсенето за продукцията на тази позиция;
- и
- в) разходи за преместване или реорганизация на операциите на образуванието, частично или напълно.
21. Някои операции се провеждат във връзка с изграждането или разработването на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, но не са необходими за привеждането им на мястото и в състоянието, необходими, за да могат да работят по начина, предвиден от ръководството. Тези случайни операции могат да настъпят преди или по време на дейностите по изграждането или разработването. Например, може да бъдат спечелени приходи чрез използването на строителна площадка като паркинг до започването на строителството. Тъй като случайните операции не са необходими за привеждането на дадена позиция до мястото или състоянието, необходими, за да могат да работят по начина, предвиден от ръководството, приходите и свързаните разходи от случайни операции, се признават в печалбата или загубата и се включват в съответните им категории приходи и разходи.
22. Себестойността на даден актив, придобит по стопански начин, се определя като се използват същите принципи, както за придобит актив. Ако образуванието произвежда подобни активи за продажба в обичайния ход на стопанската си дейност, себестойността на актива, обикновено, е същата като себестойността на изграждането на даден актив за продажба (виж МСС 2). Затова, всякакви вътрешни печалби се елиминират при изчисляването на подобни разходи. По същия начин, разходите в необичайни размери за бракувани материали, труд, или други ресурси, направени при придобиването на актив по стопански начин, не се включват в себестойността на актива. МСС 23 *Разходи по заеми* установява критерии за признаването на лихвените разходи като елемент от балансовата стойност на придобитите по стопански начин имоти, машини, съоръжения и оборудване.

*Оценяване на себестойността*

23. Себестойността на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване представлява равностойността на цената при плащане в брой на

## ▼ M5

датата на признаването. Ако плащането е отсрочено за срок по-дълъг от обичайните срокове за кредити, разликата между равностойността на цената при плащане и общата сума на плащането се признава като лихва за периода на кредита, освен ако такава лихва се признава в балансовата стойност на позицията в съответствие с допустимото алтернативно третиране в МСС 23.

24. Една или повече позиции на отделен имот, машина, съоръжение или оборудване може да се придобива в замяна срещу непаричен актив или активи или комбинация от парични и непарични активи. В разгледаното по-долу става въпрос просто за размяна на един непаричен актив срещу друг, но това важи също и за размените, разгледани по-горе. Себестойността на такъв отделен имот, машина, съоръжение или оборудване се определя по справедлива стойност, освен ако а) разменната сделка няма търговска същност или б) нито справедливата стойност на получения актив, нито на отдадения актив може да бъде надеждно оценена. Придобитата позиция се оценява по този начин, дори ако образуването не може незабавно да отпише отдадения актив. Ако придобитата позиция не се оценява по справедлива стойност, себестойността ѝ се оценява по балансовата стойност на отдадения актив.
25. Образуването определя дали дадена разменна сделка има търговска същност, като вземе пред вид степента, в която бъдещите му парични потоци се очаква да се променят в резултат от сделката. Дадена разменна сделка е търговска по своята същност, ако:
- а) конфигурацията (риск, разпределение във времето и размер) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърляния актив;
  - или
  - б) стойността, специфична за образуването на частта от операциите на образуването, засегнати от промените, свързани със сделката, се променя в резултат на размяната;
  - и
  - в) разликата в а) или б) е значителна по отношение на справедливата стойност на разменяните активи.
- С цел да се определи дали дадена разменна сделка има търговска същност, стойността, специфична за образуването на частта от операциите на образуването, засегнати от сделката трябва да отразява паричните потоци след данъците. Резултатът от тези анализи може да бъде ясен без да се налага образуването да извършва детайлни изчисления.
26. Справедливата стойност на даден актив, за който няма сравними пазарни сделки, се оценява надеждно, ако а) променливостта на обхвата на разумните приблизителни оценки на справедливата стойност не е значителна за този актив или б) вероятностите за различни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно преценени и използвани при оценяването на справедливата стойност. Ако образуването може да определи надеждно справедливата стойност на получения актив или на отдадения актив, тогава справедливата стойност на отдадения актив се използва за оценяване на себестойността на получения актив, освен, ако справедливата стойност на получения актив е по-ясно видима.
27. Себестойността на отделен имот, машина, съоръжение или оборудване, държан от наемател по финансов лизинг, се определя в съответствие с МСС 17 *Лизинги*.
28. Балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване може да се намалява с отпуснатите правителствени дарения в съответствие с МСС 20 *Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ*.

## ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

29. **Образуването трябва да избере или модела на себестойността в параграф 30 или модела на преоценената стойност в параграф 31 като своя счетоводна политика и трябва да прилага тази политика за цялата категория имоти, машини, съоръжения и оборудване.**

▼ **M5***Модел на себестойността*

30. *След признаването като актив, отделният имот, машина, съоръжение и оборудване трябва да се отчита по себестойността си, намалена с натрупаната амортизация и всякакви натрупани загуби от обезценка.*

*Модел на преоценената стойност*

31. *След признаването за актив всеки отделен имот, машина, съоръжение или оборудване, чиято справедлива стойност може да бъде оценена надеждно, трябва да се отчита по преоценена стойност, която е неговата справедлива стойност на датата на преоценяването, намалена с всякаква последваща натрупана амортизация и последващи натрупани загуби от обезценка. Преоценяванията трябва да се правят достатъчно редовно, за да се гарантира, че балансовата стойност не се различа съществено от тази, която би била определена, ако се използва справедливата стойност на датата на баланса.*

32. Справедливата стойност на земя и сгради обикновено се определя по пазарни данни чрез оценка, която обичайно се извършва от професионални квалифицирани оценители. Справедливата стойност на машини, съоръжения и оборудване обикновено е пазарната им стойност, определена чрез оценка.

33. Ако липсват доказателства за пазарната стойност поради специализирания характер на машините, съоръженията и оборудването и тъй като тези активи рядко се продават, освен като част от продължаващ функционирането си бизнес, образуването може да се наложи да оценява справедливата стойност, използвайки приходния подход или подхода за амортизираната възстановителна стойност.

34. Честотата на преоценките зависи от промените в справедливите стойности на отделните имоти, машини, съоръжения и оборудване, които се преоценяват. Когато справедливата стойност на преоценяван актив значително се различава съществено от балансовата му сума, необходима е допълнителна преоценка. Някои имоти, машини, съоръжения и оборудване може да се влияят от значителни и чести промени в справедливата стойност и това да налага ежегодна преоценка. Такива чести преоценки не са необходими за имоти, машини, съоръжения и оборудване, чиито справедливи стойности търпят само незначителни промени. Вместо това, за тях може да бъде необходимо да се прави преоценка само на всеки три или пет години.

35. Когато се преоценява отделен имот, машина, съоръжение или оборудване, всяка натрупана амортизация към датата на преоценката се третира по един от следните начини:

а) преизчислява се пропорционално на промяната в брутната балансова стойност на актива, така че балансовата стойност на актива след преоценката да е равна на преоценената му стойност. Този метод се използва често, когато активът се преоценява посредством прилагането на индекс спрямо амортизираната му възстановителна стойност.

б) отписва се за сметка на брутната балансова стойност на актива, а нетната стойност се преизчислява спрямо преоценената стойност на актива. Този метод често се използва за сгради.

Сумата на корекцията, която е резултат от преизчисляването или отписването на натрупаната амортизация, съставлява част от увеличението или намалението на балансовата стойност, която се отчита в съответствие с параграфи 39 и 40.

36. *Когато се преоценява имот, машина, съоръжение или оборудване, целият клас имоти, машини, съоръжения и оборудване, към който този актив принадлежи, трябва да бъде преоценен.*

37. Всеки клас имоти, машини, съоръжения и оборудване представлява групиране на активи със сходен характер и употреба в дейностите на образуването. По-долу са дадени примери на отделните класове:

а) земя;

## ▼ M5

- б) земя и сгради;
  - в) машини;
  - г) кораби;
  - д) самолети;
  - е) моторни превозни средства;
  - ж) обзавеждане и принадлежности;
  - и
  - з) офис оборудване.
38. Позициите във всеки клас имоти, машини, съоръжения и оборудване се преоценяват едновременно, за да се избегне селективната преценка на активи и отчитането на суми във финансовите отчети, които представляват смесица от себестойности и оценки към различни дати. Въпреки това, даден клас активи може да се преоценява на цикличен принцип, при условие че преценката на класа активи се извършва за кратък срок и че преценките се актуализират.
39. *Когато балансовата стойност на един актив се увеличава в резултат на преценка, увеличението трябва да се отчита в раздела за собствения капитал в статията „Резерв от преценки“. Увеличението от преценка, обаче трябва да се признава в печалбата или загубата, доколкото съответства на намаление от преценка на същия актив, което преди това е признато за печалба или загуба.*
40. *Когато балансовата стойност на един актив се намалява в резултат на преценка, намалението трябва да се признава за печалба или загуба. Намалението, обаче трябва да се дебитира директно към собствения капитал под раздела „Резерв от преценки“ доколкото има кредитно салдо в резерва от преценки по отношение на този актив.*
41. Резервът от преценки, включен в собствения капитал по отношение на отделен имот, машини, съоръжения и оборудване, може да се прехвърля директно към неразпределената печалба, когато активът се отписва. Това може да обхваща прехвърлянето на целия резерв, когато активът се бракува или извежда от употреба. Въпреки това, част от резерва може да се прехвърли, като активът се използва от образуванието. В такъв случай сумата на прехвърления резерв представлява разликата между амортизацията въз основа на преоценената балансова стойност на актива и амортизацията въз основа на първоначалната себестойност на актива. Прехвърлянията от „Резерва от преценки“ в неразпределената печалба не се извършва чрез печалбата или загубата.
42. Ефектите от данъците върху дохода, ако има такива, които са в резултат от преоценяването на имоти, машини, съоръжения и оборудване, се признават и оповестяват в съответствие с МСС 12 *Данъци върху дохода.*

*Амортизация*

43. *Всяка част от отделния имот, машина, съоръжение и оборудване, със себестойност, значителна по отношение на общата себестойност на актива, трябва да бъде амортизирана отделно.*
44. Образуванието разпределя първоначално признатата сума по отношение на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване по неговите значителни части и амортизира поотделно всяка такава част. Например, може да бъде уместно да се амортизират поотделно корпуса и двигателите на самолета, независимо дали е собствен или е предмет на финансов лизинг.
45. Дадена значителна част от отделен имот, машина, съоръжение и оборудване може да има полезен живот и метод за амортизация, които са същите като полезния живот и метода на амортизация на друга значителна част на същия актив. Такива части могат да бъдат групирани при определянето на амортизационното отчисление.

## ▼ M5

46. Дотолкова, доколкото образуването амортизира отделно някои части на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, то също амортизира отделно останалата част от такава позиция. Останалата част се състои от частите на позицията, които индивидуално не са значителни. Ако образуването има различни очаквания за тези части, могат да са необходими техники на приближение за амортизиране на останалата част по начин, който е вярно представяне на модела на потребление и/или полезния живот на неговите части.
47. Образуването може да избере да амортизира отделно частите на дадена позиция, които нямат себестойност, която е значителна по отношение на общата себестойност на позицията.
48. **Амортизационното отчисление за всеки период трябва да бъде признато в печалбата или загубата освен, ако е включено в балансовата стойност на друг актив.**
49. Амортизационното отчисление за отчетен период обикновено се признава в печалбата или загубата. Понякога, обаче, бъдещите икономически ползи, възплътени в актива, се усвояват при производството на други активи. В този случай, амортизационното отчисление съставлява част от себестойността на другия актив и се включва в неговата балансова стойност. Например, амортизацията на производствени машини, съоръжения и оборудване се включва в разходите за преработка на материалните запаси (виж МСС 2). По същия начин, амортизацията на имоти, машини, съоръжения и оборудване, използвани за развойни дейности, може да бъде включена в себестойността на нематериалните активи, признати в съответствие с МСС 38 *Нематериални активи*.

## Амортизируема сума и амортизационен период

50. **Амортизируемата сума на даден актив трябва да се разпределя системно през целия полезен живот на актива.**
51. **Остатъчната стойност и полезния живот на даден актив трябва да бъдат прегледани най-малкото в края на всяка финансова година и ако очакванията се различават от предишните преценки, промяната/ите трябва да бъдат отчетени като промяна в счетоводната преценка в съответствие с МСС 8 Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки.**
52. Амортизацията се признава, дори когато справедливата стойност на актива превишава балансовата му стойност, доколкото остатъчната стойност на актива не превишава неговата балансова стойност. Ремонтът и поддръжката на даден актив не обезсилва нуждата същият да бъде амортизиран.
53. Амортизируемата сума на всеки актив се определя след приспадане на остатъчната му стойност. На практика, остатъчната стойност на актива често е незначителна и затова не е съществена за изчисляването на амортизируемата сума.
54. Остатъчната стойност на всеки актив може да се повиши до сума, равна на или по-голяма от балансовата стойност на актива. Ако това стане, амортизационното отчисление на актива е нула, освен и докато неговата остатъчна стойност намалее впоследствие до сума, по-малка от балансовата стойност на актива.
55. Амортизацията на даден актив започва, когато той е на разположение за ползване, т.е. когато той е на мястото и в състоянието, необходими за да може да работи по начина, предвиден от ръководството. Амортизацията на даден актив се преустановява, когато активът се описва. Ето защо амортизацията не се преустановява, когато активът не се използва или се изважда от активна употреба и се държи на разположение, освен ако активът е напълно амортизиран. По методите на амортизация на база употребата, обаче амортизационното отчисление може да бъде нула, докато няма производство.
56. Бъдещите икономически ползи, възплътени в един актив, се консумират от образуването по принцип посредством неговото използване. Други фактори обаче, като например техническото остаряване и износване, докато активът стои неизползван, често водят до намаляване на икономическите ползи, които биха могли да бъдат



## ▼ M5

получени от актива. Следователно, всички следващи фактори трябва да се отчитат при определянето на полезния живот на актива:

- а) очакваното използване на актива. Използването се оценява според очаквания капацитет или физическа продукция от актива;
- б) очакваното физическо износване, което зависи от експлоатационните фактори, например броя на смените, за които активът ще се използва и програмата на образуването за ремонт и поддръжка, както и грижите за и поддръжката на актива, докато не е в употреба;
- в) техническото или търговското остаряване поради промени или усъвършенстване на производството или поради промяна в пазарното търсене за продукта или услугата, получавани от актива;
- г) правни или други подобни ограничения върху използването на актива, например датите, на които изтичат сроковете на съответните лизингови договори.

57. Полезният живот на актива се определя по отношение на очакваната полезност на актива за образуването. Политиката на образуването за управлението на актива може да включва освобождаването от активите след определен срок или след консумирането на определена част от бъдещите икономически ползи, въплътени в актива. Затова, полезният живот на актива може да бъде по-къс от неговия икономически живот. Оценяването на полезния живот на актива е въпрос на преценка, основана на опита на образуването с подобни активи.
58. Земята и сградите са делими активи и за целите на счетоводството се разглеждат отделно, дори, когато са придобити заедно. С известни изключения, например кариери и площадки използвани за сметища, земята има неограничен полезен живот и затова не се амортизира. Сградите имат ограничен полезен 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 себестойността на земята като актив се амортизира за периода на ползите, получени чрез понасянето на тези разходи. В някои случаи, сама по себе си земята може да има ограничен полезен живот, в който случай тя се амортизира по начин, който отразява ползите, които ще бъдат извлечени от нея.

#### Метод на амортизация

60. *Използваният метод на амортизация трябва да отразява модела, по който образуването се очаква да консумира икономическите ползи от актива.*
61. *Методът на амортизация, прилаган по отношение на даден актив, трябва да бъде преглеждан най-малкото в края на всяка финансова година и ако има значителна промяна в очаквания модел на консумиране на бъдещите икономически ползи, въплътени в актива, методът трябва да бъде променен, за да бъде отразен променения модел. Такава промяна трябва да бъде отчетена като промяна в счетоводната преценка в съответствие с МСС 8.*
62. Различни методи на амортизация могат да се използват за системното разпределяне на амортизируемата сума на актива през полезния му живот. Тези методи включват метода на линейна амортизация, метода на снижавания се остатък и метода на изчисление на амортизацията на база на единица произведена продукция. Линеината амортизация води до отчисляването на една постоянна сума през полезния живот на актива. Методът на снижавания се остатък води до намаляването на отчисленията през полезния живот на актива. Методът на изчисление на амортизацията на база на единица произведена продукция води до отчисление въз основа на очакваното използване или очакваната продукция от актива. Образуването избира метода, който най-добре отразява очаквания модел на консумирането на бъдещите икономически ползи, въплътени в актива. Този метод се прилага последователно през

## ▼ M5

отделните периоди, освен ако има промяна в очаквания модел на консумиране на тези бъдещи икономически ползи.

*Обезценка*

63. За да определи дали даден имот, машина, съоръжение или оборудване са обезценени, образуванието прилага МСС 36 *Обезценка на активи*. Този стандарт обяснява начина, по който образуванието преразглежда балансовата стойност на совите активи и по който определя възстановимата стойност на даден актив и кога се признава или реинтегрира признаването на загуба от обезценка.
64. МСС 22 *Бизнескомбинации* обяснява как да се отчита загуба от обезценка, призната преди края на първия годишен отчетен период, започващ след бизнескомбинация, която представлява придобиване.

*Компенсация за обезценка*

65. ***Компенсацията от трети лица за отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, които са обезценени, загубени или изведени от употреба трябва да се включи в печалбата или загубата, когато компенсацията стане подлежаща на вземане.***
66. Обезценките или загубите на отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване, свързани с искания за или плащанията на компенсации от трети лица и всяка последваща покупка или изграждане на заменящи активи представляват отделни икономически събития и се отчитат отделно, както следва:
- а) обезценките на отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване се признават в съответствие с МСС 36;
  - б) отписването на отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване, изведени от употреба или от които образуванието се е освободило, се определя в съответствие с настоящия стандарт;
  - в) компенсацията от трети лица за отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване, които са обезценени, загубени или отпаднали, когато станат подлежащи на вземане;
- и
- г) себестойността на отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване, възстановени, закупени или изградени като замяна, се определя в съответствие с настоящия стандарт.

## ОТПИСВАНЕ

67. ***Балансовата стойност на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване трябва да бъде отписана:***
- а) *при освобождаване от него;*
- или***
- б) *когато не се очакват бъдещи икономически ползи от неговото използване или освобождаване.*
68. ***Печалбите или загубите, произтичащи от отписването на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване трябва да бъдат включени в печалбата или загубата, когато съответната позиция се отписва (освен ако МСС 17 изисква друго при продажба с обратен лизинг). Печалбите не трябва да се класифицират като приход.***
69. Освобождаването от отделен имот, машина, съоръжение и оборудване може да стане по различни начини (например чрез продажба, чрез сключване на финансов лизинг или чрез дарение). При определянето на датата на освобождаването от даден имот, машина, съоръжение и оборудване, образуванието прилага критериите в МСС 18 *Приходи* за признаването на приходи от продажбата на стоки. МСС 17 важи за освобождаване чрез продажба с обратен лизинг.

## ▼ M5

70. Когато съгласно принципа на признаването в параграф 7, образуването признава в балансовата стойност отделен имот, машина, съоръжение и оборудване, възстановителната стойност за част от позицията, след това отписва балансовата стойност на заменената част, независимо от това дали заменената част е била амортизирана отделно. Ако не е възможно за образуването да определи балансовата стойност на заменената част, то може да използва възстановителната стойност като показател за това каква е била стойността на заменената част по времето на нейното придобиване или изграждане.
71. *Печалбата или загубата, произтичаща от отписването на отделен имот, машина, съоръжение и оборудване трябва да бъде определена като разлика между нетните приходи от освобождаването, ако има такива и балансовата стойност на позицията.*
72. Заплащането, което подлежи на вземане при освобождаването от отделен имот, машина, съоръжение и оборудване се признава първоначално по неговата справедлива стойност. Ако плащането за тази позиция се отсрочи, полученото заплащане се признава първоначално по равностойността на цената при плащане в брой. Разликата между номиналната сума на заплащането и равностойността на цената при плащане в брой се признава като приход от лихви в съответствие с МСС 18, отразявайки ефективната доходност на вземането.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

73. *Финансовите отчети трябва да оповестяват за всеки клас имоти, машини, съоръжения и оборудване:*
- a) *базите за оценяване, използвани за определяне на брутната балансова стойност;*
  - b) *използваните методи на амортизация;*
  - v) *полезния живот или използваните норми на амортизация;*
  - г) *брутната балансова стойност и натрупаната амортизация (събрана с натрупаната загуба от обезценка) към началото и края на отчетния период;*
- и*
- д) *равнение на балансовата стойност към началото и края на отчетния период, като се показват:*
    - i) *увеличенията;*
    - ii) *освобождаванията;*
    - iii) *придобиванията чрез бизнескомбинации;*
    - iv) *увеличения или намаления през периода, които са резултат от преоценки според параграфи 31, 39 и 40 и от загуби от обезценка, които са признати или реинтегрирани директно в собствения капитал според МСС 36;*
    - v) *загуби от обезценка, които са признати в печалбата или загубата през периода според МСС 36;*
    - vi) *загуби от обезценка, които са реинтегрирани в печалбата или загубата през периода според МСС 36;*
    - vii) *амортизацията;*
    - viii) *нетните курсови разлики, които възникват от преизчислението на финансовите отчети от функционалната парична единица в различна парична единица на представяне, включително преизчислението на чуждестранна дейност в паричната единица на представянето на отчитането се образуване;*
- и*
- ix) *други промени.*

## ▼ M5

74. **Финансовите отчети трябва да оповестяват и:**
- а) *съществуването и сумите на ограниченията върху правото на собственост, както и имоти, машини, съоръжения и оборудване, заложенни като обезпечения по задължения;*
  - б) *сумата на разходите, признати в балансовата стойност на отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване в хода на създаването им;*
  - в) *сумата на договорните ангажменти за придобиването на имоти, машини, съоръжения и оборудване;*
  - г) *когато не е оповестена отделно в лицевата част на отчета за приходите и разходите, сумата на компенсацията от трети лица за отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване, които са обезценени, загубени или отдадени, която е включена в печалбата или загубата.*
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 потребителите на финансовите отчети информация, която им позволява да проверяват политиката, избрана от ръководството и да правят сравнения с други образувания. По подобни причини е необходимо да се оповестява:
- а) амортизацията, независимо дали е призната в печалбата или загубата или като част от себестойността на други активи през даден период;
  - и
  - б) натрупаната обезценка към края на периода.
76. Съгласно МСС 8 всяко образувание оповестява характера и ефекта от всяка промяна в приблизителна счетоводна оценка, която има съществен ефект през текущия период или която се очаква да има съществен ефект през следващите периоди. За отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване такова оповестяване може да възникне поради промени в оценката по отношение на:
- а) остатъчни стойности;
  - б) приблизително изчислените разходи за демонтаж, преместване или възстановяване на имоти, машини, съоръжения или оборудване;
  - в) полезен живот;
  - и
  - г) методи на амортизация.
77. **Когато отделни имоти, машини, съоръжения или оборудване се посочват по преоценени стойности, трябва да се оповести следното:**
- а) *ефективната дата на преоценката;*
  - б) *дали е участвал независим оценител;*
  - в) *методите и значителните предположения, прилагани при приблизителното определяне на справедливите стойности на позициите;*
  - г) *степенята, в която справедливите стойности на позициите са определени пряко според наблюдаеми цени на активен пазар или при неотдавнашни преки пазарни сделки или са преценени като са използвани други методи за оценка;*
  - д) *балансираната стойност на всеки клас имоти, машини, съоръжения и оборудване, която би била призната във финансовите отчети, ако активите се отчитаха според модела на себестойността;*
  - и
  - е) *резервът от преоценки, като се посочват движенията през отчетния период и ограниченията върху разпределянето на остатъка между акционерите.*

▼ **M5**

78. Съгласно МСС 36 образуването оповестява информация за обезценката на имоти, машини, съоръжения или оборудване в допълнение към информацията, изисквана в параграф 73, д), iv) до vi).
79. Потребителите на финансовите отчети желаят да получават и следната информация, свързана с потребностите им:
- а) балансовата стойност на временно неизползвани имоти, машини, съоръжения и оборудване;
  - б) брутната балансова стойност на всички напълно амортизирани имоти, машини, съоръжения и оборудване, които все още са в употреба;
  - в) балансовата стойност на имоти, машини, съоръжения и оборудване, които са извадени от активна употреба и се държат за продажба;
- и
- г) когато се използва модела на себестойността, справедливата стойност на имотите, машините, съоръженията и оборудването, ако тя съществено се различава от балансовата стойност.
- Ето защо образуванията се насърчават да оповестяват тези стойности.

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

80. *Изискванията на параграфи 24—26 относно първоначалното оценяване на отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване, придобити в сделка за размяна на активи трябва да бъдат приложени без обратна сила само за бъдещи сделки.*

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

81. *Всяко образувание трябва да прилага този стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено образувание прилага този стандарт за отчетен период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.*

## ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

82. Този стандарт заменя МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване* (преработен през 1993 г.).
83. Този стандарт заменя следните разяснения:
- а) ПКР-6 *Разходи за модифициране на съществуващ софтуер*;
  - б) ПКР-14 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване — компенсация за обезценка или загуба на отделни активи*;
- и
- в) ПКР-23 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване — разходи за основен преглед и основен ремонт*.

## ▼ M5

## ДОПЪЛНЕНИЕ

## Изменение на други документи

Измененията в това Допълнение трябва да се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образувание приложи този стандарт за по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат приложени за този по-ранен период.

- A1. МСФО 1 *Приемане за първи път на Международни стандарти за финансови отчети* и придружаващите го документи се изменят както е разгледано по-долу:

В МСФО параграф 24 се изменя и трябва да се чете, както следва:

24. Ако дадено дъщерно образувание, което приема МСФО за първи път по-късно от образуването майка, в отделните си финансови отчети дъщерното образувание трябва да оцени своите активи и пасиви или по:

- б) балансовата стойност, изисквана от останалата част от този МСФО, на базата на датата на преминаване на дъщерното образувание към МСФО. Тези балансови стойности биха могли да се различават от тези, разгледани в т. а):

...

- ii) когато счетоводните политики, използвани във финансовите отчети на дъщерното образувание се различават от тези в консолидираните финансови отчети. Например, дъщерното образувание може да използва като своя счетоводна политика модела на себестойността в МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*, като се има пред вид, че групата може да използва модела на преоценената стойност.

- A2. В МСС 14 *Отчитане по сектори* параграф 21 се изменя, както следва:

21. Оценяването на активите и пасивите по сектори обхваща корекции на предходните балансови стойности на разграниченими секторни активи и секторни пасиви на дадено образувание, придобити в бизнескомбинация, отчетени като покупка, дори и когато корекциите са направени само за целите на изготвянето на консолидираните финансови отчети и не са отразени нито в отделните финансови отчети на образуването майка, нито в отделните финансови отчети на дъщерното образувание. По същия начин, ако имотът, машината, съоръжението и оборудването са били преоценени след придобиването съгласно модела на преоценената стойност в МСС 16, тогава оценяването на секторните активи отразява тези преоценки.

- A3. [Изменение, което не е приложимо към неутвърдени стандарти]

- A4. МСС 36 *Обезценка на активи* се изменя както е разгледано по-долу:

В стандарта параграфи 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 и 104 се изменят, както следва:

4. Настоящият стандарт се прилага за активи, които се отчитат по преоценената стойност (справедливата стойност) по други стандарти, като например според модела на преоценената стойност в МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*. Идентифицирането на това дали даден преоценен актив, обаче може да бъде обезценен зависи от основата, използвана за определяне на справедливата стойност.

...

9. *При преценяването дали има някакви признаци, че даден актив може да бъде обезценен, образуването трябва да разгледа като минимум следните показатели:*

...

*Вътрешни източници на информация*

...

## ▼ M5

е) *значителни промени с неблагоприятен ефект за образуването, които са се случили през периода, или се очаква да се случат в близко бъдеще, в степеня, в която, или по начина, по който се използва или се очаква да се използва даден актив. Тези промени включват неизползване на актива, планове за преустановяване или реструктуриране на дейността, към която спада актива и планове за освобождаване от даден актив преди очакваната преди това дата;*

*и*

...

37. *Бъдещите парични потоци трябва да бъдат изчислявани приблизително за актива в неговото текущо състояние. Приблизителните оценки на бъдещите парични потоци не трябва да включват приблизително изчислените бъдещи входящи или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от:*

...

б) *бъдещите разходи за допълването, частичната подмяна или сервизното обслужване на актива.*

38. Поради това, че бъдещите парични потоци се изчисляват за актива в неговото текущо състояние, стойността в употреба не отразява:

...

б) *бъдещите разходи за допълването, частичната подмяна или сервизното обслужване на актива или свързаните бъдещи ползи от този бъдещ разход.*

41. Докато образуването не направи разходи за допълването, частичната подмяна или сервизното обслужване на актива, приблизителните оценки на бъдещите парични потоци не включват приблизителните оценки на бъдещите входящи парични потоци, които се очаква да възникнат от тези разходи (виж допълнение А, пример б).

42. Приблизителните оценки на бъдещите парични потоци включват бъдещите разходи, необходими за ежедневното сервизно обслужване на актива.

59. *Загубата от обезценка на актива трябва да бъде признана като разход в отчета за приходите и разходите незабавно, освен ако активът се отчита по преоценена стойност по друг стандарт (например съгласно модела на преоценената стойност в МСС 16 Имоти, машини, съоръжения и оборудване). Всяка загуба от обезценка на преоценен актив трябва да се третира като намаляване от преценка по този друг стандарт.*

96. *При преценката дали има някакъв признак, че загубата от обезценка, призната за даден актив в предишните години може вече да не съществува или да е намаляла, образуването трябва да разгледа като минимум следните показатели:*

...

*Вътрешни източници на информация*

г) *значителни промени с благоприятен ефект върху образуването са се случили през периода или се очаква да се случат в близко бъдеще, в степеня, в която или по начина, по който активът се използва или се очаква да бъде използван. Тези промени включват разходите понесени през периода за допълването, частичната подмяна или сервизното обслужване на актива, или ангажимент за преустановяване или реструктуриране на дейността, към която спада актива;*

*и*

...

## ▼ M5

104. *Реинтегрирането на загубата от обезценка за даден актив трябва да се признава като приход незабавно в отчета за приходите и разходите, освен, ако активът се отчита по преоценена стойност по друг стандарт (например съгласно модела на преоценената стойност в МСС 16 Имоти, машини, съоръжения и оборудване). Всяко реинтегриране на загуба от обезценка на преоценен актив трябва да се третира като увеличение от преценка по този друг стандарт.*

A5. В МСС 37 Провизии, условни задължения и условни активи, бележката под линия в параграф 14, буква а) се заличава.

A6. МСС 38 Нематериални активи се изменя както е разгледано по-долу:

**Въведение**

Параграф 7 се заличава.

**Стандарт**

В параграф 7 се добавя следното определение:

*Стойност, специфична за образуването е настоящата стойност на паричните потоци, които то очаква да генерира от продължаващата употреба на даден актив и от неговото освобождаване в края на неговия полезен живот или очаква да понесе при уреждането на дадено задължение.*

В параграф 7 следното определение се изменя:

*Амортизируема сума е себестойността на актива или друга стойност, заменяща себестойността във финансовите отчети, намалена с остатъчната стойност.*

*Себестойност е сумата от заплатените парични средства или парични еквиваленти или справедливата стойност на друга насрещна престация, дадена за придобиването на един актив към момента на неговото придобиване или произвеждане.*

*Остатъчна стойност на даден нематериален актив е очакваната сума, която образуването би получило понастоящем от освобождаването от актива, ако активът е вече на възрастта и в състоянието, очаквано в края на неговия полезен живот, след като се приспадат очакваните разходи по освобождаването му.*

**Полезен живот е:**

а) *периодът, през който един актив се очаква да бъде на разположение за използване от образуването;*

*или*

б) *броят на произведените или подобни единици, които се очаква образуването да получи от актива.*

Параграф 18 и заглавието непосредствено над него се изменят, както следва:

**Признаване и оценяване**

18. Признаването на дадена позиция за нематериален актив изисква образуването да покаже, че тази позиция отговаря на:

а) определението за нематериален актив (виж параграфи 7—17)

и

б) критериите за признаване, предвидени в този стандарт (виж параграфи 19—55).

Такъв е случаят с първоначално направените разходи за придобиване или вътрешно генериране на нематериален актив и тези, направени впоследствие за допълването, частичната подмяна или обслужването на актива.



## ▼ M5

Прибавя се параграф 18А:

18А. Характерът на нематериалните активи е такъв, че в много случаи няма допълване или частичната подмяна на актива. Съответно, повечето от последващите разходи по-скоро е вероятно да поддържат бъдещите икономически ползи, възплътени в съществуващ актив, отколкото да отговарят на определението за нематериален актив и критериите за признаване, предвидени в този стандарт. Освен това, често по-скоро е трудно да се припишат последващите разходи директно на конкретен нематериален актив, отколкото на стопанската дейност като цяло. Ето защо, последващите разходи — разходите, понесени след първоначалното признаване на закупен нематериален актив или след завършването на вътрешно генериран нематериален актив — ще бъдат признавани само рядко в балансовата стойност на актива. В съответствие с параграф 51, последващите разходи за търговски марки, наименования, издателски права, клиентски бази и други позиции от подобно естество (независимо дали са закупени отвън или са вътрешно създадени) винаги се признават в печалбата или загубата, когато направени, за да се избегне признаването на вътрешно създадена положителна репутация.

Параграф 24 се изменя и трябва да се чете, както следва:

24. Себестойността на даден нематериален актив обхваща:

а) неговата покупна цена, включително вносни мита и невъзстановимите данъци върху покупката, след приспадането на търговските отстъпки и работи;

и

б) всякакви разходи, които могат да се припишат пряко на подготвянето на актива за заплануваната му употреба.

Добавят се параграфи 24А—24Г:

24А. Примери за разходи, които могат да се припишат пряко са:

а) разходи за доходи на заети лица (както е определено в МСС 19 *Доходи на заети лица*), възникнали пряко от приважането на актива в работното му състояние;

и

б) професионални хонорари.

24Б. Примери за разходи, които не са разход за даден нематериален актив са:

а) разходите за въвеждането на нов продукт или услуга (включително разходи за рекламни и промоционални дейности);

б) разходи за провеждане на стопанска дейност на нов обект или с нова категория клиенти (включително разходи за обучение на персонала);

и

в) административни и други общи разходи.

24В. Признаването на разходи в балансовата стойност на даден нематериален актив, се преустановява, когато същият е в работното състояние, необходимо, за да може да работи, по начина, предвиден от ръководството. Ето защо, разходите, направени при използването или повторното разполагане на даден нематериален актив не се включват в балансовата стойност на такъв актив. Например, следните разходи не се включват в балансовата стойност на нематериалния актив:

а) разходи, понесени, когато макар, че даден актив е способен да работи по начина, предвиден от ръководството, все още предстои да бъде въведен в употреба;

и

б) първоначални експлоатационни загуби, като например, такива, понесени докато се засили търсенето за продукцията на актива.

## ▼ M5

24Г. Някои операции се провеждат във връзка с разработването на нематериален актив, но не са необходими за привеждането на актива в състоянието, необходимо, за да може да работи по начина, предвиден от ръководството. Тези случайни операции могат да настъпят преди или по време на дейностите по разработването. Тъй като случайните операции не са необходими за привеждането на даден актив в състоянието, необходимо, за да може да работи по начина, предвиден от ръководството, приходите и свързаните разходи от случайни операции, се признават в печалбата или загубата и се включват в съответните им категории приходи и разходи.

Параграф 34 се изменя, както следва:

34. Един или повече нематериални активи могат да бъдат придобити в замяна срещу непаричен актив или активи или комбинация от парични и непарични активи. В дискусиата подолу става въпрос просто за размяна на един непаричен актив срещу друг, но това важи също и за всички размените, разгледани в предходното изречение. Себестойността на такъв нематериален актив се оценява по справедлива стойност освен, ако а) разменната сделка няма търговска същност или б) нито справедливата стойност на получения актив, нито на отдадения актив може да бъде надеждно оценена. Придобитият актив се оценява по този начин, дори ако образуването не може незабавно да отпише отдадения актив. Ако придобития актив не се оценява по справедлива стойност, неговата себестойност се оценява по балансовата стойност на отдадения актив.

Добавят се параграфи 34А и 34Б:

34А. Образуването определя дали дадена разменна сделка има търговска същност, като вземе пред вид степента, в която бъдещите му парични потоци се очаква да се променят в резултат от сделката. Дадена разменна сделка е търговска по своята същност, ако:

а) конфигурацията (риск, разпределение във времето и размер) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърляния актив;

или

б) стойността, специфична за образуването на частта от операциите на образуването, засегнати от сделката, се променя в резултат от размяната;

и

в) разликата в а) или б) е значителна по отношение на справедливата стойност на разменяните активи.

С цел да се определи дали дадена разменна сделка има търговска същност, стойността, специфична за образуването на частта от операциите на образуването, засегнати от сделката трябва да отразява паричните потоци след данъците. Резултатът от тези анализи може да бъде ясен без да се налага образуването да извършва детайлни изчисления.

34Б. Параграф 19, буква б) посочва, че условието за признаване на даден нематериален актив е себестойността на актива да може да бъде оценена надеждно. Справедливата стойност на даден нематериален актив, за който няма сравними пазарни сделки, се оценява надеждно, ако а) променливостта на обхвата на разумните приблизителни оценки на справедливата стойност не е значителна за този актив или б) вероятностите за различни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно преценени и използвани при оценяването на справедливата стойност. Ако образуването може да определи надеждно справедливата стойност на получения актив или на отдадения актив, тогава справедливата стойност на отдадения актив се използва за оценяване на себестойността на получения актив освен, ако справедливата стойност на получения актив е по-ясно видима.

Параграф 35 се заличава.

## ▼ M5

Параграф 54 се изменя, както следва:

54. Себестойността на даден вътрешно създаден нематериален актив обхваща всички разходи, които могат да бъдат приписани директно, необходими за създаването, произвеждането и подготвянето на актива, за да може да работи по начина, предвиден от ръководството. Примери за разходи, които могат да бъдат приписани директно са:

а) разходи за материали и услуги, използвани при създаването на нематериалния актив;

б) Разходи за доходи на наетите лица (както е определено в МСС 19 *Доходи на заети лица*), възникнали в резултат на създаването на нематериалния актив;

в) такси за регистриране на законно право;

и

г) амортизация на патенти и лицензи, които се използват за създаване на нематериалния актив.

МСС 23 *Разходи по заеми* установява критерии за признаването на лихвените разходи като елемент от себестойността на вътрешно създавания нематериален актив.

Заглавието непосредствено предхождащо параграфи 60—62 се заличава.

Параграфи 60 и 61 се заличават.

Параграф 62 се заличава, като неговото съдържание е преместено в параграф 18А.

Заглавието непосредствено предхождащо параграф 63 се изменя, както следва:

**Оценяване след признаване:**

Параграфи 76 и 77 се изменят, както следва:

76. *Когато балансовата стойност на даден нематериален актив е увеличена в резултат на преоценяване, увеличението трябва да бъде включено в собствения капитал под заглавието „Резерв от преоценки“. Увеличението, трябва обаче да бъде признато в печалбата или загубата, доколкото, доколкото то реинтегрира намалението на същия актив, който е бил признат преди това в печалбата или загубата.*

77. *Когато балансовата стойност на един нематериален актив се намалява в резултат на преоценка, намалението трябва да бъде признато в печалбата или загубата. Намалението, обаче трябва да се дебитира директно към в собствения капитал под раздела „Резерв от преоценки“ доколкото има кредитно салдо в резерва от преоценки по отношение на този актив.*

Параграфи 79 и 80 се изменят, както следва:

79. *Амортизируемата сума на даден нематериален актив трябва да се разпределя системно през целия полезен живот на актива. Има опровержима презумпция, че полезният живот на един нематериален актив не превишава двадесет години от датата, на която активът е бил на разположение за употреба. Амортизацията трябва да започне когато активът е на разположение за употреба. Амортизацията трябва да бъде преустановена, когато активът бъде отписан.*

80. Амортизацията се признава дори когато е имало увеличение, например на справедливата стойност или възстановимата стойност на актива. При определянето на полезния живот на един нематериален актив се вземат пред вид много фактори, включително:

а) очакваната употреба на актива от образуването и дали активът би могъл да бъде управляван ефикасно от друг ръководен екип;

## ▼ M5

- б) типичен продуктов жизнен цикъл за актива и публична информация относно преценките за полезния живот на сходни активи, които се използват по подобен начин;
  - в) техническото, технологическо, търговско или друг вид остаряване;
  - г) стабилност на отрасъла, в който оперира актива и промени в пазарното търсене за продуктите или резултатите от услугите, получени от актива;
  - д) очаквани действия от конкурентите или потенциалните конкуренти;
  - е) нивото на разходите за поддръжка, необходими за получаването на очакваните бъдещи икономически ползи от актива и способността и намерението на образуването да постигне такова ниво;
  - ж) периода на контрол върху актива и правни или подобни ограничения върху използването на актива, като например изтичането на сроковете на свързаните договори за лизинг;
- и
- з) дали полезният живот на актива зависи от полезния живот на други активи на образуването.

Параграфи 88—90 се изменят, както следва:

88. *Използваният амортизационен метод трябва да отразява начина, по който се очаква да се консумират от образуването бъдещите икономически изгоди. Когато този начин не може надеждно да се определи, трябва да се прилага линейния метод. Амортизационното отчисление за всеки период трябва да бъде признато в печалбата или загубата, освен, ако друг стандарт позволява или изисква то да бъде включено в балансовата стойност на друг актив.*
89. Различни методи на амортизация могат да се използват за системното разпределяне на амортизируемата сума на даден актив през полезния му живот. Тези методи включват линейния метод, метода на снижаващия се остатък и метода на сумата от числата. Използваният метод се избира на базата на очаквания модел на консумирането на бъдещите икономически ползи, възплътени в актива и се прилага последователно през отделните периоди, освен ако има промяна в очаквания модел на консумиране на тези бъдещи икономически ползи. Рядко, ако изобщо има такова, се намира по-убедително доказателство в подкрепа на метода за амортизация за нематериални активи, в резултат, на който се получава по-ниска стойност на натрупаната амортизация, от този при линейния метод.
90. Амортизационното отчисление обикновено се признава в печалбата или загубата. Понякога, обаче, бъдещите икономически ползи, възплътени в актива, се усвояват при производството на други активи. В този случай, амортизационното отчисление съставлява част от себестойността на другия актив и се включва в неговата балансова стойност. Например, амортизацията на нематериални активи, използвани в даден производствен процес, се включва в балансовата стойност на материалните запаси (виж МСС 2 *Материални запаси*).

Параграф 93 се изменя, както следва:

93. Приблизителната оценка на остатъчната стойност на даден актив се базира на сумата, възстановима след освобождаването от актива, използвайки цените, преобладаващи на датата на оценката за продажбата на подобен актив, който е достигнал края на полезния си живот и е работил при условия сходни на тези, при които ще се използва активът. Остатъчната стойност се преразглежда най-малкото в края на всяка финансова година. Промяната в остатъчната стойност на актива се отчита като промяна в счетоводната преценка в съответствие с МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки*.

## ▼ M5

Добавя се параграф 93А:

- 93А. Остатъчната стойност на даден нематериален актив може да се увеличи до сума, равна на или по-голяма от балансовата стойност на актива. Ако това стане, амортизационното отчисление на актива е нула, освен ако и докато остатъчната стойност впоследствие намалее до сума под балансовата стойност на актива.

Параграфи 94 и 95 се изменят, както следва:

94. *Периодът на амортизация и методът на амортизация трябва да бъдат прегледани най-малкото в края на всяка финансова година. Ако очакваният полезен живот на актива е различен от предишните преценки, периодът на амортизация трябва съответно да бъде променен. Ако има промяна в очаквания модел на консумиране на бъдещите икономически ползи, възлътени в актива, методът на амортизация трябва да бъде променен, за да бъде отразен променения модел. Такива промени трябва да бъдат отчетени като промени в счетоводните преценки в съответствие с МСС 8.*
95. *По време на живота на даден нематериален актив, може да стане очевидно, че преценката за неговия полезен живот е неподходяща. Например, признаването на загуба от преоценка може да показва, че амортизационния период трябва да бъде променен.*

Параграфи 103 и 104 се изменят, както следва:

103. *Даден нематериален актив трябва да бъде отписан:*

а) *при освобождаване от него;*

*или*

б) *когато от неговото използване или освобождаване не се очакват бъдещи икономически ползи.*

104. *Печалбите или загубите, произтичащи от отписването на даден нематериален актив трябва да бъдат определяни като разлика между нетните приходи от освобождаването, ако има такива и балансовата стойност на актива. Те трябва да бъдат включени в печалбата или загубата, когато активът се отписва (освен ако МСС 17 изисква друго за продажбата с обратен лизинг). Печалбите не трябва да се класифицират като приход.*

Добавят се параграфи 104А—104В

- 104А. Освобождаването от даден нематериален актив може да стане по различни начини (например чрез продажба, чрез сключване на финансов лизинг или чрез дарение). При определянето на датата на освобождаването от такъв актив, образуванието прилага критериите в МСС 18 *Приходи* за признаването на приходи от продажбата на стоки. МСС 17 важи за освобождаване чрез продажба с обратен лизинг.
- 104Б. Когато съгласно принципа на признаването по параграф 19, образуванието признава в балансовата стойност на даден нематериален актив, възстановителната стойност за част от даден нематериален актив, тогава то отписва балансовата стойност на заменената част. Ако не е възможно за образуванието да определи балансовата стойност на заменената част, то може да използва възстановителната стойност като показател за това каква е била стойността на заменената част по времето на нейното придобиване или вътрешно създаване.
- 104В. Заплащането, което подлежи на вземане при освобождаването от даден нематериален актив, се признава първоначално по неговата справедлива стойност. Ако плащането за нематериалния актив се отсрочи, полученото заплащане се признава първоначално по равностойността на цената при плащане в брой. Разликата между номиналната сума на заплащането и равностойността на цената при плащане в брой се признава като приход от лихви в съответствие с МСС 18, отразявайки ефективната доходност на вземането.

▼ M5

Параграф 105 се заличава.

Параграфи 106 се изменя, както следва:

106. Амортизацията не се преустановява, когато нематериалният актив не се използва повече или се държи за освобождаване, освен ако активът е напълно амортизиран.

В параграф 107 изречението „*сравнителна информация не се изисква*“ се заличава.

Параграф 111, точка д) се изменя, както следва:

д) *сумата на договорните ангажименти за придобиването на нематериални активи.*

Параграф 113, точка а), iii) се изменя, както следва:

iii) *балансовата стойност, която би била призната, ако преоценения клас нематериални активи е бил отчетен по препоръчителния подход в параграф 63*

*и*

Параграф 113, точка б), се изменя, както следва и се добавя параграф 113, точка в):

б) *сумата на резерва от преоценки, която се отнася до нематериални активи в началото и края на периода, като се посочват движенията през отчетния период и ограниченията върху разпределянето на остатъка между акционерите.*

*и*

в) *методите и значителните предположения, приложени при приблизителното оценяване на справедливите стойности на активите.*

Добавя се параграф 121А:

121А. Изискванията на параграфи 34—34Б относно първоначалното оценяване на даден нематериален актив, придобит в сделка за размяна на активи, трябва да бъдат приложени без обратна сила само за бъдещи сделки.

A7. ПКР-13 *Съвместно контролирани образувания—непарични вноски от съдружниците* се изменя както е описано по-долу:

Параграфи 5 и 6 се изменят, както следва:

5. При прилагането на МСС 31.48 за непарични вноски в дадено съвместно контролирано образувание в замяна срещу участие в собствения капитал на съвместно контролираното образувание, съдружникът трябва да признае в печалбата или загубата за отчетния период частта на печалбата или загубата, която може да бъде приписана на участията на други съдружници в собствения капитал, освен когато:

а) значителните рискове и ползи от собствеността на вносите/те непаричен/ни актив/и не са били прехвърлени на съвместно контролираното образувание;

или

б) печалбата или загубата от непаричната вноска не може да бъде оценена надеждно;

или

в) операцията по вноската няма търговска същност, като този термин е разглеждан в МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*.

Ако се прилага изключение а), б) или в), печалбата или загубата се разглежда като нереализирана и затова не се признава в печалбата или загубата, освен ако се прилага и параграф 6.

6. Ако, в допълнение към получаването на участие в собствения капитал на съвместно контролираното образувание, съдружникът получава парични или непарични активи, подходяща част от печалбата или загубата от операцията трябва да бъде призната от съдружника в печалбата или загубата.

## ▼ M5

След **Дата на влизане в сила** се вмъкват параграфи 14 и 15, както следва:

14. Измененията на счетоводното отчитане за операциите по непаричните вноски, разгледани в параграф 5 трябва да бъдат прилагани без обратна сила за бъдещи сделки.
  15. Всяко образуване трябва да прилага измененията на това Разяснение, направени от МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване* за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образуване приложи този стандарт за по-ранен период, то трябва да приложи тези изменения за такъв по-ранен период.
- A8. В ПКР-21 *Данъци върху дохода — възстановяване на преоценените неамортизируеми активи*, параграфи 3—5 се изменят, както следва:
3. Въпросът е как да се тълкува термина „възстановяване“ във връзка с даден актив, който не се амортизира (неамортизируем актив) и се преоценява съгласно параграф 31 на МСС 16.
  4. Това разяснение се прилага също и за инвестиционни имоти, които се отчитат по преоценени стойности по МСС 40.33, но биха били разглеждани като неамортизируеми, ако трябваше да се прилага МСС 16.
  5. Отсроченият данъчен актив или задължение, което произтича от преоценяването на неамортизируем актив в съответствие с МСС 16.31 трябва да бъде оценяван на базата на данъчните последиствия, които биха следвали от възстановяването на балансовата стойност на този актив чрез продажба, независимо от базата за оценяването на балансовата стойност на този актив. Съответно, ако данъчното законодателство посочва данъчна ставка, приложима за облагаемата сума, получена от продажбата на даден актив, която се различава от данъчната ставка, приложима за облагаемата сума, получена от използването на актива, втората ставка се прилага при оценяването на отсроченият данъчен актив или задължение по отношение на даден неамортизируем актив.
- A9. [Изменение, което не се прилага към неутвърдени стандарти]
- A10. В ПКР-32 *Нематериални активи — разходи за уеб сайтове*, параграф 9, точка г) се изменя, както следва:
- г) Оперативният етап започва щом като разработването на уеб сайта е приключено. Разноските, направени на този етап трябва да бъдат признати като разход, когато са понесени, освен ако отговарят на критерии за признава в МСС 38.19.
- A11. През декември 2002 г. бордът публикува проект, открит за обсъждане на Предложените изменения на МСС 36 *Обезценка на активи* и МСС 38 *Нематериални активи*. Предложените от борда изменения на МСС 36 и МСС 38 отразяват промените, свързани с неговите решения в проекта му за Бизнес комбинациите. Поради това, че проектът все още е в процес на изготвяне, тези предложени промени не са отразени в измененията на МСС 36 и МСС 38, включени в настоящото допълнение.
- A12. През юли 2003 г. бордът публикува проект, открит за обсъждане (ЕД 4) *Освобождаване от нетекущи активи и представяне на преустановени дейности*, в който той предложи изменения на МСС 38 и МСС 40 *Инвестиционни имоти*. Тези предложени промени не са отразени в измененията на МСС 38 и МСС 40, включени в настоящото допълнение

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 17

## Лизинги

## РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—3

▼ M5

Определения	4—6
Класификация на лизинговите договори	7—19
Лизинг във финансовите отчети на лизингополучателите	20—35
Финансови лизинги	20—32
Първоначално признаване	20—24
Последващо оценяване	25—32
Оперативни лизинги	33—35
Лизинг във финансовите отчети на лизингодателите	36—57
Финансови лизинги	36—48
Първоначално признаване	36—38
Последващо оценяване	39—48
Оперативни лизинги	49—57
Сделки за продажба с обратен лизинг	58—66
Преходни разпоредби	67—68
Дата на влизане в сила	69
Отмяна на МСС 17 (преработен 1997 г.)	70

Този стандарт заменя МСС 17 (преработен 1997 г.) Лизинги и трябва да се прилага за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

## ЦЕЛ

1. Целта на този стандарт е да определи за лизингополучателите и лизингодателите, подходящите счетоводни политики и оповестяване, които да се прилагат по отношение на лизингите.

## ОБХВАТ

2. *Настоящият стандарт трябва да се прилага при осчетоводяването на всички лизинги, различни от:*

а) *лизингови договори за проучване или използване на полезни изкопаеми, нефт, природен газ и други подобни невъзстановими ресурси;*

*и*

б) *лицензионни договори за позиции като кинофилми, видеозаписи, пиеси, ръкописи, патенти и авторски права.*

*Този стандарт, обаче не трябва да се прилага като основа за оценяването на:*

а) *имот, държан от лизингополучатели, който се отчита като инвестиционен имот (виж МСС 40 Инвестиционни имоти);*

б) *инвестиционни имоти, предоставяни от лизингодателите по оперативен лизинг (виж МСС 40);*

в) *биологични активи, държани от лизингополучателите по финансови лизинги (виж МСС 41 Селско стопанство);*

*или*

г) *биологични активи, предоставени от лизингодателите по оперативни лизинги (виж МСС 41).*

3. Този стандарт важи за договори, прехвърлящи правото на използване на активи, въпреки че има вероятност от изискване на значителни услуги от лизингодателя във връзка с експлоатацията и поддръжката на подобни активи. Този стандарт не важи за споразумения, които представляват договори за услуги, които не прехвърлят право на използване на активи от едната страна по договора на другата.



## ▼ M5

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

4. *В този стандарт се използват следните термини с посочените значения:*

*Лизингов договор е споразумение по силата, на което лизингодателят предава на лизингополучателя срещу еднократно или серия от плащания правото да използва даден актив за договорен период от време.*

*Финансов лизинг е лизингов договор, който прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди, свързани със собствеността върху даден актив. В крайна сметка, правото на собственост може да бъде или да не бъде прехвърлено.*

*Оперативен лизинг е лизингов договор, различен от финансовия лизинг.*

*Неотменим лизинг е лизингов договор, който е отменим само в следните случаи:*

- a) *при настъпването на някаква непредвидима случайност;*
- b) *с разрешението на лизингодателя;*
- v) *ако лизингополучателят сключи нов лизингов договор за същия или равностоеен актив със същия лизингодател;*

*или*

- г) *при изплащане от страна на лизингополучателя на такава допълнителна сума, която от самото начало на лизинга осигурява в голяма степен продължаването на лизинговия договор.*

*Начало на лизинговия договор е по-ранната от двете дати на лизинговото споразумение и датата на ангажирането на страните с главните условия на лизинговия договор. Към тази дата:*

- a) *лизингът се класифицира или като оперативен или като финансов лизинг;*

*и*

- b) *в случай на финансов лизинг се определят сумите, които трябва да бъдат признати на датата на започването на срока на лизинга.*

*Началото на срока на лизинга е датата, от която лизингополучателя има право да упражни правото си да използва лизингования актив. Това е датата на първоначалното признаване на лизинга (т.е. признаването на активи, пасиви, приходи и разходи в резултат на лизинга, както е подходящо).*

*Срокът на лизинговия договор е неотменимият 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, с или без допълнително заплащане, когато от началото на лизинга е сигурно в разумна степен, че лизингополучателят ще упражни това право.*

*Минимални лизингови плащания са плащанията по време на срока на лизинговия договор, които лизингополучателят е или може да бъде задължен да извърши, с изключение на потенциалния наем, разходите за услугите и данъците, които са платими от и възстановими на лизингодателя, както и:*

- a) *по отношение на лизингополучателя — всякакви суми, гарантирани от лизингополучателя или страна, свързана с лизингополучателя;*

*или*

- b) *по отношение на лизингодателя — всяка остатъчна стойност, гарантирана на лизингодателя от страна на:*
  - i) *лизингополучателя;*
  - ii) *страна, свързана с лизингополучателя;*

## ▼ M5

или

- iii) *трета страна, несвързана с лизингодателя, която има финансова възможност да изпълни задълженията по тази гаранция.*

*Ако лизингополучателят обаче притежава опция за закупуване на актива на цена, която се очаква да бъде достатъчно по-ниска от справедливата стойност към датата на упражняване на тази опция и която от самото начало на лизинговия договор е сигурно в голяма степен, че ще бъде упражнена, минималните лизингови плащания обхващат минималните плащания, дължими през целия срок на лизинговия договор до очакваната дата на упражняване на тази опция за закупуване и плащането, необходимо за упражняването ѝ.*

*Справедлива стойност е сумата, за която даден актив може да бъде заменен или дадено задължение да бъде уредено между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им.*

*Икономически живот е:*

- a) *периодът, в който се очаква даден актив да бъде икономически използваем от един или повече потребители;*

или

- b) *количеството производствени или подобни единици, които се очаква един или повече потребители да получат от актива.*

*Полезен живот е приблизително оцененият оставащ период от началото на срока на лизинговия договор, без ограничение в неговата продължителност, в който се очаква икономическите изгоди от актива да бъдат консумирани от образуването.*

*Гарантирана остатъчна стойност е:*

- a) *по отношение на лизингополучателя — онази част от остатъчната стойност, която е гарантирана от лизингополучателя или от страна, свързана с лизингополучателя (размерът на гаранцията е максималната сума, която при всички случаи би могла да стане платима);*

и

- b) *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 е 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 са пределни разходи, които могат да бъдат приписани пряко на договарянето и сключването на договор за лизинг, с изключение на такива разходи, които са понесени от лизингодатели, които са производители или търговци.*

*Брутна инвестиция в лизингов договор е сборът от:*

- a) *минималните лизингови плащания, които могат да бъдат получени от лизингодателя по силата на един финансов лизинг;*

и

- b) *всяка негарантирана остатъчна стойност, начислена за лизингодателя.*

*Нетна инвестиция в лизингов договор е брутната инвестиция в лизинга, сконтирана с присъщия за лизинга лихвен процент.*

*Неспечелени приходи от финансиране са разликата между:*

- a) *брутната инвестиция в лизинговия договор;*

и

## ▼ M5

б) *нетната инвестиция в лизинговия договор.*

*Лихвеният процент, присъщ на лизинговия договор, е дисконтовият процент, който от самото начало на лизинга образува общата сегашна стойност на: а) минималните лизингови плащания; и б) негарантираната остатъчна стойност, така че да бъде равна на сумата на i) справедливата стойност на наетия актив и ii) всякакви първоначални преки разходи на лизингодателя.*

*Присъщият лихвен процент по задълженията на лизингополучателя е лихвен процент, който лизингополучателят би плащал по подобен лизингов договор или ако не може да бъде определен, лихвеният процент, който в началото на лизинговия договор лизингополучателят би поел, за да заеме за сходен срок и с подобно обезпечение необходимите средства за закупуване на актива.*

*Потенциален наем е онази част от лизинговите плащания, която не е определена като сума, а се основава на бъдещата стойност на фактор, който се променя по причина различна от нормалния ход на времето (например процент от продажбите, степен на експлоатация, ценови индекси, пазарни лихвени проценти).*

5. Лизинговият договор или ангажимент може да съдържа условие за коригиране на лизинговите плащания за промени в разходите на изграждането или придобиването на лизингования имот или за промени в някоя друга оценка на себестойността или стойността, например общото ниво на цените или разходите на лизингодателя за финансиране на лизинга, по време на периода между началото на лизинга и започването на срока на лизинга. Когато случат е такъв, ефектът на такива промени трябва да се счита, че е настъпил в началото на лизинга за целите на настоящия стандарт.
6. Дефиницията на лизинговия договор обхваща договори за наемане на актив, които съдържат клауза, даваща на наемателя опция за придобиване на правото на собственост върху актива при изпълнението на договорените условия. Тези договори понякога се наричат договори за покупко-продажба на изплащане.

#### КЛАСИФИКАЦИЯ НА ЛИЗИНГОВИТЕ ДОГОВОРИ

7. Класификацията на лизинговите договори, възприета в този стандарт, се основава на степента, до която рисковете и изгодите от собствеността на наетия актив се отнасят до лизингодателя или лизингополучателя. Рисковете включват възможните загуби от неизползвани мощности или технологическо остаряване, както и от колебанията в приходите, дължащи се на измененията в икономическите 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 остатъчна стойност.
8. *Даден лизингов договор се класифицира като финансов лизинг, ако прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди от собствеността върху актива. Даден лизингов договор се класифицира като оперативен лизинг, ако не прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди от собствеността върху актива.*
9. Тъй като сделката между лизингодателя и лизингополучателя се основава на лизингов договор между двете страни, целесъобразно е да се използват съответстващи дефиниции. Прилагането на тези дефиниции към различните условия на двете страни може понякога да доведе до различно класифициране на същия лизингов договор от страна на лизингодателя и лизингополучателя. Например такъв може да бъде случая, когато лизингодателят има изгода от гаранция за остатъчна стойност, дадена от лице, което не е свързано с лизингополучателя.
10. Дали един лизингов договор е финансов лизинг или оперативен лизинг зависи по-скоро от съдържанието на сделката, а не от формата на договора (\*). Примери за ситуации, които поотделно

(\*). Виж също ПКР-27 *Оценка на съдържанието на сделките, свързани с правната форма на лизинги.*

## ▼ M5

или в комбинация по принцип биха довели до класифициране на лизинговия договор като финансов лизинг, са:

- а) лизинговият договор прехвърля собствеността върху актива на лизингополучателя до края на срока на лизинговия договор;
- б) лизингополучателят има опцията да закупи актива на цена, която се очаква да бъде значително по-ниска от справедливата стойност към датата, на която опцията става изпълнима, като в началото на лизинговия договор в голяма степен е сигурно, 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

- д) наетите активи имат такъв специфичен характер, че само лизингополучателят може да ги експлоатира без извършването на съществени модификации.

11. Показателите за ситуации, които индивидуално или в комбинация също биха могли да доведат до класифицирането на лизингов договор като финансов лизинг, са:

- а) ако лизингополучателят може да отмени лизинговия договор, 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 повечето 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 показателите в параграфи 10 и 11 не винаги са убедителни. Ако от други характеристики е ясно, че лизинговия договор не прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди от собствеността върху даден актив, лизингът се класифицира като оперативен лизинг. Например, такъв може да бъде случаят, ако собствеността върху актива се прехвърля в края на лизинговия договор за плащане с променлива стойност, равно на тогавашната му справедлива стойност или ако има потенциални наеми, в резултат на което лизингополучателят не поема в значителна степен всички такива рискове и изгоди.

13. Класификацията на лизинговите договори се осъществява в началото на лизинга. Ако по което и да е време лизингополучателят и лизингодателят се договорят да променят условията на лизинговия договор, освен чрез подновяване на лизинга, по начин, който би довел до различна класификация на лизинговия договор, съгласно критериите, установени в параграфи 7—12, ако променените условия са били в сила в началото на лизинговия договор, по време на неговия срок преработеното споразумение се счита за нов договор. Промените в оценките обаче (например, промени в приблизителните оценки за икономическия живот или за остатъчната стойност на наетата собственост) или промени в условията (например неизпълнение от страна на лизингополучателя) не предизвикват нова класификация на лизинговия договор за счетоводни цели.

14. Лизинговите договори за земя и сгради се класифицират като оперативни или финансови лизингови договори по същия начин, както лизинговите договори за други активи. Характерна черта на земята обаче е, че тя обикновено има неопределен икономически живот и ако не се очаква правото на собственост да бъде предадено на лизингополучателя до края на срока на лизинговия договор, обикновено, лизингополучателят не получава значителна

## ▼ M5

част от всички рискове и изгоди от собствеността, в който случай лизингът на земя ще представлява оперативен лизинг. Сумата, заплащана при сключването договор за или придобиването на недвижим имот взет под наем, който се отчита като оперативен лизинг представлява предплатени лизингови плащания, които се амортизират през целия срок на лизинговия договор, съгласно осигурения модел за изгодите.

15. Елементите на земята и сградите в лизингов договор за земя и сгради се разглеждат отделно за целите на класификацията на лизинговите договори. Ако правото за собственост върху двата елемента се очаква да бъде прехвърлено върху лизингополучателя до края на срока на лизинга, двата елемента се класифицират като финансов лизинг, независимо дали са анализирани като един лизингов договор или като два, освен ако е ясно от други характеристики, че лизинговият договор не прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди, от собствеността върху един от двата елемента. Когато земята има неопределен икономически живот, елементът земя, обикновено се класифицира като оперативен лизинг освен, ако се очаква правото на собственост да бъде прехвърлено на лизингополучателя до края на срока на лизинговия договор, съгласно параграф 14. Елементът сграда се класифицира като финансов или оперативен лизинг съгласно параграфи 7—13.
16. Когато е необходимо, за да се класифицира и отчита един договор за лизинг на земя и сгради, минималните лизингови плащания (включително всякакви предварителни плащания на глобални суми) се разпределят между елементите на земята и сградите, пропорционално на относителните справедливи стойности на лизингованите участия в елемента земя и в елемента сгради на договора за лизинг в началото на договора за лизинг. Ако лизинговите плащания не могат да бъдат разпределени надеждно между тези два елемента, целият договор за лизинг се класифицира като финансов лизинг, освен ако е ясно, че и двата елемента са оперативни лизинги, в който случай, целият лизинг се класифицира като оперативен лизинг.
17. За договор за лизинг на земя и сгради, при който сумата, която би била призната първоначално за елемента земя, съгласно параграф 20 е несъществуваща, земята и сградите могат да бъдат третираны като единен елемент за целите на класификацията на договора за лизинг и се класифицира като финансов или оперативен лизинг съгласно параграфи 7—13. В такъв случай икономическият живот на сградите се разглежда като икономически живот на целия лизингован актив.
18. Не се изисква отделно оценяване на земята и сградите, когато участието на лизингополучателя както в земята, така и в сградите се класифицира като инвестиционен имот съгласно МСС 40 и е възприет модела на справедливата стойност. За тази преценка се изискват детайлни изчисления само, ако класификацията на единия или и на двата елемента иначе е несигурна.
19. В съответствие с МСС 40 е възможно за лизингополучателя да класифицира участието в собствеността, държано по оперативен лизинг като инвестиционен имот. При условие, че това е така, участието в собствеността се отчита като че ли е финансов лизинг и освен това за признатия актив се използва модела на справедливата стойност. Лизингополучателят трябва да продължи да отчита договора за лизинг като финансов лизинг дори когато дадено последващо събитие промени характера на участието на лизингополучателя в собствеността, така че същият вече не се класифицира като инвестиционен имот. Такъв е случаят, например, когато лизингополучателят:
  - а) е във владение на имот, който след това се прехвърля към ползван от собственика имот по историческа стойност, равна на неговата справедлива стойност на датата на промяната на ползването;
  - или
  - б) сключва договор за пренаемане, по който прехвърля в значителна степен всички рискове и изгоди от собствеността на участието, на несвързано трето лице. Такъв договор за пренаемане се отчита от лизингополучателя като финансов лизинг за трето лице,

## ▼ M5

въпреки че същият може да се отчита като оперативен лизинг от третото лице.

#### ЛИЗИНГ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛИТЕ

##### Финансови лизинги

##### Първоначално признаване

20. *При започването на срока на договора за лизинг, лизингополучателите трябва да признават финансовите лизинги като активни и пасиви в балансите си в размери, равни на справедливата стойност на наетия имот или ако са по-ниски — настоящата стойност на минималните лизингови плащания, всяко от тях, определено в началото на лизинга. Сконтовият процент, който трябва да бъде използван при изчисляването на настоящата стойност на минималните лизингови плащания е лихвеният процент, заложен в лизинговия договор, ако е възможно да бъде определен; ако не може, използва се присъщия лихвен процент по задължението на лизингополучателя. Всякакви първоначални преки разходи на лизингополучателя се добавят към сумата, призната като актив.*
21. Сделките и другите събития се отчитат и представят в съответствие с тяхната същност и финансова реалност, а не само според юридическата им форма. Въпреки че юридическата форма на лизинговия договор е такава, че лизингополучателят може да не придобие юридическо право на собственост върху наетия актив, в случая на финансов лизинг същността и финансовата реалност са такива, че лизингополучателят придобива икономическите ползи от използването 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 договора за лизинг е приблизително равна на справедливата стойност на актива и съответния финансов разход.
22. Ако такива лизингови сделки не се отразят в баланса на лизингополучателя, икономическите ресурси и нивото на задлъжнялост на образуванието се представят с понижена стойност, като по този начин се изкривяват финансовите показатели. Затова е целесъобразно финансовият лизинг да бъде вписван в баланса на лизингополучателя както като актив, така и като задължение за извършване на бъдещи лизингови плащания. В началото на лизинговия договор активът и пасивът за бъдещите лизингови плащания се признават в баланса с едни и същи суми, с изключение на всякакви първоначални преки разходи на лизингополучателя, които се добавят към сумата, призната като актив.
23. Не е целесъобразно задълженията за наети активи да бъдат представяни във финансовите отчети като намаление на стойността на наетите активи. Ако за представянето на пасивите в лицевата част на баланса се прави разграничение между текущи и нетекущи пасиви, същото разграничение се прави и за пасивите по лизинг.
24. Често възникват първоначални преки разходи, направени във връзка със специфични лизингови дейности, като например договаряне и обезпечаване на лизинговите договори. Разходите, определени като пряко свързани с дейности, извършени от лизингополучателя по финансовия лизинг, се добавят към сумата, призната като актив.

##### Последващо оценяване

25. *Минималните лизингови плащания трябва да бъдат разпределени между цената на финансирането и намалението на неизплатеното задължение. Цената на финансирането трябва да бъде разпределена за всеки период по време на срока на договора за лизинг, така че да се получи постоянна периодична лихва върху оставащия остатък от задължението. Потенциалните наеми трябва да бъдат начислени като разходи през периодите, в които са направени.*
26. На практика, при разпределянето на цената на финансирането по периодите през срока на договора за лизинг, лизингополучателят

## ▼ M5

може да използва някаква форма на приближение, за да опрости изчислението.

27. **Финансовият лизинг поражда амортизационни разходи за амортизируемите активи, както и финансови разходи за всеки отчетен период. Амортизационната политика за амортизируемите наети активи трябва да бъде в съответствие с тази за собствени амортизируеми активи и признатата амортизация трябва да се изчислява в съответствие с МСС 16 Имоти, машини, съоръжения и оборудване и МСС 38 Нематериални активи. Ако няма достатъчна сигурност, че лизингополучателят ще получи собствеността до края на срока на лизинга, активът трябва да бъде амортизиран напълно за по-късия от двата срока — срока на лизинга или срока на полезния му живот.**
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 амортизируеми активи. Ако е сигурно в разумна степен, 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.
29. Сумата от амортизационните разходи за актива и финансовия разход за периода рядко е същият като тази на лизинговите плащания, дължими за периода и затова не е правилно дължимите лизингови плащания да бъдат просто признавани като разход. Съответно малко е вероятно активът и свързаният с него пасив да бъдат с равни суми след началото на лизинговия договор.
30. За да се определи дали наетият актив се е обезценил, образуването прилага МСС 36 *Обезценка на активи*.
31. **Освен спазването на разпоредбите на МСС 32 Финансови инструменти: оповестяване и представяне, лизингополучателите трябва да оповестят следното за финансовите лизинги:**
- a) **за всеки клас активи — нетната балансова стойност към датата на баланса;**
  - b) **изравняване между общата стойност на бъдещите минимални лизингови плащания към датата на баланса и тяхната настояща стойност. Освен това образуването трябва да оповести общата сума на бъдещите минимални лизингови плащания към датата на баланса 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) **потенциални наеми, признати като доход за отчетния период;**
  - г) **общата сума на бъдещите минимални подлизингови плащания, очаквани да бъдат получени по силата на неотменими подлизингови договори към датата на баланса;**
- и**
- д) **общо описание на съществените лизингови ангажименти на лизингополучателя, включително, но не единствено, следните:**
    - i) **базата, на която се определят условните наемни плащания;**
    - ii) **наличието и условията на опции за подновяване или за закупуване и клаузи за индексация;**

**и**

## ▼ M5

iii) *ограничения, наложени от условията на лизинговия договор, например такива за получаване на дивиденди, допълнителни дългове и нови лизингови договори.*

32. Освен това изискванията за оповестяване в съответствие с МСС 16, МСС 36, МСС 38, МСС 40 и МСС 41 се прилагат за лизингови договори по отношение на активи, наети по финансов лизинг.

*Оперативни лизингови договори*

33. *Лизинговите плащания по оперативен лизинг трябва да се признават като разход по линейния метод за срока на лизинга, освен ако друга системна база не е по-представителна за времевия модел на използване на изгодите от потребителя (\*).*
34. По отношение на оперативните лизинги лизинговите плащания (с изключение на разходите за услуги, например за застраховка и поддръжка) се признават като разход по линейния метод освен, ако друга системна база не е представителна за времевата схема на използване на изгодите от потребителя дори ако плащанията не се извършват на същата база.
35. *В допълнение към спазването на изискванията на МСС 32 лизингополучателите трябва да направят следните оповестявания по отношение на оперативните лизингови договори:*
- a) *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 датата на баланса;*
  - в) *лизингови и подлизингови плащания, признати като разход за отчетния период, с отделни суми за минимални лизингови плащания, потенциални наеми и подлизингови плащания;*
  - г) *общо описание на съществените лизингови ангажименти на лизингополучателя, включително, но не единствено, следните:*
    - i) *базата, на която се определят условните наемни плащания;*
    - ii) *наличието и условията на опции за подновяване или опции за закупуване и клаузи за индексация;*

*и*

    - iii) *ограничения, наложени от лизингови договори, като например такива отнасящи се до дивиденди, допълнителни дългове и нови лизингови договори.*

**ЛИЗИНГ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ЛИЗИНГОДАТЕЛИТЕ**

*Финансови лизинги*

**Първоначално признаване**

36. *Лизингодателите трябва да признават активите, държани по силата на финансов лизинг в своите баланси и да ги представят като вземане, чиято сума е равна на нетната инвестиция в лизинговия договор.*
37. По силата на финансовия лизинг съществена част от всички рискове и изгоди от собствеността върху актива се прехвърлят от лизингодателя, като така дължимото лизингово плащане се третира от лизингодателя като погасяване на главница и финансов доход,

(\*) Виж също ПКР-15 *Оперативни лизинги — стимули.*



## ▼ M5

който се изплаща на лизингодателя и го компенсира за инвестицията и услугите му.

38. От лизингодателите често се понасят и отразяват първоначални преки разходи, като например комисионни, юридически такси и вътрешни разходи, които са пределни и които могат да се припишат пряко на договарянето и оформянето на даден лизингов договор. Същите не включват такива общи разходи, като например разходи, понесени във връзка с продажби и търговския екип. За финансовите лизинги, различни от тези, които участват като лизингодатели — производители или търговци, първоначалните преки разходи се включват в първоначалното оценяване на бъдещите вземания по финансов лизинг и намаляват сумата на приходите, признати за срока на лизинга. Присъщият лихвен процент за лизинга се дефинира по такъв начин, че първоначалните преки разходи се включват автоматично във вземанията по финансов лизинг; не е необходимо същите да се добавят отделно. Разходите, направени от лизингодатели — производители или търговци във връзка с договарянето и оформянето на договор за лизинг, се изключват от дефиницията за първоначалните преки разходи. В резултат на това, същите се изключват от нетната инвестиция в лизинга и се признават като разход, когато се признава печалбата от продажбата, която по отношение на един финансов лизинг обикновено е в началото на срока на лизинга.

Последващо оценяване

39. *Признаването на финансов приход трябва да се основава на модел, отразяващ една постоянна периодична норма на възвращаемост върху нетната инвестиция на лизингодателя във финансов лизинг.*
40. Лизингодателят има за цел да разпредели финансов приход през целия срок на лизинговия договор на системна и рационална база. Това разпределяне на прихода се основава на модел, отразяващ една постоянна периодична норма на възвращаемост върху нетната инвестиция на лизингодателя във финансов лизинг. Лизинговите плащания, свързани с отчетния период, с изключение на разходите за услуги, се прилагат по отношение на брутната инвестиция в лизинговия договор, за да се намали както главницата, така и несполучения финансов приход.
41. Приблизително изчислените негарантирани остатъчни стойности, използвани при изчисляването на брутната инвестиция на лизингодателя в лизингов договор, редовно се преглеждат. Ако има намаление на приблизително изчислената негарантирана остатъчна стойност, разпределението на прихода през срока на лизинга се преразглежда и всяко намаление, свързано с вече начислените суми, се признава незабавно.
42. *Лизингодатели — производители или търговци трябва да признават печалбата или загубата от продажбата през отчетния период в съответствие с политиката, следвана от образуването по отношение на преките продажби. Ако бъдат offerирани изкуствено занижени лихвени проценти, печалбата от продажбата трябва да се сведе до тази, която би се получила, ако се начисляваше пазарен лихвен процент. Разходите, направени от лизингодателите — производители или търговци във връзка с договарянето и оформянето на даден лизингов договор трябва да се признават като разход, когато се признава печалбата от продажбите.*
43. Производители или търговци често предлагат на клиентите избор да закупят или наемат актива. Финансовият лизинг за даден актив от даден лизингодател — производител или търговец, образува два вида приходи:
- а) печалбата или загубата, еквивалентна на печалбата или загубата, получена в резултат от пряка продажба на наемания актив по нормални продажни цени, която отразява всеки приложим обем или търговските отстъпки;
  - и
  - б) финансов приход за срока на лизинговия договор.

## ▼ M5

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 цената на придобиване или балансовата стойност, ако се различават, на наетата собственост, намалена с настоящата стойност на негарантираната остатъчна стойност. Разликата между прихода от продажбата и разхода по продажбата е печалбата от продажбата, която се признава в съответствие с политиката на образуванието по отношение на преките продажби.
45. Лизингодателите — производители или търговци понякога оферират изкуствено занижени лихвени проценти, за да привличат клиенти. Използването на такъв процент би довело до отчитането в момента на продажбата прекалено голяма част от общия приход от сделката. Ако се оферират изкуствено занижени лихвени проценти, печалбата от продажбата ще се сведе до тази, която би се получила, ако се начисляваше пазарен лихвен процент.
46. Разходите, направени от лизингодателите — производители или търговци във връзка с договарянето и оформянето на даден лизингов договор се признават като разход в началото на срока на лизинговия договор, защото те са свързани главно със заработването на продажната печалба за производителя или търговеца.
47. ***В допълнение към спазването на разпоредбите на МСС 32 лизингодателите трябва да оповестят следното във връзка с финансовите лизинги:***
- a) ***равнение на общата брутна инвестиция в лизинговия договор към датата на баланса с настоящата стойност на минималните лизингови плащания за получаване към датата на баланса. Освен това образуванието трябва да оповести общата сума на брутната инвестиция в лизинговия договор и настоящата стойност на минималните лизингови плащания за получаване към датата на баланса 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;*
  - b) ***незаработения финансов доход;***
  - v) ***негарантираните остатъчни стойности, начислени към ползите на лизингодателя;***
  - г) ***натрупаната отстъпка за несъбираемите минимални лизингови плащания за получаване;***
  - д) ***потенциалните наеми, признати като доход за отчетния период;***  
***и***
  - е) ***общо описание на съществените лизингови ангажименти на лизингодателя.***
48. Често е полезно като показател за растеж да се оповестява брутната инвестиция, намалена с незаработения доход в новия бизнес, добавена през отчетния период, след приспадането на съответните суми за отменените лизингови договори.

*Оперативни лизинги*

49. ***Лизингодателите трябва да представят в своите баланси активите, държани за отдаване по оперативни лизингови договори, в съответствие с характера на актива.***
50. ***Наемният приход от оперативни лизингови договори трябва да се признава като приход по линейния метод за срока на лизинговия договор, освен ако друга системна база е по-предста-***

## ▼ M5

*вителна за времевия модел, при чието използване е намалена извлечената полза от наетия актив* (\*).

51. Разходите, включително амортизацията, направени за заработването на прихода от лизинга, се признават за разход. Приходът от лизинга (с изключение на постъпленията от извършените услуги от рода на застраховки и поддръжка) се признава за приход по линейния метод за целия срок на лизинговия договор дори ако постъпленията не са на тази база, освен, ако друга системна база е по-представителна за времевия модел, при чието използване е намалена извлечената полза от наетия актив.
52. *Първоначалните преки разходи, направени от лизингодателите при договарянето или оформянето на даден договор за лизинг трябва да бъдат добавени към балансовата стойност на наетия актив и признати като разход за срока на лизинговия договор на същата база, като приходите от лизинга.*
53. *Политиката по амортизацията на амортизируемите наети активи трябва да е в съответствие с нормалната амортизационна политика, възприета от лизингодателя по отношение на подобни активи, а амортизацията трябва да се изчислява в съответствие с МСС 16 и МСС 38.*
54. За да се определи дали наетият актив се е обезценил, образуването прилага МСС 36.
55. Лизингодателят — производител или търговец не признава никаква продажна печалба при сключването на оперативен лизингов договор, тъй като той не е равностоеен на продажба.
56. *В допълнение към разпоредбите на МСС 32 лизингодателите трябва да оповестят следното във връзка с оперативните лизинги:*
  - а) *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 потенциалните наеми, признати като приход за отчетния период;*
  - 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 важат за лизингодатели по отношение на активи, отдадени по оперативен лизинг.

## СДЕЛКА ЗА ПРОДАЖБА С ОБРАТЕН ЛИЗИНГ

58. Сделката за продажба с обратен лизинг е свързана с продажбата на актив и обратното отдаване под наем на същия актив. Лизинговото плащане и продажната цена обикновено са взаимозависими, тъй като се договарят в пакет. Счетоводното третиране на продажба с обратен лизинг зависи от вида на съответния лизингов договор.
59. *Ако резултатът от сделката за продажба с обратен лизинг е финансов лизинг, всяко превишение на прихода от продажбата над балансовата стойност не трябва да се признава незабавно за приход от продавача лизингополучател. Вместо това то трябва да 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 постъпленията от продажбата над балансовата стойност да се разглежда като приход. Такова превишение се разсрочва и амортизира през целия срок на лизинговия договор.

(\* ) Виж също ПКР-15 *Оперативни лизинги — стимули.*

## ▼ M5

61. *Ако резултатът от сделка за продажба с обратен лизинг е оперативен лизинг и е ясно, че сделката се определя според справедливата стойност, всяка печалба или загуба трябва да се признава незабавно. Ако продажната цена е по-ниска от справедливата стойност, всяка печалба или загуба трябва да се признава незабавно, освен в случаите, когато загубата се компенсира от бъдещите лизингови плащания под пазарната цена, загубата трябва да 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 трябва да 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, това по същество е обикновена продажба и всяка печалба или загуба се признава незабавно.
63. *При оперативните лизингови договори, 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 финансовите лизинги не се налага подобна корекция освен, ако не е настъпила обезценка на стойността, в който случай балансовата стойност се намалява до възстановима стойност в съответствие с МСС 36.
65. Изискванията за оповестяване спрямо лизингополучателите и лизингодателите важат в еднаква степен за сделките за продажба с обратен лизинг. Изискването за описание на значителните лизингови ангажименти води до оповестяване на уникални или необичайни условия на договора или сделките за продажба с обратен лизинг.
66. Сделките за продажба с обратен лизинг могат да задействат прилагането на критериите за отделно оповестяване, определени в МСС 1 *Представяне на финансови отчети.*

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

67. *При условията на параграф 68 прилагането с обратна сила на този стандарт се насърчава, но то не е задължително. Ако стандартът не се прилага с обратна сила, салдото на всеки предварително 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. *Образуването, което преди това е прилагало МСС 17 (преработен 1997 г.) трябва да прилага измененията, направен в настоящия стандарт с обратна сила за всички лизингови договори или ако МСС 17 (преработен 1997 г.) не е бил прилаган с обратна сила — по отношение на всички лизингови договори, влезли в сила, откакто е приложило за първи път този стандарт.*

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

69. *Всяко образуване трябва да прилага настоящия стандарт по отношение на годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако образуването приложи този стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.*

## ОТМЯНА НА МСС 17 (ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 1997 Г.)

70. Този стандарт заменя МСС 17 *Лизинги* (преработен през 1997 г.).

▼ **M5****ДОПЪЛНЕНИЕ****Изменения на други документи**

*Измененията в това допълнение трябва да се прилагат за годишни периоди започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образувание прилага този стандарт за по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат приложени за този по-ранен период.*

- A1. [Допълнението не е приложимо за непотвърдени стандарти]  
 A2. [Допълнението не е приложимо за непотвърдени стандарти]

▼ **B****МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 18****(ПРЕРАБОТЕН 1993 г.)****Приходи**

През 1998 г. IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“, допълни параграф 11 от IAS 18 чрез включване на позоваване на IAS 39.

През май 1999 г. IAS 10 (преработен 1999 г.), „Събития след датата на баланса“, измени параграф 36. Измененият текст влезе в сила, когато IAS 10 (преработен 1999) влезе в сила — т.е. за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2000 г.

През януари 2001 г. IAS 41, „Земеделие“, измени параграф 6. IAS 41 влиза в сила за годишните финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2003 г.

Следните разяснения на SIC се отнасят до IAS 18:

- SIC-27: оценяване същността на сделките по юридическата форма на лизинга,  
 — SIC-31: приходи — бартерни сделки, включващи рекламни услуги.

**СЪДЪРЖАНИЕ**

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—6
Дефиниции	7—8
Оценяване на приходите	9—12
Идентифициране на сделката	13
Продажба на стоки	14—19
Предоставяне на услуги	20—28
Лихви, възнаграждения за права и дивиденди	29—34
Оповестяване	35—36
Дата на влизане в сила	37

Стандартите, които са с удебелен шрифт, следва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на предговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

**Ц Е Л**

Доходът се дефинира в „Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети“ като увеличение на икономическите ползи през счетоводния период под формата на приток 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, дивиденди и възна-

**▼B**

граждения за права. Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране на приходите, получени от определени видове сделки и събития.

Основният въпрос при отчитането на прихода е да се определи моментът, когато приходът трябва да се признава. Приходът се признава, когато е възможно предприятието да има бъдещи икономически ползи и тези ползи могат да се оценят надеждно. Настоящият стандарт посочва обстоятелствата, при които тези критерии ще се спазват, а следователно и приходът ще се признава. Той дава и практически насоки за прилагането на тези критерии.

**ОБХВАТ**

1. ***Настоящият стандарт следва да се прилага при отчитането на приходи, получени от следните сделки и събития:***
  - а) *продажба на продукция и стоки;*
  - б) *предоставяне на услуги, и*
  - в) *използване от други лица на активи на предприятието, което носи лихви, възнаграждения за права и дивиденди.*
2. Стандартът заменя IAS 18, „Признаване на приходите“, приет през 1982 г.
3. Стоките включват стоките, произведени от предприятието с цел продажба, както и стоките, закупени за 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 проектант 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 IAS 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;
  - б) възнаграждения за права — начисления за използването на дълготрайни активи на предприятието, например патенти, търговски марки, авторски права и програмни продукти, и
  - в) дивиденди — разпределение на печалбите между акционерите пропорционално на участието им в конкретен клас капитал.
6. Настоящият стандарт не разглежда прихода от:
  - а) лизингови споразумения (виж IAS 17, „Лизинг“);
  - б) дивиденди, получени от инвестиции, които се осчетоводяват по капиталовия метод (виж IAS 28, „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“);
  - в) застрахователни договори на застрахователни предприятия;
  - г) промени в справедливата стойност на финансови активи и финансови пасиви или изваждането им от обращение (виж IAS 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 (виж IAS 41, „Земеделие“);
  - ж) първоначално признаване на земеделски продукт (виж IAS 41, „Земеделие“), и
  - з) извличането на минерални вещества.

## ▼ B

## ДЕФИНИЦИИ

7. *В настоящия стандарт се използват следните термини с посочените значения:*

*Приход е брутният приток от икономически ползи през периода, създаден в хода на обичайната дейност на предприятието, когато тези притоци водят до увеличения на собствения капитал, различни от увеличенията, свързани с вноските на акционерите.*

*Справедлива стойност е сумата, за която един актив може да се размени или един пасив е уреден между добре осведомени и желаещи страни в пряка сделка помежду им.*

8. Приходите включват само брутните притоци от икономически ползи, получени от и дължими на предприятието за негова сметка. 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 увеличение на собствения капитал. Затова те се изключват от приходите. По същия начин при агентско взаимоотношение брутните притоци от икономически ползи включват суми, събрани от името на възложителя, които не водят до увеличение на собствения капитал на предприятието. Сумите, събрани от името на възложителя, не са приходи. В тези случаи приход е комисионното възнаграждение.

## ОЦЕНЯВАНЕ НА ПРИХОДИТЕ

9. *Приходът трябва да се оценява по справедливата стойност на полученото или подлежащо на получаване плащане или възмездяване <sup>(1)</sup>.*

10. Сумата на прихода от една сделка обикновено се определя по споразумение между предприятието и купувача или ползвателя на актива. Той се оценява по справедливата стойност на полученото или подлежащо на получаване възмездяване, като се отчита сумата от всички търговски отстъпки и количествени работи, направени от предприятието.

11. В повечето случаи възмездяването 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. Все пак когато притокът от парични средства или парични еквиваленти се забави, справедливата стойност на възмездяването 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 възмездяването се определя, като се сконтират всички бъдещи постъпления, използвайки условен лихвен процент. Условният лихвен процент е по-ясно определяемият от следните два:

- a) доминиращия лихвен процент за сходен инструмент на емитент със сходен кредитен рейтинг или
- b) лихвения процент, с който се сконтира номиналната стойност на инструмента спрямо текущата цена на касовите продажби на стоки и услуги.

Разликата между справедливата стойност и номиналната стойност на възмездяването се признава за лихвен приход в съответствие с параграфи 29 и 30 и съгласно IAS 39, „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.

12. Когато стоки или услуги се разменят срещу стоки или услуги със сходен характер и стойност, размяната не се разглежда като сделка, която създава приход. Това често се случва със стоки като масло и мляко, когато доставчиците разменят стокови запаси от различни места, за да задоволят своевременно търсенето на конкретно място. Когато се продават стоки или се предоставят услуги в

<sup>(1)</sup> Виж също SIC-31: Приходи — бартерни сделки, включващи рекламни услуги.

▼ B

замяна 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 надеждно да бъде 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. Въпреки това при някои обстоятелства 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 забавя и се признава за приход през периода, през който се извършва обслужването. Обратно, 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 самостоятелния ефект от сделката. В такъв случай двете сделки се разглеждат заедно.

## ПРОДАЖБА НА СТОКИ

14. *Приходът от продажбата на стоки следва да се признава, когато са били изпълнени всички следващи условия:*
- a) *предприятието е прехвърлило на купувача значителните рискове и ползи от собствеността върху стоките;*
  - b) *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 се получат от предприятието, и*
  - д) *направените разходи или тези, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат надеждно да бъдат 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:
- a) когато предприятието запазва задължение за незадоволително изпълнение, което не е покрито с нормални гаранционни клаузи;
  - b) 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



## ▼B

- г) когато купувачът има право да анулира покупката по причина, посочена в договора за покупко-продажба, и предприятието не е сигурно дали ще има някакви постъпления.
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 да оцени бъдещите постъпления и признава дължимите постъпления въз основа на миналия опит и други подобни фактори.
18. Приходът се признава само когато е възможно предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката. В някои случаи това може да не е възможно преди получаването на постъплението или до отстраняването на някаква неяснота. Например може да не е сигурно дали даден чуждестранен държавен орган ще разреши да се преведе плащането от дадена продажба в чужда страна. Когато разрешението бъде дадено, неяснотата отпада и приходът се признава. Все пак когато възникне неяснота около 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 съоставимост 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. Все пак приходът не може да бъде признат, когато разходите не могат да бъдат оценени надеждно. При такива обстоятелства всяко вече получено постъпление 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, трябва да се признава в зависимост от етапа на завършеност на сделката към датата на баланса. Резултатът от една сделка може да се оцени надеждно, когато са изпълнени всички следващи условия:*
- a) *сумата на прихода може да бъде надеждно оценена;*
  - b) *вероятно предприятието ще има икономически ползи, свързани със сделката;*
  - v) *етапът на завършеност на сделката към датата на баланса може надеждно да се оцени и*
  - г) *разходите, направени по сделката, както и разходите за завършване на сделката, може да бъдат надеждно оценени* <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>.
21. Признаването на прихода в зависимост от етапа на завършеност на една сделка често се разглежда като процента, получен по метода 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 обема на обслужващата дейност и изпълнението през определен период. IAS 11, „Договори за строителство“, също изисква признаването на прихода на тази основа. Изискванията на този стандарт обикновено

<sup>(1)</sup> Виж също SIC-27: Оценка на същността на сделките по юридическата форма на лизинга.

<sup>(2)</sup> Виж също SIC-31: Приходи — бартерни сделки, включващи рекламни услуги.

## ▼B

се прилагат за признаването на прихода и съответните разходи по сделка, свързана с предоставянето на услуги.

22. Приходът се признава само когато е възможно предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката. Въпреки това, когато възникне несигурност около 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.
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 ще се осигурят и получат от страните;
  - б) компенсацията, която се разменя, 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 оценките на прихода по време на изпълнението на услугата. Нуждата от такова преразглеждане не означава непременно, че резултатът от сделката не може надеждно да бъде оценен.

24. Етапът на завършеност на една сделка може да се определя 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 ще 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 тези, които ще бъдат извършени, се включват в общия обем на предвидените разходи по сделката.

Междинните и авансови плащания, направени от клиентите, обикновено не отразяват извършените услуги.

25. По практически съображения, когато услугите се извършват с неопределен брой действия за конкретен период от време, приходът се признава по прекия 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 извършването на значимото действие.
26. ***Когато резултатът от сделката за предоставяне на услуги не може надеждно да бъде оценен, приходът трябва да се признава само доколкото признатите разходи са възстановими.***
27. През ранните етапи на една сделка често се случва резултатът от сделката да не може надеждно да бъде оценен. Въпреки това възможно е предприятието да възстанови направените по сделката разходи. Следователно приходът се признава само доколкото направените разходи се очаква да бъдат възстановими. Тъй като резултатът от сделката не може надеждно да бъде оценен, не се признава никаква печалба.
28. Когато резултатът от дадена сделка не може надеждно да бъде 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 неясноти, поради които резултатът от договора не може надеждно да бъде 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 активи на предприятието, което носи лихви, възнаграждения за права и дивиденди, трябва да се признава, както е посочено в параграф 30, когато:*
- a) *е възможно предприятието да има икономически ползи, свързани със сделката; и*
  - b) *сумата на приходите може надеждно да бъде оценена.*
30. *Приходите трябва да се признават, както следва:*
- a) *лихвата трябва да се признава на пропорционална времева база, която отчита ефективния доход от актива;*
  - b) *възнагражденията за права трябва да се признават, като се начисляват според разпоредбите на съответното споразумение, и*
  - v) *дивидентите трябва да се признават, когато се установи правото на акционера да получи плащането.*
31. Ефективният доход от един актив е лихвеният процент, необходим за дисконтирането на потока от бъдещите парични постъпления, очаквани през живота на актива, до сумата на началната балансова сума на актива. Лихвените приходи включват сумата на амортизацията на дисконта, премията или друга разлика между началната балансова сума на една дългова книга и сумата ѝ на падежа.
32. Когато неплатена лихва се е натрупала 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. Когато дивидентите по капиталови ценни книжа се обявяват от нетния доход преди придобиването, тези дивиденди се приспадат от стойността на ценните книжа. Ако е трудно да се направи такова разпределение, освен на произволна база, дивидентите се признават за приход, освен ако те ясно представляват възстановяване на част от стойността на капиталовите ценни книжа.
33. Възнагражденията за права се начисляват съгласно условията на съответното споразумение и обикновено се признават на тази основа, освен ако с оглед разпоредбите 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. Все пак когато възникне неяснота около 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:*
- a) *счетоводната политика, приета по отношение на признаването на приходите, включително методите, приети за определяне на етапа на завършеност на сделката за предоставяне на услуги;*
  - b) *сумата на всяка важна категория приходи, признати през периода, включително приходи от:*
    - i) *продажбата на стоки;*
    - ii) *предоставянето на услуги;*
    - iii) *лихви;*
    - iv) *роялти;*
    - v) *дивиденди и*
  - v) *сумата на прихода, създаден от размяната на стоки или услуги, включен във всяка важна категория приходи.*

**▼B**

36. Всяко предприятие оповестява всички условни пасиви условни активи в съответствие с IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“. Условни пасиви и условни активи могат да възникнат от балансови позиции, като например гаранционни разходи, глоби или възможни загуби.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

37. *Настоящият стандарт влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи периодите, започващи на или след 1 януари 1995 г.*

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 19

(ПРЕРАБОТЕН 2002 г.)

### Доходи на заети лица

Настоящият преработен международен счетоводен стандарт заменя IAS 19, „Разходи за пенсионно осигуряване“, който беше одобрен от борда в преработена версия през 1993 г. Този преработен стандарт влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи периоди, които започват на или след 1 януари 1999 г.

През май 1999 IAS 10 (преработен 1999 г.), „Събития след датата на баланса“, измени параграф 20, буква б) и параграфи 35, 125 и 141. Измененият текст влезе в сила за годишните финансови отчети, обхващащи периоди, които започват на или след 1 януари 2000 г.

Настоящият стандарт беше изменен през 2000 г. за промяна на определението на активи по плана и да въведе признаването, оценяването и оповестяването на възстановяванията. Тези промени влизат в сила за счетоводните периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г.

Последващи изменения бяха направени през 2002 г., за да предотвратят признаването на загубите единствено за целите на натрупаната печалба. Тези изменения влизат в сила за отчетните периоди, които започват на или след 31 май 2002 г. Насърчава се по-ранното подаване на молба.

### ВЪВЕДЕНИЕ

1. Настоящият стандарт определя начина на осчетоводяване и оповестяването от страна на работодателите на доходите на заетите лица. Той замества IAS 19, „Разходи за пенсионно осигуряване“, който беше одобрен през 1993 г. Основните изменения спрямо стария IAS 19 са представени в основанията за заключения (приложение Г, параграф 3), които не са включени в това издание, но могат да бъдат намерени в изданието като отделна брошура IAS 19 през февруари 1998 г. Стандартът не третира финансовите отчети на планове за доходи на заетите лица (виж IAS 26, „Счетоводство и отчитане на пенсионните планове“).
2. Стандартът набелязва пет категории доходи на заети лица:
  - а) краткосрочни доходи на заети лица, такива като надници, заплати и социални осигуровки и надбавки, платен годишен отпуск и платен отпуск по болест, разпределение на печалбата и премии (ако са платими за срок от дванадесет месеца в края на периода) и непарични възнаграждения (такива като медицинско обслужване, жилищно настаняване, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за заетите в момента заети лица;
  - б) доходи след напускане на работата — такива като пенсии, други пенсионни доходи, застраховка „Живот“ и медицинско обслужване след напускане на работата;
  - в) други дългосрочни доходи на заети лица, в т.ч. допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или отпуски за празнични дни, юбилеи или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж, обезщетения за дългосрочна нетрудоспособност (инвалидност) и — ако са платими дванадесет или повече месеци след края на периода — разпределение на печалбата, премии и отсрочени обезщетения;
  - г) доходи при напускане и
  - д) доходи под формата на компенсации с акции или дялове от собствения капитал.

**▼B**

3. Стандартът изисква предприятието да признае краткосрочните доходи на заети лица само в случаите, когато заетото лице е положило труд в замяна на същите.
4. Плановете за доходи след напускане на работа се класифицират като планове за дефинирани вноски или като планове за дефинирани доходи. Стандартът дава конкретно предписание за групиране на планове на множество работодатели, държавните планове и плановете с обезпечени доходи.
5. При плановете за дефинирани вноски предприятието внася фиксирани вноски в отделно предприятие (пенсионен 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 заетите лица, отнасящи се до техния трудов стаж за текущия и предходни периоди. Стандартът изисква предприятието да признае вноските по плана за дефинирани вноски само в случаите, когато наето лице е положило труд в замяна на тези вноски.
6. Всички други планове за доходи след напускане на работата се дефинират като планове за дефинирани доходи. Те могат да бъдат частично или изцяло финансирани. Стандартът изисква предприятието да:
  - а) отразява счетоводно не само правните си задължения, но също така и всякакви конструктивни задължения, които могат да възникнат в резултат на практиката на предприятието;
  - б) определя сегашната стойност на задълженията си за изплащане на дефинирани доходи, както и справедливата стойност на всякакви активи по плана достатъчно редовно, така че сумите, отразени във финансовите отчети, да не се различават съществено от тези, които биха били определени към датата на баланса;
  - в) прилага кредитния метод на прогнозираните единици за оценяване на своите задължения и разходи;
  - г) приписва дохода към трудовия стаж съгласно формулата за доходите от плана, освен в случаите, когато трудовият стаж на заетите в по-късните години води до съществено по-високо ниво на доход, отколкото на заетите в по-ранни години;
  - д) използва непредубедени и взаимно съвместими актюерски разчети относно демографски променливи (такива като текучество и смъртност на заетите лица) и финансови променливи (такива като бъдещо нарастване на заплатите, изменения в медицинските разходи и някои промени в държавните доходи). Финансовите предположения следва да бъдат базирани на пазарните очаквания към датата на баланса за периода, през който задълженията трябва да бъдат уредени;
  - е) определя дисконтовия процент, имайки предвид пазарния доход към датата на баланса, която носят първокачествени корпоративни облигации (или в страни, където не съществува силно развит пазар на такива облигации — държавните облигации) във валута и срок, съответстващи на валутата и срока на задълженията за доходи след напускане на работата;
  - ж) приспада справедливата стойност на всички активи по плана от балансовата сума на задълженията; определени права за възстановявания, които не се класифицират като активи по плана, се третира по същия начин, както и активите по плана, освен ако са представени като отделен актив, а не като намаление на задължението;
  - з) ограничи балансовата сума на даден актив, така че тя да не надвишава нетния сбор на:
    - i) всякакви непризнати разходи по минал трудов стаж и актюерски загуби, плюс
    - ii) сегашната стойност на всички налични икономически изгоди под формата на допълнително финансиране на плана или бъдещо съкращаване на вноските по плана;

## ▼B

- и) признава разходите по минал трудов стаж по линейния способ през средния срок, докато коригираните доходи бъдат установени;
- й) признава печалби или загуби, свързани със съкращаването или уреждането на план за дефинирани доходи, когато това съкращение или уреждане възникне; печалбата или загубата следва да обхваща всяко резултатно изменение в сегашната стойност на задължението за изплащане на твърд доход, в справедливата стойност на активите по плана, както и непризнатата част от всякакви свързани с тях актюерски печалби и загуби и разходи по минал трудов стаж;
- к) признава определена част от нетните натрупани актюерски печалби или загуби, които надхвърлят по-голямото от:
  - i) десет процента от сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи (преди приспадане на активите по плана);
  - ii) десет процента от справедливата стойност на който и да е актив по плана.

Частта от актюерските печалби или загуби, която следва да се признае за всеки план за дефинирани доходи, е превишението, което попада извън 10 %-овия „коридор“ към датата на предходния счетоводен отчет, разделено на средно очаквания оставащ трудов живот на заетите лица, които участват в плана.

Стандартът също така позволява използването на систематични методи за ускорено признаване, при положение че същата тази база се използва както за печалбите, така и за загубите и че базата се прилага последователно от период в период. Такива разрешени методи включват незабавно признаване на всички актюерски печалби и загуби.

7. Стандартът изисква използването на по-опростен метод за осчетоводяването на други дългосрочни доходи на зети лица, отколкото метода, използван при доходите след напускане на работата: актюерските печалби и загуби, както и разходите за миналия трудов стаж се признават незабавно.
8. Доходите при напускане представляват доходи на зети лица, платими като резултат от: решението на предприятието да прекрати трудовото правоотношение преди нормалния срок за пенсиониране; или решението на зетото лице за доброволно напускане в замяна на тези доходи. Събитието, което поражда задължението, е по-скоро прекратяването на трудовото правоотношение, отколкото трудовият стаж на зетото лице. Следователно предприятието следва да признава доходите при напускане тогава и само тогава, когато същото явно се е ангажирало със:
  - а) прекратяване на трудовото правоотношение на един или група зети лица преди нормалния срок за пенсиониране, или
  - б) осигуряването на доходи при напускане като резултат от направено предложение с цел поощряване доброволното напускане.
9. Предприятието явно се е ангажирало с прекратяване на трудово правоотношение тогава и само тогава, когато същото разполага с подробен формален план (с точно определено минимално съдържание) за това прекратяване и не съществува реална възможност за оттегляне.
10. В случаите, когато доходите при напускане стават изискуеми след повече от 12 месеца от датата на баланса, те следва да бъдат дисконтирани. В случаите на предложение, направено с цел поощряване на доброволното напускане, оценяването на доходите при напускане следва да се базира на броя зети лица, за които се очаква да приемат тази оферта.
11. Доходи под формата на компенсации с акции или дялове от собствения капитал представляват доходи на зети лица при които: на зетите лица или се предоставя правото да придобият капиталови финансови инструменти, емитирани от предприятието (или от предприятието майка), или сумата на задълженията на предприятието към неговите зети лица зависи от бъдещата цена на капиталови

▼ B

финансови инструменти, емитирани от предприятието. Стандартът изисква определено оповестяване на такива доходи, но не определя точни изисквания относно признаването и оценяването им.

12. Стандартът е в сила за счетоводни периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г. По-ранното му приложение се насърчава. При първоначалното възприемане на стандарта на предприятието се позволява да признае всяко резултатно увеличение на задължението му по повод на доходите след напускане на работата в рамките на период, не по-дълъг от 5 години. Ако възприемането на стандарта доведе до намаляване на задълженията, предприятието следва да признае това намаление веднага.
13. Настоящият стандарт беше изменен през 2000 г. за промяна на определението на активи по плана и да въведе признаването, оценяването и оповестяването на възстановяванията. Тези промени влизат сила за счетоводните периоди, започващи на или след 1 януари 2001 г. По-ранното прилагане се насърчава.

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—6
Дефиниции	7
Краткосрочни доходи на заети лица	8—23
Признаване и оценяване	10—22
Всички краткосрочни доходи на заетите лица	10
Краткосрочни компенсирани отсъствия	11—16
Планове за разпределение на печалбата и за изплащане на премии	17—22
Оповестяване	23
Доходи след напускане. Разграничаване между планове за дефинирани вноски и планове за дефинирани доходи	24—42
Планове на множество работодатели	29—35
Държавни планове	36—38
Застраховани доходи	39—42
Доходи след напускане. Планове за дефинирани вноски	43—47
Признаване и оценяване	44—45
Оповестяване	46—47
Доходи след напускане. Планове за дефинирани доходи	48—125
Признаване и оценяване	49—62
Осчетоводяване на конструктивните задължения	52—53
Счетоводен баланс	54—60
Отчет за доходите	61—62
Признаване и оценка. Сегашна стойност на задълженията за изплащане, дефинирани доходи и разходи по текущия трудов стаж	63—101
Актоерски метод на оценка	64—66
Приписване на доходи за периодите от трудовия стаж	67—71
Актоерски разчети	72—77
Актоерски разчети. Дисконтов процент	78—82
Актоерски разчети. Заплати, доходи и разходи за медицинско обслужване	83—91
Актоерски печалби и загуби	92—95
Разходи по минал трудов стаж	96—101
Признаване и оценяване. Активи по плана	102—107

**▼B**

Справедлива стойност на активите по плана	102—104
Възстановяване	104A—104D
Възвръщаемост на активите по плана	105—107
Бизнес комбинации	108
Съкращаване и уреждане	109—115
Представяне	116—119
Прихващане	116—117
Разграничаване между текущи и нетекущи активи и задължения	118
Финансови компоненти на разходите по доходите след напускане	119
Оповестяване	120—125
Други дългосрочни доходи на заети лица	126—131
Признаване и оценяване	128—130
Оповестяване	131
Доходи при напускане	132—143
Признаване	133—138
Оценяване	139—140
Оповестяване	141—143
Доход под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал	144—152
Признаване и оценяване	145
Оповестяване	146—152
Преходни разпоредби	153—156
Дата на влизане в сила	157—160

Стандартите, които са с удебелен курсив, следва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на този стандарт, както и в контекста на предговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

**ЦЕЛ**

Целта на настоящия стандарт е да определи осчетоводяването и оповестяването на доходите на заети лица. Стандартът изисква предприятието да признава:

- а) задължение, когато заето лице е работило в замяна на доходи, които са платими в бъдеще;
- б) разход, когато предприятието консумира икономическата изгода, възникнала вследствие на положителен труд от заетото лице срещу доходи за същия.

**ОБХВАТ**

1. ***Настоящият стандарт следва да се прилага от работодателите при осчетоводяването на доходите на заети лица.***
2. Настоящият стандарт не третира финансовите отчети на планове за доходи на заетите лица (виж IAS 26, „Счетоводство и отчитане на пенсионните планове“).
3. Настоящият стандарт се прилага за всички доходи на заети лица, включително и тези, които са обезпечени:
  - а) съгласно формални планове или други официални споразумения между предприятието и отделни служещи, група служещи или техни представители;
  - б) съгласно законови изисквания или чрез браншови споразумения, съгласно които предприятията са задължени да правят вноски в



## ▼B

национални, държавни, браншови или други планове на множество работодатели;

в) според неофициално възприета практика, от която възниква конструктивно задължение; неофициално възприета практика поражда конструктивно задължение, когато предприятието няма реална алтернатива, освен да изплати доходи на заети лица; пример за конструктивно задължение е когато промяна в неофициално възприета практика на предприятието биха причинили неприемлива вреда на взаимоотношенията на същото с неговите заети лица.

4. Доходите на заети лица включват:

а) краткосрочни доходи на заети лица, такива като надници, заплати и социални осигуровки и надбавки, платен годишен отпуск и платен отпуск по болест, разпределение на печалбата и премии (ако са платими за срок от дванадесет месеца в края на периода) и непарични възнаграждения (такива като медицинско обслужване, жилищно настаняване, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за заетите в момента заети лица;

б) доходи след напускане на такива като пенсии, други пенсионни доходи, застраховка „Живот“ и медицинско обслужване след напускане на работата;

в) други дългосрочни доходи на заети лица, в т.ч. допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или отпуски за празнични дни, юбилеи или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж, обезщетения за дългосрочна нетрудоспособност и ако са платими дванадесет или повече месеци след края на периода — разпределение на печалбата, премии и отсрочени обезщетения;

г) доходи при напускане;

д) доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал.

Понеже всяка категория, посочена букви а)–д), притежава различна характеристика, настоящият стандарт установява отделни изисквания за всяка от тези категории.

5. Доходите на заети лица включват доходи, предоставяни за заети лица или лица на тяхна издръжка, и могат да бъдат уредени посредством плащания (или осигуряване на стоки или услуги) или директно на заетите лица, на техни съпрузи, деца или други лица на тяхна издръжка, или на други трети лица, такива като застрахователни компании.

6. Едно заето лице може да работи в предприятие на пълно работно време, на непълно работно време, да е на постоянна работа или пък на временна или почасова такава. За целите на стандарта в категорията заети лица се включват и директорите, и останалия ръководен персонал.

#### ДЕФИНИЦИИ

7. *В настоящия стандарт се използват следните термини с посочените значения:*

*Доходи на заети лица представляват всички форми на възнаграждение, предоставени от предприятието в замяна на положения от тяхна страна труд.*

*Краткосрочни доходи на заети лица представляват тези доходи на заети лица (други освен доходи при напускане и доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал), които стават напълно изискуеми в рамките на 12 месеца след края на периода, в който заетите лица са положили труда за тях.*

*Доходи след напускане представляват тези доходи на заети лица (други освен доходи при напускане и доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал), които са платими след приключване на трудовото правоотношение.*

## ▼B

*Планове за доходи след напускане представляват формални или неформални спогодби, според които предприятието осигурява доходи след напускане за едно или повече заети лица.*

*Планове за дефинирани вноски са тези планове за доходи след напускане, при които предприятието внася фиксирани вноски във фонд (пенсионен фонд) и няма да има правно или конструктивно задължение да плаща допълнителни вноски, в случай че фондът не притежава достатъчно активи за изплащането на всички доходи на заети лица, свързани с трудовия стаж на същите в текущия и предходни периоди.*

*Планове за дефинирани доходи са плановете за доходи след напускане, различни от плановете за дефинирани вноски.*

*Планове на множество работодатели са тези планове за дефинирани вноски (други освен държавните планове) или планове за дефинирани доходи (други освен държавните планове), които:*

- a) *обединяват активите, внесени от различни предприятия, които не са под общ контрол, и*
- b) *използват тези активи за осигуряване на доходи на заети лица на повече от едно предприятие, базирайки се на факта, че нивата на вноските и доходите са дефинирани, без да се взема предвид самоличността на предприятието, което наема същите тези заети лица.*

*Други дългосрочни доходи на заети лица са тези доходи на заети лица (други освен доходи след напускане, доходи при напускане и доходи под формата на компенсации с акции или дялове от собствения капитал), които не са изцяло платими в рамките на дванадесет месеца след края на периода, в който заетите лица са положили труда за тях.*

*Доходи при напускане са тези доходи на заети лица, които са платими като резултат от или:*

- a) *решението на предприятието да прекрати трудовото правоотношение на заетия преди нормалния срок за пенсиониране, или*
- b) *решението на заетото лице за доброволно напускане в замяна на тези доходи.*

*Доходи под формата на компенсации с акции или дялове от собствения капитал са тези доходи на заети лица, при които или:*

- a) *на заетите се предоставя правото да придобият капиталови финансови инструменти, емитирани от предприятието (или от неговото предприятие майка), или*
- b) *сумата на задълженията на предприятието към неговите заети лица зависи от бъдещата цена на капиталови финансови инструменти, емитирани от предприятието.*

*Планове за доходи под формата на компенсации с акции или дялове от собствения капитал представляват формални или неформални спогодби, според които предприятието осигурява доходи под формата на компенсации с акции или дялове от собствения капитал на един или повече заети лица.*

*Установени доходи на заети лица са тези доходи, които не са под условието за продължаващо наемане на заетите лица в бъдеще.*

*Сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи представлява сегашната стойност, без да се приспадат каквито и да са активи по плана, на очакваните бъдещи плащания, необходими за уреждането на задължението, произтичащо от трудовия стаж на заетите лица в текущия и минали периоди.*

*Разходите по текущия трудов стаж представляват увеличението на сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи, произтичащо от трудовия стаж на заети лица за текущия период.*

## ▼B

*Нарастване стойността на дохода представлява увеличението на сегашната стойност, в течение на един период, на задължението за изплащане на дефинирани доходи, което увеличение възниква, понеже доходите са един период по-близо до своето уреждане.*

*Активите по плана включват:*

- a) *активи, държани от фонд за дългосрочни доходи на заети лица; и*
- b) *квалифициращи застрахователни полици.*

*Активи, държани от фонд за дългосрочни доходи на заети лица, са тези активи (други освен непрехвърлимите финансови инструменти, емитирани от отчитащото се предприятие), които:*

- a) *се държат от предприятие (фонд), което е отделно юридическо лице от отчитащото се предприятие и съществува единствено, за да плати или консолидира доходите на заети лица, и*
- b) *са налични, за да бъдат използвани само за плащане или консолидиране на доходи на заети лица, не са достъпни за кредиторите на отчитащото се предприятие (дори при фалит) 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 доходите на заетите лица по плана или отчитащото се предприятие, или*
  - ii) *ако активите се връщат на отчитащото се предприятие за възстановяване на вече платени доходи на заети лица.*

*Застрахователна полица, отговаряща на условията, е застрахователна полица, издадена от застраховател, който не е свързано лице (по смисъла на IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“) с отчитащото се предприятие, ако постъпленията от полицата:*

- a) *могат да бъдат използвани само за плащане или консолидиране на доходите на заетите лица според определения план за доходите;*
- b) *не са достъпни за кредиторите на отчитащото се предприятие (дори при фалит) 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 доходите на заетите лица, или*
  - ii) *постъпленията бъдат върнати на отчитащото се предприятие за възстановяване на вече платени доходи на заети лица.*

*Справедлива стойност представлява сумата, за която един актив може да бъде разменен или едно задължение може да бъде уредено между добре осведомени и желаещи страни в справедлива сделка.*

*Възвръщаемостта на активи по план за доходи на заети лица представлява лихви, дивиденди или други приходи, извлечени от активите по плана, заедно с реализираните и нереализираните печалби или загуби от същите, намалени с всички разходи по управление на плана и всички платими от самия план данъци.*

*Актюерски печалби и загуби включват:*

- a) *наложениите от опита корекции (ефекта от различията между предходни актюерски разчети и събитията, които са се случили в действителност), и*
- b) *ефекта от промените в актюерските разчети.*

*Разходите за минал трудов стаж представляват увеличението на сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи, произтичащи от трудовия стаж на заети лица*

▼ B

*за минали периоди, което увеличение идва като резултат през текущия период вследствие въвеждането на или промяна в доходите след напускане или други дългосрочни доходи на заети лица. Разходите за минал трудов стаж могат да бъдат или положителни (когато доходите биват въвеждани или подобрявани), или отрицателни (когато съществуващите доходи биват редуцирани).*

## КРАТКОСРОЧНИ ДОХОДИ НА ЗАЕТИ ЛИЦА

8. Краткосрочните доходи на заети лица включват такива пера като:
- а) надници, заплати и социални осигуровки;
  - б) краткосрочни компенсирани отсъствия (такива като платен годишен отпуск и платен отпуск по болест), когато отпуските се очаква да възникнат в рамките на 12 месеца след края на периода, през който заетите лица са положили свързания с тези отпуски труд;
  - в) разпределение на печалбата и премии, платими в рамките на дванадесет месеца след края на периода, през който заетите са положили свързания с тези доходи труд, и
  - г) непарични възнаграждения (такива като медицинско обслужване, жилищно настаняване, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за заетите в момента заети лица.
9. Осчетоводяването на краткосрочните доходи на заети лица обикновено се извършва директно, понеже не са необходими никакви актюерски разчети, за да се оцени задължението или разходът, и не съществува възможност за появата на актюерски печалби или загуби. Освен това задълженията по краткосрочните доходи на заети лица се оценяват на недисконтирана база.

*Признаване и оценяване*

## Всички краткосрочни доходи на заети лица

10. *Когато наето лице е положило труд за дадено предприятие в рамките на един счетоводен период, предприятието следва да признае недисконтираната сума на краткосрочните доходи на заетите лица, които доходи се очаква да бъдат платени в замяна на положения труд:*
- а) *като задължение (начислен разход) след приспадане на всички вече платени суми; ако вече платената сума надвишава недисконтираната сума на доходите, предприятието следва да признае това превишение като актив (предплатен разход, разход за бъдещ период) до степен, до която това авансово плащане ще доведе до например намаление на бъдещи плащания или възстановяване на пари в брой, и*
  - б) *като разход, освен ако друг IAS не изисква или позволява включването на доходите в стойността на даден актив (виж например IAS 2, „Материални запаси“, и IAS 16, „Имущество, заводи и оборудване“).*

*Параграфи 11, 14 и 17 обясняват как предприятието следва да прилага това изискване спрямо краткосрочните доходи на заети лица, които са под формата на планове за платени отпуски, разпределение на печалбата и програми за изплащане на премии.*

## Краткосрочни компенсирани отсъствия

11. *Предприятието следва да признава очакваните разходи, свързани с краткосрочните доходи на заети лица, които са под формата на платени отпуски съгласно параграф 10, както следва:*
- а) *в случаите на натрупващи се платени отпуски, когато заетите лица полагат труд, който увеличава тяхното право на платени отпуски в бъдеще, и*
  - б) *в случаите на ненадрупващи се платени отпуски, когато отпуските възникнат.*
12. Предприятието може да обезщети заетите лица за отпуск по различни причини, в т.ч. ваканция, болест и краткосрочна нетрудос-

## ▼B

пособност, майчинство или бащинство, участие като съдебен заседател и военен запас. Правото на компенсирана отпусака спада в две категории:

- а) натрупващи се и
  - б) ненатрупващи се.
13. Натрупващите се платени отпуски са тези, които важат и занапред, и могат да бъдат използвани в бъдещи периоди, ако правото на такава отпусака за текущия период не е използвано изцяло. Натрупващите се платени отпуски могат да бъдат установени (с други думи, заетите лица получават право на плащане в брой за неизползваната част от отпуската си при напускане на предприятието) или неустановени (когато заетите лица нямат право на плащане в брой за неизползваната част от отпуската при напускане на предприятието). Когато заетите лица полагат труд, който увеличава тяхното право за бъдещи платени отпуски, възниква задължение. Това задължение съществува и се признава, дори ако платените отпуски са неустановени, въпреки вероятността, че заетите могат да напуснат, преди да са използвали правото си на неустановена натрупана отпусака, което би повлияло на оценяването на това задължение.
14. *Предприятието следва да оценява очакваните разходи по натрупващите се платени отпуски като допълнителната сума, която предприятието очаква да изплати като резултат от неизползваното право на отпусака, която се е натрупала към датата на счетоводния баланс.*
15. Методът, специфициран в параграф 14, оценява задължението като сума на допълнителните плащания, които се очаква да възникнат единствено поради факта, че доходите се акумулират. В много случаи на предприятието може да не се налага да прави подробни изчисления, за да пресметне, че няма съществено задължение, свързано с неизползвани платени отпуски. Например задължение по повод на отпусък по болест е вероятно да бъде съществено, ако съществува формално или неформално споразумение, според което неизползваният платен отпусък по болест може да бъде ползван като платен отпусък.

Пример, поясняващ параграфи 14 и 15

Предприятие има 100 заети лица, всеки от които има право на 5 работни дни платен отпусък по болест годишно. Неизползваният отпусък може да бъде прехвърлен напред за една календарна година. Отпусъкът по болест първо се изважда от правото на такъв отпусък за текущата година и после от пренесения от предходната година (по метода LIFO). На 31 декември 20X1 г. средно неизползваното право на такъв отпусък е два дни на заето лице. Предприятието очаква, базирайки се на минал опит, който се предполага, че ще продължи, че 92 заети лица ще вземат по не повече от 5 дни платен отпусък по болест през 20X2 г. и че оставащите 8 заети лица ще вземат средно по 6,5 дни всеки.

Предприятието очаква, че ще изплати допълнително 12 дни платен отпусък по болест като резултат от неизползваното право на такъв, което се е акумулирало към 31 декември 20X1 г. (по един ден и половина за всеки от 8-те работника и служителя). Следователно предприятието признава задължение, равно на 12 дни платен отпусък по болест.

16. Ненатрупващите се платени отпуски не се пренасят в бъдещи периоди: те стават невалидни, ако правото на отпусък за текущия период не бъде използвано изцяло и не дават право на заетите лица на плащане в брой за неизползваната част от отпуската си при напускане на предприятието. Такъв обикновено е случаят при отпуските по болест (в случаите, когато неизползваното право на отпусък по болест в минали периоди не увеличава правото на такъв отпусък за в бъдещи периоди), отпусака по майчинство или бащинство и платените отпуски за участие като съдебен заседател или за военен запас. Предприятието не признава задължение или разход до момента на отпуската, понеже трудовият стаж на заетите лица не увеличава размера на дохода.

## ▼B

Планове за разпределение на печалбата и за изплащане на премии

17. *Предприятието следва да признае очакваните разходи по разпределението на печалбата и изплащането на премии съгласно условията на параграф 10 само тогава, когато:*
- a) *за предприятието съществува правно или конструктивно задължение за извършването на такива плащания като резултат от минали събития, и*
  - b) *на задължението може да бъде направена надеждна оценка.*

*Настоящо задължение е налице, когато и само когато предприятието няма друга алтернатива, освен да извърши плащанията.*

18. Съгласно някои планове за разпределение на печалбата зетите лица получават дял от печалбата само ако останат на работа в предприятието за точно определен срок. Такива планове създават конструктивно задължение, понеже зетите лица полагат труд, който увеличава сумата за изплащане, ако те останат на работа до края на определения период. Измерването на такива конструктивни задължения отразява възможността, че някои от зетите лица може да напуснат, без да получат доходи като част от печалбата.

Пример, поясняващ параграф 18

Планът за разпределение на печалбата изисква предприятието да изплати точно определен процент от своята нетна печалба за годината на зетите лица, които са работили през цялата година. Ако никое от зетите лица не напусне през годината, общият сбор на плащанията по разпределение на печалбата за годината ще бъде 3 % от нетната печалба. Предприятието е пресметнало, че текучеството на персонала ще намали плащанията до 2,5 % от нетната печалба.

Предприятието признава задължение и разход в размер на 2,5 % от нетната печалба.

19. За предприятието може да не съществува правно задължение да изплаща премии. Въпреки това в някои случаи в предприятието има практика за изплащането на такива премии. В такива случаи за предприятието съществува конструктивно задължение, понеже за предприятието няма реалистична алтернатива, освен да изплати премии. Измерването на конструктивното задължение отразява вероятността някои от зетите лица да напуснат, без да получат премия.
20. Предприятието може да направи надеждни изчисления на своето правно или конструктивно задължение по плана за разпределение на печалбата или изплащането на премии тогава и само тогава, когато:
- a) формалните условия на плана съдържат формула за определяне размера на дохода;
  - b) предприятието определя размера на сумата за изплащане, преди финансовите отчети да бъдат оторизирани за публикация, или
  - v) миналият опит дава ясно показание за размера на конструктивното задължение на предприятието.
21. Задължението по плана за разпределение на печалбата и изплащане на премии е следствие от трудовия стаж на зетите лица, а не от сделка със собствениците на предприятието. Следователно предприятието признава разходите по плана за разпределение на печалбата и изплащане на премии не като разпределение на нетната печалба, а като разход.
22. Ако разпределението на печалбата и изплащането на премии не са изискуеми напълно в рамките на 12 месеца след края на периода, в който зетите са положили свързания с тях труд, тези плащания се считат за други дългосрочни доходи на зети лица (виж параграфи 126—131). Ако разпределението на печалбата и изплащането на премии отговарят на определенията за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал, то предприятието ги третира съгласно изискванията на параграфи 144—152.

▼ B*Оповестяване*

23. Въпреки че стандартът не изисква определено оповестяване на краткосрочните доходи на заети лица, други международни счетоводни стандарти могат да предписват такова. Например когато това се изисква от IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“, предприятието оповестява информация относно доходите на заети лица на ключовия ръководен персонал. IAS 1, „Представяне на финансови отчети“, изисква предприятието да оповести разходите за персонала.

## ДОХОДИ СЛЕД НАПУСКАНЕ. РАЗГРАНИЧАВАНЕ МЕЖДУ ПЛАНОВЕ ЗА ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ И ПЛАНОВЕ ЗА ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ

24. Доходите след напускане включват например:
- a) пенсионни доходи, такива като пенсии, и
  - b) други доходи след напускане, такива като доживотна осигуровка и медицинско обслужване след напускане.
- Споразумения, по силата на които предприятието осигурява доходи след напускане, представляват планове за доходи след напускане. Предприятието прилага този стандарт по повод на всички такива споразумения, без значение дали те включват или не създаването на отделно юридическо лице, което да получава вноските и което да изплаща доходите.
25. Плановете за доходи след напускане се класифицират или като планове за дефинирани вноски, или като планове за дефинирани доходи в зависимост от икономическата същност на плана, произхождаща от основните условия и срокове на същата. При планове за дефинирани вноски:
- a) правното или конструктивното задължение на предприятието е ограничено до размера, който е уговорен да се внася във фонда; по този начин сумата на доходите след напускане, получена от зетото лице, се определя от размера на вноските, платени от предприятието (и може би също и от зетия) по плана за доходи след напускане или на застрахователна компания, ведно с доходите от инвестициите, дължими за вноските, и
  - b) като последствие актюерският риск (че доходите ще бъдат по-малко от очакваното) и инвестиционният риск (че инвестираните активи няма да бъдат достатъчни за покриване на предвидените доходи) се носят от зетото лице.
26. Примери за случаи, когато задължението на предприятието не е ограничено до размера, който е уговорен да бъде внасян във фонда, са тези, когато предприятието има правно или конструктивно задължение поради:
- a) формула за доходи по плана, който не е свързан единствено с размера на вноските;
  - b) гаранция или индиректно чрез план, или директно като точно определена възвръщаемост върху вноските, и
  - в) онези неформални обичаи, които пораждаат конструктивно задължение; например конструктивно задължение може да възникне, когато предприятието има традиция да увеличава доходите на бивши заети лица, за да се компенсира инфлацията, макар че такова правно задължение не съществува.
27. При планове за дефинирани доходи:
- a) задължението на предприятието е да осигури уговорените доходи на настоящите и бившите заети лица, и
  - b) актюерският риск (че доходите ще костват повече от очакваното) и инвестиционният риск всъщност се носят от предприятието; ако актюерският или инвестиционният опит е по-лош от очакваното, задължението на предприятието може да се увеличи.
28. Параграфи 29—42 изясняват разликата между плановете за дефинирани вноски и плановете за дефинирани доходи в контекста на плановете на множество работодатели, държавните планове и със застраховани доходи.

▼ B*Планове на множество работодатели*

29. *Предприятието следва да класифицира планове на множество работодатели като план за дефинирани вноски или като план за дефинирани доходи според условията на същата (включително всякакви конструктивни задължения, които са извън официалните условия). Когато един план на множество работодатели е определен като план за дефинирани доходи, предприятието трябва да:*
- a) *отговаря за своя съразмерен дял от задължението за изплащане на дефинирани доходи, активите по плана и разходите, свързани с плана, по същия начин, по който отчита всички други планове за дефинирани доходи, и*
  - b) *оповестява информацията, изисквана съгласно ►M10 параграф 120A ◄.*
30. *Когато не се разполага с достатъчно информация, за да се използва методът за осчетоводяване на дефинирани доходи за осчетоводяването на план на множество работодатели, който е план за дефинирани доходи, предприятието следва да:*
- a) *осчетоводи плана според изискванията на параграфи 44—46, както ако това беше план за дефинирани вноски;*
  - b) *оповести:*
    - i) *факта, че планът е план за дефинирани доходи, и*
    - ii) *причината, поради която не се разполага с достатъчна информация, която да даде възможност на предприятието да осчетоводи плана като план за дефинирани вноски, и*
  - v) *в случай че излишък или дефицит по плана може да се отрази на размера на бъдещите вноски, да оповести допълнително:*
    - i) *всяка налична информация относно този излишък или дефицит;*
    - ii) *базата, която е използвана за определянето на този излишък или дефицит, и*
    - iii) *въздействието, ако има такова, за предприятието.*
31. *Пример за план на множество работодатели за дефинирани доходи е този, при който:*
- a) *планът се финансира на база текущи плащания, такива 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, и*
  - b) *доходите на заети лица се определят на база продължителността на техния трудов стаж и участващите предприятия не разполагат с реални средства за оттегляне от плана, без да платят вноските, дължими за изработените от заетите 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 заетите лица да приемат намаление на доходите. Следователно един такъв план е план за дефинирани доходи.*
32. *Когато е налице нужната информация относно план на множество работодатели, който е план за дефинирани доходи, предприятието отговаря за своя съразмерен дял от задължението за изплащане на дефинирани доходи, активите по плана и разходите, свързани с доходите след напускане по плана, по начина, по който отговаря за всеки друг план за дефинирани вноски. Обаче в някои случаи предприятието може да не е в състояние да установи своя дял от финансовата позиция и резултати от дейността на плана с достатъчна за счетоводните цели надеждност. Това може да възникне, ако:*
- a) *предприятието няма достъп до информацията относно плана, който да удовлетворява изискванията на настоящия стандарт, или*



▼ **B**

- б) планът излага участващите предприятия на актюерски рискове, свързани с настоящите и бившите заети лица на други предприятия, което резултира в това, че няма последователна и надеждна база за разпределяне на задължението, активите по плана и разходите по отделните предприятия, участващи в плана.

В тези случаи предприятието осчетоводява плана, както ако това беше план за дефинирани вноски, и оповестява допълнителната информация, изисквана съгласно параграф 30.

▼ **M10**

- 32А. Възможно е да съществува договорно споразумение между план на множество работодатели и участниците в него, което определя по какъв начин ще бъде разпределен излишъкът в плана между участниците (или как ще бъде финансиран дефицитът). Участник в план на множество работодатели при наличие на такова споразумение, което осчетоводява плана като план за дефинирани доходи в съответствие с параграф 30, признава актива или пасива, получен в резултат на договорното споразумение, както и произтичащия приход или разход в печалбата или загубата.

**Пример, илюстриращ прилагането на параграф 32А**

Дадено образувание участва в план на множество работодатели за дефинирани доходи, който не прави оценки на плана въз основа на IAS 19. Следователно предприятието осчетоводява плана, както ако това беше план за дефинирани доходи. Оценката на финансирането, направена, без да се отчитат изискванията на IAS 19, показва дефицит в плана в размер на 100 млн. Планът е приел въз основа на споразумение между работодателите-участници в плана график за извършване на вноски, който да елиминира дефицита през следващите пет години. Общият размер на вноските от страна на образуването съгласно споразумението е 8 млн.

*Образуването признава задължение за вноските съобразно стойността на парите във времето и еквивалентен разход в печалбата или загубата.*

- 32Б. IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи* изисква от предприятието да признае или да оповести информация за определени условни задължения. В контекста на плана на множество работодатели условно задължение може да се получи в резултат, например, на:
- актюерски загуби, отнасящи се до другите участващи предприятия, тъй като всяко предприятие, което участва в плана на множество работодатели, споделя актюерския риск на всяко друго участващо предприятие; или
  - всяка отговорност съгласно условията на даден план за финансиране на съществуващ недостиг в плана, в случай че другите образувания преустановят своето участие.

▼ **B**

33. Плановите на множество работодатели са отделни от груповите административни планове. Груповите административни планове са просто съвкупност от плановите на един работодател, съчетани така че да позволят на участващите работодатели да обединят своите активи за целите на инвестицията и да намалят разходите за управление на инвестициите и административните разходи, но правата на отделните работодатели са разделени на база на отделните доходи на техните собствени заети лица. Груповите административни планове не поставят особени счетоводни проблеми, понеже информацията е налична веднага те да бъдат третираны по същия начин като всеки друг единичен план на работодател и понеже такива планове не излагат участващите предприятия на актюерски рискове, свързани с настоящите и бившите заети лица на други предприятия. Определенията в този стандарт изискват предприятието да класифицира груповите административни планове като планове за дефинирани вноски или като планове за дефинирани доходи в зависимост от условията на плана (включително и всяко конструктивно задължение, което е извън официалните условия).

**▼ M10**

Планове за дефинирани доходи, които разпределят рисковете между различни образувания под общ контрол

34. Планове за дефинирани доходи, които разпределят рисковете между различни предприятия под общ контрол, напр. фирмата майка и нейните дъщерни образувания, не са планове на множество работодатели.
- 34А. Образование, което участва в такъв план, получава информация за плана като цяло, оценена в съответствие с IAS 19, въз основа на предположения, които се прилагат по отношение на плана като цяло. Ако съществува договорно споразумение или възприет метод за прехвърлянето на нетната стойност на дефинираните доходи за плана като цяло, оценена в съответствие с IAS 19, на отделните образувания в групата, образуването признава в своите отделни или самостоятелни финансови отчети, нетната стойност на дефинираните доходи, която трябва да поеме. В случай че няма такова споразумение или такъв метод, нетната стойност на дефинираните доходи се признава в отделните или самостоятелните финансови отчети на образуването от групата, което от юридическа гледна точка е финансиращият работодател на плана. Другите образувания от групата признават в техните отделни или самостоятелни финансови отчети стойност, равна на тяхната вноска, дължима за отчетния период.
- 34Б. Участието в подобен план е сделка със свързано лице за всяко от образуванията в групата. Следователно образуването прави следните оповестявания в своите самостоятелни или отделни финансови отчети:
- а) договорното споразумение или възприетия метод за прехвърлянето на нетната стойност на дефинираните доходи, или фактът, че такъв метод не съществува;
  - б) метода за определяне на вноската на образуването;
  - в) ако образуването осчетоводява разпределената му част от нетната стойност на дефинираните доходи в съответствие с параграф 34А, цялата информация за плана като цяло се оповестява в съответствие с параграфи 120 — 121;
  - г) ако образуването осчетоводява дължимата вноска за отчетния период в съответствие с параграф 34А, информацията за плана като цяло, която се изисква в съответствие с параграф 120А, букви б) — д), букви й), н), о), р) и параграф 121. Изискванията за други оповестявания, съдържащи се в параграф 120А, не се прилагат.

**▼ В***Държавни планове*

36. Предприятието следва да осчетоводява държавните планове по същия начин като планове на множество работодатели (виж параграфи 29 и 30).
37. Държавните планове са създадени от законодателството да обхвалят всички предприятия (или всички предприятия от дадена категория, например дадена промишленост) и се ръководят от национално или местно правителство или от друга организация (например автономна агенция, създадена за тази цел), която не е обект на контрол или влияние от страна на съставлящото финансовия отчет предприятие. Някои планове, създадени от предприятия, обезпечават както задължителни доходи, които заместват доходите, които иначе биха били обхванати от държавен план, така и допълнителни доброволни доходи. Такива планове не са държавни планове.
38. Държавните планове се характеризират по своята същност като планове за дефинирани доходи или планове за дефинирани вноски в зависимост от задължението на предприятието по плана. Много държавни планове набират фондове на база на принципа „плащаш, където и да си“: вноските са установени 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 бъдещите вноски. Въпреки това при повечето държавни планове за предприятието не

## ▼B

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 заети лица през предходни години. Поради тази причина държавните планове обикновено са планове за дефинирани вноски. Обаче в редките случаи, когато един държавен план представлява план за дефинирани доходи, предприятието прилага изискванията, дадени в параграфи 29 и 30.

*Застраховани доходи*

39. *Предприятието може да плаща застрахователни премии за финансирането на плана за доходи след напускане. Предприятието следва да третира един такъв план като план за дефинирани вноски, освен ако предприятието ще има (или директно, или индиректно чрез плана) правно или конструктивно задължение или да:*

- a) *плаща доходите на заетите лица директно, когато те станат изискуеми, или*
- b) *плаща допълнителни суми, ако застрахователят не изплаща всички бъдещи доходи на заети лица, свързани с трудовия стаж на същите за текущия и минали периоди.*

*Ако предприятието се ангажира с такова правно или конструктивно задължение, същото следва да третира плана като план за дефинирани доходи.*

40. Доходите, обезпечени от застрахователен договор, не е задължително да имат директна или автоматична връзка със задължението на предприятието за изплащане доходи на заетите лица. Плановете за доходи след напускане, които включват застрахователни договори, са обект на същото разграничение между счетоводната отчетност и финансиране, както и при другите финансирани планове.

41. Когато предприятието финансира задължение за изплащане на доходи след напускане посредством застрахователна полица, според която предприятието (директно, индиректно чрез плана, посредством механизма за уреждане на бъдещи премии или посредством свързано със застрахователното лице) се ангажира с правно или конструктивно задължение, плащането на премиите не се равнява на споразумение за дефинирани вноски. Следва, че предприятието:

- a) отговаря за отговарящата на условията застрахователна полица, която е актив на плана (виж параграф 7), и
- b) признава други застрахователни полици като права на възстановяване (ако тези полици отговарят на критериите в параграф 104А).

42. Когато застрахователната (осигурителната) полица е на името на определен участник в плана или на група участници и предприятието няма никакво правно или конструктивно задължение да покрива каквито и да било загуби по полицата, то предприятието няма задължение да изплаща доходи на заетите, а застрахователят носи единствената отговорност за изплащането на тези доходи. Плащането на фиксирани премии съгласно такъв договор представлява по своята същност по-скоро уреждане на задължението за изплащане на доходи на заетите лица, отколкото инвестиция за посрещане на това задължение. Следователно предприятието вече няма актив или задължение. Поради това предприятието третира такива плащания като вноски по плана за дефинирани вноски.

**ДОХОДИ СЛЕД НАПУСКАНЕ. ПЛАНОВЕ ЗА ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ**

43. Осчетоводяването на плановете за дефинирани вноски се извършва директно, понеже задължението на отчитащото се предприятие за всеки период се определя от размера на сумата, която трябва да се внесе за този период. Следователно не се изискват актюерски разчети за оценяването на задължението или на разхода, и не съществува възможност за каквито и да било актюерски печалби или загуби. Освен това задълженията се измерват върху недисконтирана

## ▼ B

база, освен в случаите, когато същите не са напълно изискуеми в рамките на 12 месеца след края на периода, в който заетите лица са положили свързания с тях труд.

*Признаване и оценяване*

44. **Когато заето лице е положило труд към дадено предприятие за определен период, предприятието следва да признае дължимите вноски по плана за дефинирани вноски в замяна на този трудов стаж:**
- a) **като задължение (начислени разходи) след приспадане на всички вече платени вноски; ако размерът на вече платените вноски превишава размера на дължимите вноски за трудовия стаж преди датата на счетоводния баланс, предприятието следва да признае това превишение като актив (предплатен разход), дотолкова че това авансово изплащане ще доведе до например намаление на бъдещи плащания или възстановяване на пари в брой, и**
  - b) **като разход, освен ако друг IAS не изисква или позволява включването на вноските в стойността на даден актив (виж например IAS 2, „Материални запаси“ и IAS 16, „Имущество, заводи и оборудване“).**
45. **Когато вноските по плана за дефинирани вноски не са изискуеми в рамките на 12 месеца след края на периода, в който заетите лица са положили свързания с тях труд, тези вноски следва да бъдат дисконтирани, използвайки дисконтовия процент, посочен в параграф 78.**

*Оповестяване*

46. **Предприятието следва да оповести сумата, призната като разход по плановете за дефинирани вноски.**
47. Когато се изисква от IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“, предприятието оповестява информацията относно вноските по плановете за дефинирани вноски за ключовия ръководен персонал.

**ДОХОДИ СЛЕД НАПУСКАНЕ. ПЛАНОВЕ ЗА ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ**

48. Счетоводяването на плановете за дефинирани доходи е сложно, понеже са необходими актюерски разчети за оценяването на задължението и разхода, и съществува възможност за възникване на актюерски печалби и загуби. Освен това задълженията се измерват на дисконтирана база, понеже е възможно те да бъдат уредени много години след положения за тях труд от страна на заетите лица.

*Признаване и оценяване*

49. Плановете за дефинирани доходи могат да бъдат нефинансирани или могат да бъдат изцяло или частично финансирани от вноските на предприятието и понякога на неговите заети лица посредством юридическо лице или фонд, който юридически е отделен от отчитачото се предприятие и от който фонд се изплащат доходите на заетите. Изплащането на финансирани доходи, когато те станат изискуеми, зависи не само от финансовото състояние и резултатите от инвестициите на фонда, но също така и от способността (и намерението) на предприятието да попълни всеки дефицит в активите на фонда. По този начин предприятието всъщност се ангажира с актюерските и инвестиционни рискове, свързани с плана. Следователно признатите разходи по плана за дефинирани доходи не са непременно равни на сумата на дължимите за периода вноски.
50. Счетоводната отчетност на предприятието по повод на плановете за дефинирани доходи включва следните мерки:
- a) използване на актюерски техники за изготвяне на надеждна оценка на размера на доходите, които заетите са спечелили в замяна на техния трудов стаж през текущия и предходни периоди; това налага предприятието да определи каква част от доходите се приписват на текущия период и каква част на предходни периоди (виж параграфи 67—71) и да направи оценка (актюерски разчети) относно демографските променливи (таква като текучество и смъртност на заетите лица), както и на

## ▼B

финансовите променливи (такива като бъдещо нарастване на заплатите и разходите за медицинско обслужване), които ще повлияят върху стойността на доходите (виж параграфи 72—91);

- б) дисконтиране на тези доходи, използвайки кредитния метод на прогнозираните единици с цел определяне сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи, както и на разходите за текущия трудов стаж (виж параграфи 64—66);
- в) определяне на справедливата стойност на всички активи по плана (виж параграфи 102—104);
- г) определяне на общата сума на актюерските печалби и загуби, както и сумата на тези актюерски печалби и загуби, която следва да бъде призната (виж параграфи 92—95);
- д) когато планът се въвежда първоначално или е изменен — определяне на резултатните разходи по миналия трудов стаж (виж параграфи 96—101), и
- е) когато планът е бил съкратен или уреден — определяне на резултатната печалба или загуба (виж параграфи 109—115).

Когато предприятието има повече от един план за дефинирани доходи, същото прилага тези процедури за всеки план поотделно.

51. В някои случаи приблизителните оценки, осреднените величини и компютърните модели могат да осигурят надеждна приблизителност на детайлните изчисления, пояснени в настоящия стандарт.

#### Осчетоводяване на конструктивните задължения

52. *Предприятието следва да осчетоводи не само своето правно задължение съгласно формалните условия на плана за дефинирани доходи, но също така и конструктивното задължение, което възниква вследствие на неформалната практика на предприятието. Неформалната практика поражда конструктивно задължение, когато за предприятието не съществува реалистична алтернатива, освен да изплати доходи на заетите лица. Пример за конструктивно задължение е, когато промяна в неофициалната практика на предприятието би причинила неприемлива вреда на взаимоотношенията на същото с неговите заети лица.*
53. Формалните условия на плана за дефинирани доходи могат да позволяват на предприятието да прекрати своето задължение по плана. Въпреки това обикновено е трудно за предприятието да отмени плана, ако иска да задържи заетите. Следователно при отсъствие на доказателство за обратното, за счетоводното отчитане на доходите след напускане се приема, че предприятието, което текущо обещава такива доходи, ще продължи да ги осигурява на оставащите на работа заети лица.

#### Счетоводен баланс

54. *Сумата, призната като задължение за изплащане на дефинирани доходи, следва да бъде нетният сбор от следните позиции:*
- а) *сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи към датата на счетоводния баланс (виж параграф 64);*
  - б) *плюс всички актюерски печалби (намалени с всички актюерски загуби), непризнати поради прилагане разпоредбите на параграфи 92—93;*
  - в) *минус всички разходи по минал трудов стаж, които още не са признати (виж параграф 96);*
  - г) *минус справедливата стойност към датата на счетоводния баланс на активите по плана (ако има такива), от които задълженията ще бъдат уредени директно (виж параграфи 102—104).*
55. Сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи представлява брутно задължение преди приспадане на справедливата стойност на всички активи по плана.

## ▼B

56. *Предприятието следва да определя сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи и справедливата стойност на всички активи по плана с достатъчна регулярност, така че сумите, признати във финансовите отчети, да не се различават съществено от сумите, които ще бъдат определени към датата на счетоводния баланс.*
57. Настоящият стандарт насърчава, но не изисква предприятието да привлече квалифициран актюер при оценяването на всички съществени задължения за доходи след напускане. Поради практически причини предприятието може да изиска от квалифициран актюер да извърши прецизна оценка на задължението преди датата на счетоводния баланс. Въпреки това резултатът от тази оценка се актуализира по повод на всички съществени сделки и други съществени изменения в обстоятелствата (в т.ч. изменения в пазарните цени и лихвените проценти) към датата на счетоводния баланс.
58. *Сумата, определена съгласно изискванията на параграф 54, може да бъде отрицателна (актив). Предприятието следва да оцени резултатния актив към по-малкото от:*
- a) *сумата, определена съгласно изискванията на параграф 54, и*
  - b) *нетния сбор на:*
    - i) *всички непризнати актюерски загуби и разходи по минал трудов стаж (виж параграфи 92, 93 и 96), и*
    - ii) *сегашната стойност на всички икономически изгоди, налични под формата на рефинансиране на плана или намаления в бъдещите вноски по плана; сегашната стойност на тези икономически изгоди трябва да бъде определена с помощта на дисконтов процент, посочен в параграф 78.*
- 58A. *Прилагането на параграф 58 следва да не представлява печалба, призната единствено като резултат от актюерска загуба или разход за минали услуги през текущия период, или за загуба, призната единствено за резултат от актюерска печалба през текущия период. Предприятието следва следователно да признае незабавно съгласно параграф 54 следното, доколкото те не възникват, когато активът от определените доходи е определен в съответствие с параграф 58, буква б):*
- a) *нетните актюерни загуби за текущия период и разходи за минал стаж за текущия период, доколкото те не превишават всяко намаляване на текущата стойност на икономическите доходи, специфицирани в параграф 58, буква б), ii). Ако няма промяна или намаляване на текущата стойност на икономическите доходи, всичките нетни актюерски загуби за текущия период следва да бъдат незабавно признати съгласно параграф 54;*
  - b) *нетни актюерски печалби за текущия период след отчисляване на разходите за минал стаж за текущия период, доколкото те надвишават всяко увеличение на настоящата стойност на икономическите доходи, специфицирани в параграф 58, буква б), ii). Ако няма промяна или намаляване на текущата стойност на икономическите доходи, всичките нетни актюерни печалби за текущия период след отчисление на разходите за минал стаж за текущия период следва да бъдат незабавно признати съгласно параграф 54.*
- 58B. Параграф 58A се прилага за дадено предприятие само ако в началото или в края на счетоводния период то има излишък <sup>(1)</sup> в плановете за дефинирани доходи и не могат на основата на текущите термини на плана да възстановят изцяло този излишък чрез възстановявания или намалявания на бъдещи вноски. В такива случаи разходи за минал стаж и актюерски загуби, които възникват през периода, признаването на които е забавено съгласно параграф 54, се увеличават със сумата специфицирана в параграф 58, буква б), i). Ако това увеличаване не е компенсирано от еквивалентно намаляване в текущата стойност на икономическите доходи, които са подходящи

<sup>(1)</sup> Излишък е превишаването на справедливата стойност на активите по плана над текущата стойност на задължението за дефиниран доход.

## ▼B

за признаване съгласно параграф 58, буква б), ii), ще има увеличаване на нетната обща сума, специфицирана

от параграф 58, буква б) и следователно призната печалба. Параграф 58А забранява признаването на печалба при тези обстоятелства. Противоположният ефект се появява при актюерните печалби, които възникват през периода, признаването на които е забавено съгласно параграф 54, доколкото актюерските печалби намаляват кумулативните непризнати актюерски загуби. Параграф 58А забранява признаването на загуба при тези обстоятелства. За примери за приложението на настоящия параграф виж допълнение В.

59. Актив може да възникне, когато един план за дефинирани доходи е бил финансиран в повече от необходимото, или в определени случаи, когато се признават актюерски печалби. Предприятието признава актива в такива случаи, защото:
- предприятието контролира ресурс, който представлява възможността да се използва превишението за получаване на бъдещи ползи;
  - това контролиране е резултат от минали събития (вноски, платени от предприятието, и трудов стаж на зетите), и
  - бъдещи икономически изгоди са налични за предприятието под формата на намаление на бъдещи вноски или възстановяване на пари в брой, директно към предприятието или индиректно към друг план с дефицит.
60. Ограничението в параграф 58, буква б), не отменя отложеното признаване на определени актюерски загуби (виж параграфи 92 и 93), и определени разходи по минал трудов стаж (виж параграф 96) освен специфицираните в параграф 58А. Това ограничение, обаче, има предимство над преходната опция в параграф 155, буква б). ► **M10** параграф 120А, буква е), iii) ◀ изисква предприятието да оповести всички непризнати суми като актив заради ограничението в параграф 58, буква б).

Пример, поясняващ параграф 60

Планът за дефинирани доходи притежава следните характеристики:

Текуща стойност на задължението	1,1
Справедлива стойност на активите по плана	<u>(1190)</u>
	(90)
Непризнати актюерски загуби	(110)
Непризнати разходи по минал трудов стаж	(70)
Непризнато увеличение на задължението при първоначалното прилагане на стандарта съгласно параграф 155, буква б)	<u>(50)</u>
Отрицателна сума, определена съгласно параграф 54	<u>(320)</u>
Сегашна стойност на налични бъдещи рефинансирания и намаление на бъдещите вноски	<u>90</u>
Ограничението съгласно параграф 58, буква б) се изчислява, както следва:	
непризнати актюерски загуби	110
непризнати разходи по минал трудов стаж	70
сегашна стойност на налични бъдещи рефинансирания и намаление на бъдещите вноски	<u>90</u>
Лимит	<u>270</u>

270 е по-малко от 320. Следователно предприятието признава актив в размер 270 и оповестява, че лимитът е намалил балансовата сума на актива с 40 единици (виж ► **M10** параграф 120А, буква е), iii) ◀.

▼ **M10**

Печалба или загуба

61. *Образуването признава в печалбата или загубата нетния сбор на следните стойности, с изключение на случаите, когато друг стандарт изисква или позволява те да бъдат включени в стойността на даден актив:*
- а) *разходи за услуги, получени по време на периода (виж параграфи 63—91);*
  - б) *разходи за лихви (виж параграф 82);*
  - в) *очакваната възвръщаемост от всички активи по плана за доходи на наети лица (виж параграфи 105—107) и от всякакви права за възстановяване (параграф 104А);*
  - г) *актюерските печалби и загуби в случаите, когато те са признати в съответствие със счетоводната политика на предприятието (виж параграфи 92 — 93Г);*
  - д) *разходите за услуги, получени през минали периоди (виж параграф 96);*
  - е) *последствията от всякакви съкращения или уреждания (виж параграфи 109 и 110); и*
  - ж) *последствията от ограничението в параграф 58, буква б), освен ако той не е признат извън печалбата или загубата в съответствие с параграф 93В.*

▼ **B**

62. Други IAS изискват включването на определени разходи за доходи на заети лица в стойността на активите, такива като материални запаси или имоти, машини съоръжения и оборудване (виж IAS 2, „Материални запаси“, и IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“). Всички разходи за доходи след напускане, включени в стойността на такива активи, обхващат подходяща част от компонентите, изброени в параграф 61.

*Признаване и измерване: текуща стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи и разходи по текущия трудов стаж*

63. Крайната стойност на плана за дефинирани доходи може да бъде повлияна от много променливи, такива като окончателни заплати, текучество и смъртност на зетите, тенденцията в разходите за медицинско обслужване и за финансираните планове, доходите от инвестиции в активи по плана. Крайната стойност на плана е несигурна и тази неопределеност е вероятно да продължи за дълъг период от време. За да се измери сегашната стойност на задълженията за изплащане на доходи след напускане, както и на свързани с тях разходи по текущия трудов стаж, е необходимо да:
- а) се приложи актюерски метод на оценка (виж параграфи 64—66);
  - б) се присвоят доходите по трудовия стаж (виж параграфи 67—71), и
  - в) се направят актюерски разчети (виж параграфи 72—91).

Актюерски метод на оценка

64. *Предприятието следва да използва кредитния метод на прогнозираните единици за определяне сегашната стойност на своите задължения за изплащане на дефинирани доходи и свързани с тях разходи по текущия трудов стаж, както и — където е приложим — за разходите за миналия трудов стаж.*
65. 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 67—71) и измерва всяка такава единица поотделно, за да изгради окончателното задължение (виж параграфи 72—91).
66. Предприятието дисконтира целия размер на задължението за изплащане на доходи след напускане, дори ако част от това



## ▼B

задължение е изискуема в рамките на 12 месеца от датата на счетоводния баланс.

Пример, поясняващ параграф 65

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 година първа е 10 000 и се приема, че нараства със 7 % (капитализирано) всяка година. Използваният дисконтов процент е 10 % годишно. Следващата таблица показва как задължението се изгражда за едно наето лице, за което се очаква да напусне в края на година 5, при положение че няма изменения в актюерските разчети. За опростяване този пример игнорира допълнителните корекции, необходими за отразяването на вероятността, че заетото лице може да напусне предприятието на по-ранна или по-късна дата.

Година	1	2	3	4	5
<i>Доходи, приписани на:</i>					
— предходни години	0	131	262	393	524
— текуща година (1 % от последната заплата)	131	131	131	131	131
— текуща и предходни години	131	262	393	524	655
Начално задължение	—	89	196	324	476
Лихва в размер 10 %	—	9	20	33	48
Разходи по текущия трудов стаж	89	98	108	119	131
Крайно задължение	89	196	324	476	655

Забележки:

1. Началното задължение представлява текущата стойност на доходите, приписани на предходни години.
2. Разходите по текущия трудов стаж представляват сегашната стойност на доходите, приписани за текущата година.
3. Крайното задължение представлява текущата стойност на доходите, приписани на предходни и текущата година.

Приписване на доходи за периодите от трудовия стаж

67. *При определяне на сегашната стойност на своето задължение за изплащане на дефинирани доходи и свързаните с него разходи по текущия трудов стаж и където е приложимо — разходите за миналия трудов стаж, предприятието следва да припише доходите по трудовия стаж съгласно формулата за доходите на плана. Обаче ако трудовият стаж на заетото лице в по-късните години ще доведе до съществено по-високо ниво на доходи, отколкото трудовият стаж в по-ранните години, то предприятието следва да припише доходите по линеен метод от:*

- a) *датата, от която трудовият стаж на заетото лице най-напред води до доходи съгласно плана (без значение дали доходите са зависими от по-нататъшния трудов стаж), до*
- b) *датата, от която по-нататъшният трудов стаж на заетото лице няма да води до съществен размер на по-нататъшните доходи съгласно плана, различен от по-нататъшното повишаване на заплатите.*

68. Кредитният метод на прогнозираните единици изисква предприятието да припише доход на текущия период (с цел определянето на разходите по текущия трудов стаж) и на текущия и предходни периоди (с цел определянето на сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи). Предприятието приписва доход за периодите, през които възниква задължението за осигуряване на доходи след напускане. Това задължение възниква при полагането на труд от страна на заетите лица в замяна на доходи след напускане, които предприятието очаква да изплати през бъдещи отчетни периоди. Актюерските техники позволяват на пред-



приятното да оцени това задължение с достатъчна надеждност за доказване правото си да признае задължение.

#### Примери, поясняващи параграф 68

1. План за дефинирани вноски осигурява брутна сума от 100 единици, платими при пенсиониране за всяка година прослужен трудов стаж.

Доход от 100 единици се приписва за всяка година. Разходите по текущия трудов стаж е сегашната стойност на 100. Сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи е равна на сегашната стойност на 100, умножена по броя на годините прослужен трудов стаж до датата на счетоводния баланс.

Ако доходът е платим веднага, когато заетото лице напуска предприятието, разходите по текущия трудов стаж и сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи отразяват датата, на която заетото лице се очаква да напусне. По този начин поради ефекта на дисконтирането те са по-малки от сумите, които ще бъдат определени, ако заетото лице напусне на датата на счетоводния баланс.

2. План осигурява месечна пенсия в размер 0,2 % от последната заплата за всяка година прослужен трудов стаж. Пенсията е платима след навършване на 65-годишна възраст.

Доход, равен на сегашната стойност, към очакваната дата на пенсиониране, на месечна пенсия в размер 0,2 % от предвижданата последна заплата и платим от предвижданата дата на пенсиониране до предвижданата дата на смърт, се приписва на всяка година от трудовия стаж. Разходите по текущия трудов стаж е сегашната стойност на този доход. Сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи е равна на сегашната стойност на месечните изплащания на пенсия в размер 0,2 % от последната заплата, умножени по броя на годините на трудовия стаж до датата на счетоводния баланс. Разходите по текущия трудов стаж и сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи биват дисконтирани, понеже изплащането на пенсия започва при навършване на възраст 65 години.

69. Трудовият стаж на зетите лица поражда задължение съгласно плана за дефинирани доходи, дори ако доходите са зависими от продължаващото наемане в бъдеще (с други думи, те не са установени). Трудовият стаж на зетите лица преди датата на установяването поражда конструктивно задължение, понеже на датата на всеки следващ счетоводен баланс размерът на бъдещия трудов стаж, който заетото лице ще трябва да отработи, преди да получи право на доходи, се намалява. При оценяването на своето задължение за изплащане на дефинирани доходи предприятието отчита вероятността, че някои от зетите лица може да не отговорят на изискванията за установяване. Подобно, въпреки че дадени доходи след напускане, например доходи след напускане за медицинско обслужване, стават платими само ако точно определено събитие се случи, когато заетото лице не е вече на служба, се създава задължение, когато заетото лице полага трудов стаж, който ще му осигури право на доходи, ако даденото събитие се случи. Вероятността, че даденото събитие ще се случи, влияе на оценяването на задължението, но не определя дали задължението съществува.

#### Примери, поясняващи параграф 69

1. План изплаща доход от 100 единици за всяка година прослужен трудов стаж. Доходите стават установени след 10 години трудов стаж.

Доход от 100 единици се приписва всяка година. През всяка от първите 10 години разходите по текущия трудов стаж и сегашната стойност на задължението отразяват вероятността, че някой от зетите лица може да не изпълни 10 години трудов стаж.

## ▼B

2. План изплаща доход от 100 единици за всяка година прослужен трудов стаж, без да се включва трудовият стаж преди навършване на 25-годишна възраст. Доходите стават установени незабавно.

Не се приписват никакви доходи за трудовия стаж преди 25-годишна възраст, понеже трудовият стаж преди тази възраст не води до доходи (условни или безусловни). Доход от 100 единици се приписва всяка следваща година.

70. Задължението се увеличава до датата, когато по-нататъшният трудов стаж на заетото лице няма да доведе до съществено изменение на по-нататъшните доходи. Следователно всички доходи се приписват на периодите, свършващи на или преди тази дата. Доходите се присвояват на отделни счетоводни периоди съгласно формулата за доходи по плана. Обаче ако трудовият стаж на заетото лице в по-късни години води до съществено по-високо ниво на доход, отколкото трудовият му стаж в по-ранните години, предприятието присвоява доходите по линеен способ до датата, когато по-нататъшният трудов стаж на заетото лице не води до съществено изменение на по-нататъшните доходи. Това е така, защото трудовият стаж на заетото лице през целия период ще доведе на края до доходи на по-високо ниво.

## Примери, поясняващи параграф 70

1. План изплаща брутна сума на доход в размер 1 000 единици, които стават установени след 10 години трудов стаж. Планът не осигурява по-нататъшни доходи за следващите години на трудовия стаж.

Доход от 100 единици (1 000 делено на 10) се приписва всяка година от първите десет. Разходите по текущия трудов стаж през всяка от първите десет години отразява вероятността, че заетото лице може да не изпълни десетте години трудов стаж. За следващите години не се приписват доходи.

2. План изплаща брутна сума като пенсионно възнаграждение в размер 2 000 единици на всички заети лица, които са все още на служба на 55-годишна възраст, след като са положили 20-годишен трудов стаж, или които са все още на служба на 65-годишна възраст, независимо от продължителността на техния трудов стаж.

За заетите лица, които идват на служба преди 35-годишна възраст, трудовият стаж първо води до доходи съгласно плана на възраст 35 години (заето лице може да напусне на възраст 30 години и да се върне на 33-годишна възраст, без това да се отрази на размера или измерването на времето за доходи). Тези доходи са зависими от по-нататъшния трудов стаж. Също така трудовият стаж след 55-годишна възраст не води до съществено изменение в по-нататъшните доходи. За тези заети лица предприятието приписва доход в размер на 100 единици (2 000 делено на 20) на всяка година от 35 до 55-годишна възраст.

За заетите лица, които идват на служба между 35 и 45-годишна възраст, трудовият стаж над 20 години няма да доведе до съществено изменение на по-нататъшните доходи. За тези заети лица предприятието приписва доход в размер 100 единици (2 000 делено на 20) на всяка година от първите двадесет.

За заети лица, което постъпва на служба на 55-годишна възраст, трудовият стаж над 10 години няма да доведе до съществено изменение на по-нататъшните доходи. За това заето лице предприятието приписва доход в размер 200 единици (2 000 делено на 10) на всяка година от първите десет.

За всички заети лица разходите по текущия трудов стаж и сегашната стойност на задължението отразяват вероятността, че заетото лице може да не набере необходимия трудов стаж.

3. Програма за медицинско обслужване след напускане възстановява 40 % от разходите на заетото лице за медицинско обслужване след напускане, ако то напусне след повече от

## ▼B

10 и по-малко от 20 години трудов стаж, и 50 % от тези разходи, ако заетото лице напусне след 20 или повече години трудов стаж.

Съгласно формулата за доходи по плана предприятието приписва 4 % от сегашната стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване (40 % делено на 10) на всяка от първите 10 години и 1 % (10 % делено на 10) на всяка от следващите 10 години. Разходите по текущия трудов стаж през всяка година отразява вероятността, че заетото лице може да не набере необходимия трудов стаж, за да спечели част или всички доходи. За заети лица, за които се очаква да напуснат в рамките на 10 години, не се приписват доходи.

4. Програма за медицинско обслужване след напускане възстановява 10 % от разходите на заетото лице за медицинско обслужване след напускане, ако то напусне след повече от 10 и по-малко от 20 години трудов стаж, и 50 % от тези разходи, ако заетото лице напусне след 20 или повече години трудов стаж.

Трудовият стаж в по-късните години води до съществено по-високо ниво на доходите, отколкото през по-ранните години. Следователно за заети лица, за които се очаква да напуснат след 20 или повече години, предприятието приписва доходи по линеен способ съгласно параграф 68. Трудовият стаж над 20 години не води до съществено изменение на по-нататъшните доходи. Следователно доходът, приписан на всяка от първите 20 години, е равен на 2,5 % от сегашната стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване (50 % делено на 20).

За заети лица, за които се очаква да напуснат между 10 и 20 години, доходът, приписан всяка от първите десет години, е равен на 1 % от сегашната стойност на очакваните разходи за медицинско обслужване. За тези заети лица не се приписва доход за трудовия стаж между края на 10-ата година и предвижданата дата на напускане.

За заети лица, за които се очаква да напуснат в рамките на 10 години, не се присвояват доходи.

71. 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 по повод на трудовия стаж преди датата на счетоводния баланс, но не създава допълнително задължение. Следователно:
- за целите на параграф 67, буква б) повишението на заплатата не води до допълнителни доходи, въпреки че размерът на доходите зависи от последната заплата, и
  - размерът на дохода, приписан за всеки период, е постоянен процент от заплатата, към която е свързан този доход.

Пример, поясняващ параграф 71

Заетите лица имат право на доход в размер 3 % от последната заплата за всяка година прослужен трудов стаж преди 55-годишна възраст.

Доход в размер 3 % от предвижданата последна заплата се приписва всяка година до 55-годишна възраст. Това е датата, когато по-нататъшният трудов стаж на заетото лице не води до съществено изменение на по-нататъшните доходи по плана. Не се приписват доходи за трудовия стаж след тази дата.

#### Актюерски разчети

72. **Актюерските разчети следва да бъдат непредубедени и взаимно съвместими.**
73. Актюерските разчети представляват за предприятието най-добрата приблизителна оценка на променливите, които определят крайната стойност на обезпечаването на план за доходи след напускане. Актюерските разчети обхващат:

## ▼B

- a) демографски предположения относно бъдещите характеристики на настоящите и бившите заети лица (и лицата на тяхна издръжка), които отговарят на изискванията за получаване на доходи; демографските предположения третираат такива въпроси като:
- i) смъртност както по време наемния договор, така и след това;
  - ii) темп на текучеството на заетите, нетрудоспособност и преждевременно пенсиониране;
  - iii) процент на членовете по плана с лица на тяхна издръжка, които ще отговарят на изискванията за получаване на доходи, и
  - iv) размер на исквете по плановете за медицинско обслужване, и
- б) финансови предположения, третиращи такива въпроси като:
- i) дисконтов процент (виж параграфи 78—82);
  - ii) нива на бъдещи заплати и доходи (виж параграфи 83—87);
  - iii) в случаите на доходи под формата на медицинско обслужване — разходите за бъдещо медицинско обслужване, в т.ч., където е съществено, стойността на администрирането на исквете и изплащането на доходите (виж параграфи 88—91), и
  - iv) предвижданата норма на възвръщаемост от активите по плана за доходи на заети лица (виж параграфи 105—107).
74. Актюерските разчети са непредубедени, ако те не са нито непредпазливи, нито прекалено консервативни.
75. Актюерските разчети са взаимно съвместими, ако те отразяват икономическите зависимости между факторите, такива като инфлация, темп на повишаване на заплатите, възвръщаемост от активите по плана за доходи на заети лица, и дисконтовия процент. Например всички разчети, които са зависими от определено ниво на инфлация (такива като предположения относно лихвените равнища, както и нарастването на заплатите и доходите), във всеки даден бъдещ период допускат едно и също ниво на инфлация за този период.
76. Предприятието определя дисконтовия процент и другите финансови предположения в номинално изражение, освен когато приблизителните оценки в реално изражение (коригирани с инфлацията) са по-надеждни, например в условията на свръхинфлационна икономика (виж IAS 29, „Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики“), или когато доходите са индексно обвързани и съществува развит пазар на индексно обвързани облигации в същата валута и със същия срок.
77. *Финансовите предположения следва да бъдат базирани на пазарните очаквания към датата на счетоводния баланс за периода, през който задълженията трябва да бъдат уредени.*

## Актюерски разчети. Дисконтов процент

78. *Коефициентът, използван за дисконтиране на задълженията за изплащане на доходи след напускане (както финансирани, така и нефинансирани), следва да бъде определен в съответствие с пазарните доходи (печалби) към датата на счетоводния баланс, които носят първокачествени корпоративни облигации. В страни, където не съществува силно развит пазар на такива облигации, следва да се използва пазарният доход към датата на счетоводния баланс на правителствени облигации. Валутата и срокът на корпоративните или правителствените облигации трябва да съответства на валутата и предвижданния срок на задълженията за изплащане на доходи след напускане.*
79. Нормата на дисконтиране е актюерско предположение, което оказва съществен ефект. Дисконтовият процент отразява стойността на парите във времето, но не и актюерския или инвестиционен риск. Освен това дисконтовият процент не отразява специфичния за предприятието кредитен риск, породен от кредиторите на същото, нито пък риска, че бъдещата действителност може да се различава от актюерските разчети.

▼ B

80. Коефициентът на дисконтиране следва да отразява предполагаемия момент на изплащане на доходите. В практиката предприятието често постига това посредством прилагането на единичен среднопретеглен дисконтов процент, който отразява този момент, размера на изплащаните доходи и валутата, в която тези доходи ще бъдат платени.
81. В някои случаи може да няма развит пазар на облигации с достатъчно дългосрочен падеж, който да съвпада с предвиждания падеж на всички плащания на доходи. В такива случаи предприятието използва текущите пазарни норми на доходност с подходящ срок на падеж, за да дисконтира плащанията, които са с по-кратък срок, и пресмята коефициента на дисконтиране на плащанията с по-дългосрочен падеж посредством екстраполиране на текущите пазарни норми по кривата на доходите. Общата сума на сегашната стойност на задължение за изплащане на дефинирани доходи навярно няма да бъде особено чувствителна към дисконтовия процент, приложен върху частта от доходите, които са платими след датата на най-дългосрочния падеж на наличните на пазара корпоративни или правителствени облигации.
82. Нарастването на дохода се изчислява, като се умножи коефициентът на дисконтиране, определен в началото на периода, по сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи през целия този период и като се вземат предвид всички съществени изменения на задължението. Сегашната стойност на задължението ще се различава от задължението, признато в счетоводния баланс, понеже задължението е признато след приспадането на справедливата стойност на всички активи по плана и понеже някои актюерски печалби и загуби, както и някои разходи по минал трудов стаж, не са признати веднага. (Допълнение А илюстрира изчисляването на нарастването на дохода.)

Актюерски разчети. Заплати, доходи и разходи за медицинско обслужване

83. *Задълженията за изплащане на доходи след напускане следва да бъдат оценявани на база, която отразява:*
- a) *предвижданото бъдещо повишение на заплатите;*
  - b) *доходите, заложен в условията на плана (или тези, които са в резултат на конструктивно задължение, което е извън тези условия) към датата на счетоводния баланс, и*
  - v) *предвижданите бъдещи изменения в нивото на всякакви държавни доходи, които оказват влияние върху доходите, платими съгласно плана за дефинирани доходи, само ако или:*
    - i) *тези изменения са били законово постановени преди датата на счетоводния баланс, или*
    - ii) *минало или друго надеждно доказателство показва, че тези държавни доходи ще се изменят по някакъв предвидим начин, например в съответствие с бъдещите изменения в общото ниво на цените или общото ниво на заплатите.*
84. Предвижданото бъдещо повишение на заплатите взема предвид инфлацията, старшинството, повишенията и други важни фактори, такива като търсене и предлагане на пазара на труда.
85. Ако формалните условия на даден план (или конструктивно задължение, което е извън тези условия) изискват предприятието да промени доходите в бъдещи периоди, оценяването на задължението отразява тези промени. Това е случаят, при който например:
- a) *предприятието има минал опит в повишаването на доходите, например за да смекчи инфлацията, и няма индикация, че тази практика ще се промени за в бъдеще, или*
  - b) *актюерските печалби вече са били признати във финансовите отчети и предприятието е задължено или заради формалните условия на даден план (или конструктивно задължение, което е извън тези условия), или по закон да използва всеки излишък в*

▼ **B**

- плана за доходи на участниците в същата (виж параграф 98, буква в).
86. Актюерските разчети не отразяват бъдещите изменения на доходите, които не са заложили във формалните условия на плана (или конструктивно задължение) към датата на счетоводния баланс. Такива изменения ще резултират във:
- разходите за миналия трудов стаж, дотолкова че те променят доходите за трудовия стаж преди изменението, и
  - разходите по текущия трудов стаж за периодите след изменението, дотолкова че те променят доходите за трудовия стаж след изменението.
87. Някои доходи след напускане имат връзка с променливи, такива като нивото на държавните доходи при пенсиониране или държавното здравеопазване. Оценяването на такива доходи отразява очакваните изменения в подобни променливи на база минал опит и други надеждни доказателства.
88. *Предположенията относно разходите за медицинско обслужване следва да вземат предвид предвижданите бъдещи изменения в стойността на медицинските услуги като резултат както от инфлацията, така и от специфични промени в медицинските разходи.*
89. Оценяването на доходите под формата на медицинско обслужване след напускане изисква предположения относно нивото и честотата на бъдещите искове, както и разходите по посрещането на тези искове. Предприятието оценява бъдещите медицински разходи на базата на историческа база данни относно опита на самото предприятие, допълнени, където е необходимо, от историческа база данни на други предприятия, застрахователни компании, доставчици на медицински услуги или други източници. Оценките на бъдещите медицински разходи вземат под внимание ефекта от технологичния напредък, промените в използването на здравеопазването или моделите на обслужване, както и промените в здравето състояние на участниците в плана.
90. Нивото и честотата на искове е особено чувствително към възрастта, здравето състояние и пола на заетите лица (и лицата на тяхна издръжка), и може да бъде чувствително към други фактори, такива като географско разположение. Следователно историческата база данни се коригира дотолкова, че демографското смесване на населението се различава от това, използвано за база при създаването на историческата база данни. Корекции се внасят също така когато е налице надеждно доказателство, че историческите тенденции няма да се запазят.
91. Някои планове за здравеопазване след напускане изискват заетите лица да правят вноски за медицинските разходи, обхванати от плана. Оценките на бъдещите медицински разходи вземат предвид всички такива вноски, базирани на условията на плана към датата на счетоводния баланс (или базирани на конструктивно задължение, което е извън тези условия). Промените в тези вноски за заетите лица резултират в разходите за миналия трудов стаж или където е приложимо, съкращения. Разходите по посрещането на искове могат да бъдат намалени поради намаление в държавните доходи или на други медицински учреждения (виж параграф 83, буква в) и параграф 87).

Актюерски печалби и загуби

▼ **M10**

92. *При оценяването на своето задължение за изплащане на дефинирани доходи в съответствие с параграф 54 предприятието следва да признае (съгласно разпоредбите на параграф 93) част от своите актюерски печалби и загуби като приход или разход, ако нетните натрупани непризнати актюерски печалби и загуби в края на предходния отчетен период са превишавали по-голямото от:*
- 10 % от сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи (преди приспадане на активите по плана); и

▼ **M10**

- б) 10 % от справедливата стойност на който и да е актив по плана към тази дата.

*Тези граници следва се изчисляват и прилагат поотделно за всеки план за дефинирани доходи.*

93. *Частта от актюерските печалби и загуби, която следва да бъде призната за всеки план за дефинирани доходи, е превишението, определено съгласно параграф 92, разделено на средно очаквания оставащ трудов живот на заетите лица, които участват в плана. Независимо от това предприятието може да възприеме всеки систематичен метод, който води до ускорено признаване на актюерските печалби и загуби, при условие че същата тази база се използва както за печалбите, така и за загубите и че базата се прилага последователно от период в период. Предприятието може да прилага такива систематични методи по отношение на актюерските печалби и загуби дори ако те попадат в границите, посочени в параграф 92.*

- 93А. *Ако, както позволява параграф 93, образуването приема политика за признаване на актюерските печалби и загуби през отчетния период, през който са получени, то може да ги признае извън печалбата или загубата в съответствие с параграфи 93Б — 93Г, при условие че то направи същото и по отношение на:*

- а) *всички свои планове за дефинирани доходи; и*  
 б) *всички свои актюерски печалби и загуби.*

- 93Б. Актюерските печалби и загуби, признати извън печалбата или загубата, както е разрешено от параграф 93А, се представят в отчет за промените в собствения капитал, наречен „отчет за признатите приходи и разходи“, който обхваща единствено елементите, посочени в параграф 96 от IAS 1 (съгласно редакцията от 2003 г.). Предприятието не представя актюерските печалби и загуби в отчет за промените в собствения капитал в колонен формат, разгледан в параграф 101 от IAS 1 или в някакъв друг формат, който включва елементите, посочени в параграф 97 от IAS 1.

- 93В. Образуване, което признава актюерските печалби и загуби в съответствие с параграф 93А, признава също така и всички корекции, произтичащи от ограничението в параграф 58, буква б), извън печалбата или загубата в отчета за признатите приходи и разходи.

- 93Г. Актюерските печалби и загуби, както и корекциите, произтичащи от границата в параграф 58, буква б), които са били признати директно в отчета за признатите приходи и разходи, се признават непосредствено в неразпределената печалба. Те не се признават в печалбата или загубата за следващ период.

▼ **B**

94. Актюерските печалби и загуби могат да бъдат резултат от увеличения или намаления в или сегашната стойност на задължение за изплащане на дефинирани доходи, или справедливата стойност на всички свързани с него активи по плана. Причини за актюерски печалби и загуби включват например:

- а) неочаквано висока или ниска степен на текучество на заетите лица, преждевременно пенсиониране или смъртност, или на повишение на заплатите, доходите (ако формалните или тълкувателните условия на плана осигуряват инфлационно увеличение на доходите), или медицинските разходи;
- б) ефекта от промени в оценките за бъдещо текучество на заетите лица, преждевременно пенсиониране или смъртност, или за повишение на заплатите, доходите (ако формалните или тълкувателните условия на плана осигуряват инфлационно увеличение на доходите), или за медицинските разходи;
- в) ефекта от промени в дисконтовия процент и
- г) разлики между фактическата възвращаемост от активите по плана за доходи на заети лица, и очакваната такава (виж параграфи 105 — 107).

- **M10** 95. В дългосрочен аспект актюерските печалби и загуби могат да се компенсират взаимно. Следователно оценките на задълженията



## ▼B

за изплащане на доходи след напускане най-добре се изобразяват като диапазон (или „коридор“) около най-добрата приблизителна оценка. Предприятието може, но не е длъжно, да признае актюерски печалби и загуби, които попадат в рамките на този обхват. ◀ Този стандарт изисква предприятието да признава като минимум определена част от актюерските печалби и загуби, които попадат извън „коридор“ от плюс или минус 10 %. (Приложение А илюстрира третия вариант на актюерските печалби и загуби). Стандартът също така позволява систематични методи за ускорено признаване, при положение че тези методи отговарят на условията, посочени в параграф 93. Такива позволени методи включват например непосредствено признаване на всички актюерски печалби и загуби както в, така и извън рамките на „коридора“. Параграф 155, буква б), iii) обяснява нуждата да се взема под внимание всяка непризната част от преходно задължение при осчетоводяването на последващи актюерски печалби.

## Разходи по минал трудов стаж

96. *При оценяването на своето задължение за изплащане на дефинирани доходи съгласно параграф 54 предприятието следва да признава разходите за миналия трудов стаж като разход по линеен способ за средния срок, докато доходите бъдат установени. Когато доходите са вече установени незабавно след въвеждането или промяната на план за дефинирани доходи, предприятието следва да признае разхода за миналия трудов стаж веднага.*

97. Разходите за миналия трудов стаж възникват, когато предприятието въвежда план за дефинирани доходи или променя платимите доходи според съществуващ такъв. Такива промени са във възвръщаемостта на положения труд от заетите през периода, докато доходите, за които се отнася, бъдат установени. Следователно разходите за миналия трудов стаж се признават през този период независимо от факта, че разходите се отнасят за трудовия стаж на заети лица през преходни периоди. Разходите за миналия трудов стаж се измерват като изменение в задължението, произтичащо от корекциите (виж параграф 64).

## Пример, поясняващ параграф 97

Предприятие управлява пенсионен план, който осигурява пенсия в размер 2 % от последната заплата за всяка година отработен трудов стаж. Доходите биват установени след 5 години трудов стаж. На 1 януари 20X5 г. предприятието увеличава пенсията до 2,5 % от последната заплата за всяка година отработен трудов стаж, започвайки от 1 януари 20X1 г. Към датата на увеличението сегашната стойност на допълнителните доходи за трудовия стаж от 1 януари 20X1 г. до 1 януари 20X5 г. е, както следва:

Заети лица с повече от 5-годишен трудов стаж към 01.01.X5 г.	150
Заети лица с по-малко от 5 годишен трудов стаж към 01.01.X5 г. (среден период до установяването: 3 години)	<u>120</u>
	<u>270</u>

Предприятието признава 150 единици веднага, понеже тези доходи са вече установени. Предприятието признава 120 единици по линеен способ за три години от 1 януари 20X5 г.

98. Разходите по минал трудов стаж не включват:

- ефекта от разликата между фактическото и предварително допуснатото увеличение на заплатите върху задължението да се изплащат доходи за трудов стаж през преходни години (не съществуват разходи по минал трудов стаж, понеже актюерските разчети позволяват допуски в предвижданите заплати);
- отклонения под и над оценката на увеличение на пенсиите, което е по усмотрение на предприятието, когато същото има конструктивно задължение за отпускане на такива увеличения

**▼B**

(не съществуват разходи по минал трудов стаж, понеже актюерските разчети позволяват такива увеличения);

- в) оценките на повишението на доходите, което е в резултат на актюерските печалби, които вече са били признати във финансовите отчети, ако предприятието е задължено поради формалните условия на плана (или конструктивно задължение, което е извън тези условия), или поради законодателството да използва всеки излишък (превишение) в плана за доходи на участниците в същата, дори ако увеличението на дохода все още не е формално решено (произтичащото увеличение в задължението представлява актюерска загуба, а не разходи по минал трудов стаж — виж параграф 85, буква б);
- г) увеличението в установени доходи, когато при отсъствието на нови или повишени доходи заетите лица постигат новискванията по установяването (не съществуват разходи по минал трудов стаж, понеже предвижданата стойност на доходите е била призната като разходи по текущ трудов стаж по време на полагането на същия), и
- д) ефекта от корекции в плана, които намаляват доходите за бъдещ трудов стаж (съкращения).
99. Предприятието създава амортизационен план за разходите по минал трудов стаж, когато същите се въвеждат или променят. Би било непрактично да се поддържа детайлна информация, необходима за установяването и отразяването на последващите изменения в този амортизационен план. Още повече, че ефектът е вероятно да бъде съществен само когато е налице съкращаване или уреждане. Ето защо предприятието променя амортизационния си план по отношение разходите по минал трудов стаж единствено ако е извършено съкращение или уреждане.
100. Когато предприятието намалява доходите, платими съгласно съществуващия план за дефинирани доходи, произтичащото намаление в задължението за изплащане на дефинирани доходи се признава като (отрицателни) разходи по минал трудов стаж за осреднения период, докато делът на намалението на доходите стане установен.
101. Когато предприятието намалява някои доходи, платими съгласно съществуващия план за дефинирани доходи, и в същото време увеличава други доходи, платими съгласно плана на същите заети лица, предприятието третира изменението като единична нетна промяна.

*Признаване и оценяване. Активи по плана*

**Справедлива стойност на активите по плана**

102. Справедливата стойност на всички активи по плана се приспада при определянето на сумата, която се признава в счетоводния баланс съгласно параграф 54. Когато няма налице никаква пазарна цена, справедливата стойност на активите по плана се оценява например посредством дискотиране на очакваните бъдещи парични потоци, използвайки коефициент на дискотиране, който отразява както риска, свързан с активите по плана, така и падежа или предполагаемата дата на прехвърлянето на тези активи (или ако те нямат падеж — предполагаемия период до уреждането на съответното задължение).
103. Активите по плана не включват неплатените вноски, дължими от отчитащото се предприятие на фонда, както и всички други непрекъснати финансови инструменти, емитирани от предприятието и оставени във владение на фонда. Активите по плана се намаляват с всички задължения на фонда, които не са свързани с доходите на заети лица, например търговски и други плащания и задължения, в резултат на деривативни финансови инструменти.
104. 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, справедливата стойност на тези застрахователни полици е сегашната стойност на свързаните с тях задължения, както е описано в параграф 54 (предмет на намаляване, необходимо

## ▼B

ако сумите за получаване по застрахователните полици не са възстановявани напълно).

## Възстановявания

- 104А. *Само когато е почти сигурно, че друга страна ще възстанови някои или всички разходи, необходими за уреждане на задължение за изплащане на дефинирани доходи, предприятието трябва да признае правото за възстановяване като отделен актив. Предприятието следва да оцени актива по справедлива стойност. Във всяко друго отношение предприятието трябва да третира този актив по същия начин като активите на плана. В отчета за приходите разходът, свързан с плана за дефинирани доходи, може да бъде представен нето от сумата, призната за възстановяване.*
- 104Б. Понякога предприятието може да разчита на друга страна, като например застраховател, да плати част или всички разходи, необходими за уреждане на задължение за плащане на твърд доход. Квалифициращите застрахователни полици съгласно параграф 7 са активи на плана. Предприятието осчетоводява квалифициращите застрахователни полици по същия начин както всички други активи на плана и параграф 104А не се прилага (виж параграфи 39—42 и 104).
- 104В. Когато застрахователната полица не отговаря на условията, тя не е актив на плана. Параграф 104А се занимава с тези случаи: предприятието признава правото си за възстановяване според застрахователната полица по-скоро като отделен актив, отколкото като приспадане при определянето на задълженията за изплащане на дефинирани доходи, признати по условията на параграф 54; във всички останали случаи предприятието третира този актив по същия начин като активи по плана. В частност задължението за изплащане на дефинирани доходи, признато по условията на параграф 54, се увеличава (намалява) до степен, до която нетните натрупани актюерски печалби (загуби) по задължението за изплащане на дефинирани доходи и по съответното право на възстановяване остават непризнати по условията на параграфи 92 и 93. ► **M10** параграф 120А, буква е), iv) ◀ изисква предприятието да оповести кратко описание на връзката между правото на възстановяване и съответното задължение.

Пример, илюстриращ параграфи 104А—104В

Настояща стойност на задължението	1 241
Непризнати актюерски печалби	17
Задължение, признато в счетоводния баланс	1 258
Права по застрахователни полици, които отговарят точно на размера и предвидения момент на изплащане на някои доходи, платими съгласно плана. Тези доходи имат сегашна стойност	1 092

Непризнатите актюерски печалби в размер 17 са нетните натрупани актюерски печалби върху задължението и правата на възстановяване.

- 104Г. Ако правото за възстановяване възникне по застрахователна полица, която отговаря точно на размера и предвидения момент на изплащане на някои или всички доходи, платими съгласно плана за дефинирани доходи, справедливата стойност на правото на възстановяване е сегашната стойност на свързаните с тях задължения, както е описано в параграф 54 (предмет на намаляване, необходимо ако възстановяването не е покрито напълно).

Възвращаемост на активите на план за доходи на заети лица

105. Очакваната възвращаемост на активите на план за доходи на заети лица е един от компонентите на разхода, който се признава в отчета за приходите и разходите. Разликата между очакваната възвра-

## ▼B

щаемост на активите на плана за доходи на зетите лица и фактичката такава представлява актюерска печалба или загуба; тя се включва заедно с актюерските печалби и загуби от задължението за изплащане на дефинирани доходи при определянето на нетната сума, която се сравнява с ограниченията на 10 %-овия „коридор“, посочен в параграф 92.

106. Очакваната възвращаемост на активите по плана се базира на пазарните очаквания в началото на периода за постъпления през целия период на съществуване на съответното задължение. Очакваната възвращаемост на активите по плана за доходи на зетите лица отразява промените в справедливата стойност на същите, притежавани през периода, като резултат от фактичките вноски, внесени във фонда, и фактичките доходи, изплатени от последния.
107. При определянето на очакваната и фактичката възвръщаемост на активите по плана за доходи на зетите лица предприятието приспада очакваните разходи за управление, различни от тези, включени в актюерските разчети, използвани за оценка на задължението.

Пример, поясняващ параграф 106

На 1 януари 20X1 г. справедливата стойност на активите по плана е била 10 000 единици и нетните натрупани непризнати актюерски печалби са били 760 единици. На 30 юни 20X1 г. от плана са изплатени доходи в размер 1 900 единици и е получила вноски за 4 900 единици. На 31 декември 20X1 г. справедливата стойност на активите по плана за доходи на зетите лица е била 15 000 единици и сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи е била 14 792 единици. Актюерските загуби по задължението за 20X1 г. са били 60 единици.

На 1 януари 20X1 г. отчитащото се предприятие е направило следните оценки, базирани на пазарните цени към тази дата:

	(%)
Приходи от лихви и дивиденди след данъци, платими от страна на фонда	9,25
Реализирани и нереализирани печалби от активи по плана (след данъци)	2,00
Разходи за администрация	<u>(1,00)</u>
Очаквана норма на възвръщаемост	<u>10,25</u>
За 20X1 г. очакваната и фактичката възвръщаемост от активите по плана са, както следва:	
Възвръщаемост от 10 000 единици, притежавани за срок от 12 месеца при 10,25 %	1 025
Възвръщаемост от 3 000 единици, притежавани за срок от 6 месеца при 5 % (равно на 10,25 % годишно, при капитализиране на всеки 6 месеца)	<u>150</u>
Очаквана възвръщаемост от активите по плана за 20X1 г.	<u>1175</u>
Справедлива стойност на активите по плана към 31 декември 20X1 г.	15 000
Минус справедлива стойност на активите по плана към 1 януари 20X1 г.	(10 000)
Минус получените вноски	(4900)
Плюс изплатените доходи	<u>1 900</u>
Фактическа възвръщаемост от активите по плана	<u>2 000</u>

Разликата между очакваната възвръщаемост от активите по плана (1 175) и фактичката такава (2 000) представлява актюерска печалба в размер 825 единици. Следователно натрупаните нетни непризнати актюерски печалби са 1 525 (760 плюс 825 минус 60) единици. Съгласно параграф 92 ограниченията на „коридора“ са установени на 1 500 единици (по-голямото от: i) 10 % от 15 000 и

## ▼B

ii) 10 % от 14 792). През следващата година (20X2 г.) предприятието признава в отчета за приходите и разходите актюерска печалба в размер 25 (1 525 минус 1 500), разделена на средно очаквания оставащ трудов живот на заетите лица, за които се отнася.

Очакваната възвръщаемост от активите по плана за 20X2 г. ще се базира на пазарните очаквания към 01.01.X2 г. за постъпления през целия период на съществуване на задължението.

*Бизнес комбинации*

108. При бизнес комбинация, която е придобиване, предприятието признава активи и задължения, произтичащи по повод на доходи след напускане в размер на сегашната стойност на задължението, намалено със справедливата стойност на всички активи по плана (виж IAS 22, „Бизнес комбинации“). Сегашната стойност на задължението включва всички следващи точки дори ако придобиваното предприятие все още не ги е признало към датата на придобиването:
- a) актюерски печалби и загуби, които са възникнали преди датата на придобиването (без значение дали те попадат в 10 %-овия „коридор“);
  - б) разходите по минал трудов стаж, които са възникнали от изменения в доходите, или въвеждането на плана, преди датата на придобиването, и
  - в) суми, които съгласно преходните разпоредби на параграф 155, б) придобиваното предприятие не е признало.

*Съкращаване и уреждане*

109. **Предприятието следва да признава печалбите и загубите от съкращаването или уреждането на плана за дефинирани доходи, когато съкращаването или уреждането възникне. Печалбата или загубата от съкращаването или уреждането следва да обхваща:**
- a) всички произтичащи изменения в сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи;
  - б) всички произтичащи изменения в справедливата стойност на активите по плана;
  - в) всички съответни актюерски печалби и загуби, както и разходите по минал трудов стаж, които съгласно параграфи 92 и 96 не са били признати преди това.
110. **Преди определянето на ефекта от съкращаването или уреждането предприятието следва да прецени задължението (и съответните активи по плана, ако има такива), използвайки текущите актюерски разчети (в т.ч. текущите пазарни лихвени проценти и други текущи пазарни цени).**
111. Съкращаване е налице, когато предприятието или:
- a) явно се е ангажирало да направи съществено намаление на броя заети лица, обхванати от плана, или
  - б) коригира условията на плана за дефинирани доходи, така че съществен елемент от бъдещия трудов стаж на текущо заетите няма вече да допринася за доходи или пък ще допринася само за редуцирани такива.
- Съкращаване може да бъде породено от отделно събитие, такова като затварянето на завод, прекъсване действието или прекратяване или временното спиране на даден план. Едно събитие е достатъчно значимо, за да бъде квалифицирано като съкращаване, ако признаването на печалбата или загубата от това съкращаване би имала съществен ефект върху счетоводните отчети. Съкращенията често са свързани с реструктуриране. Следователно предприятието осчетоводява съкращаването по същото време, през което и съответното реструктуриране.
112. Уреждане е налице, когато предприятието започва сделка, която отстранява всички по-нататъшни правни или конструктивни задължения за част от или всички доходи, осигурявани съгласно

## ▼B

план за дефинирани доходи, например когато една обща парична сума се заплаща на или от името на участниците в плана в замяна на правата им да получават конкретни доходи след напускане.

113. В някои случаи предприятието придобива застрахователна полица, за да финансира някои или всички доходи на заети лица, свързани с трудов стаж в сегашния или предишни периоди. Придобиването на такава полица не представлява уреждане, ако предприятието запазва правно или конструктивно задължение (виж параграф 39) да плаща по-нататъшни суми, ако застрахователят не изплати доходи на заетите лица, уточнени в застрахователната полица. Параграфи 104А—104Г разглеждат признаването и оценяването на правата на възстановяване по застрахователни полици, които не са активи на плана.
114. Уреждане възниква заедно със съкращаване, ако планът е прекратен, така че задължението е уредено и планът престава да съществува. Обаче прекратяването на плана не представлява съкращаване или уреждане, ако същият бива заменен с нов, който предлага доходи, които по своята същност са идентични.
115. Когато съкращаването се отнася само за някои от заетите лица, обхванати от плана, или когато е уредена само част от задължението, печалбата или загубата включва пропорционален дял от непризнати преди разходи по минал трудов стаж и актюерски печалби и загуби (и от преносни суми, оставящи непризнати съгласно параграф 155, буква б). Пропорционалният дял се определя на базата на сегашната стойност на задълженията преди и след съкращаването или уреждането, освен ако друга база е порационална при конкретните обстоятелства. Например може да бъде подходящо да се използва всяка печалба, възникваща от съкращаването или уреждането на плана, за да се елиминират първо всички непризнати разходи по минал трудов стаж, свързани със същия този план.

Пример, поясняващ параграф 115

Предприятие закрива бизнес сегмент и заетите в закрития сегмент няма да работят по-нататъшни доходи. Това е съкращаване без уреждане. Използвайки текущите актюерски разчети (в т.ч. текущите пазарни лихвени проценти и други текущи пазарни цени) непосредствено преди съкращаването, предприятието има задължение за изплащане на дефинирани доходи с нетна сегашна стойност 1 000 единици, активи по плана със справедлива стойност 820 единици и нетни натрупани непризнати актюерски печалби в размер 50 единици. Предприятието е приело за първи път този стандарт преди една година. Това увеличава нетното задължение със 100 единици, които предприятието е избрало да признае за 5 години (виж параграф 155, буква б). Съкращаването намалява нетната сегашна стойност на задължението със 100 единици до 900 единици.

От преди това непризнати актюерски печалби и преносни суми 10 % (100/1000) се отнасят за частта от задължението, която е била елиминирана посредством съкращаването. Следователно ефектът от съкращаването е, както следва:

	Преди съкращаването	Печалба от съкращаването	След съкращаването
Нетна сегашна стойност на задължението	1 000	(100)	900
Справедлива стойност на активите по плана	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Непризнати актюерски печалби	50	(5)	45
Непризнати преносни суми (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Нетно задължение, признато в счетоводния баланс	150	(97)	53

**▼ B***Представяне*

## Компенсиране

116. *Предприятието следва да компенсира даден актив, свързан с даден план срещу задължение, свързано с друг план, само тогава, когато:*
- a) *има приложимо по закон право да използва излишък от един план за уреждане на задълженията по друг план и*
  - b) *възнамерява или да уреди задълженията на нетна база, или да реализира излишъка от единия план и едновременно с това да уреди задължението по другия план.*
117. Критериите за компенсиране са подобни на тези, установени по повод на финансовите инструменти в IAS 32, „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“.

## Разграничаване между текущи и нетекущи активи и задължения

118. Някои предприятия разграничават текущите активи и задължения от нетекущите активи и задължения. Този стандарт не посочва дали предприятието следва да разграничава текущи и нетекущи части от активи и задължения, произтичащи по повод на доходи след напускане.

## Финансови компоненти на разходите за доходи след напускане

119. Стандартът не специфицира дали предприятието следва да представя разходите по текущия трудов стаж, нарастването на дохода и очакваната възвръщаемост от активите по плана като компоненти на единична приходна или разходна позиция в отчета за приходите и разходите.

*Оповестяване***▼ M10**

120. *Образованието оповестява информация, която позволява на потребителите на финансови отчети да оценят естеството на неговите планове за дефинирани доходи и финансовите ефекти от промените в тези планове през отчетния период.*
- 120A. *Образованието оповестява следната информация относно плановете за дефинирани доходи:*
- a) *счетоводната политика на образованието за признаване на актюерските печалби и загуби;*
  - b) *общо описание на типа на плана;*
  - v) *съпоставяне на началните и крайните салда на настоящата стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи, като отразява поотделно, ако е възможно, ефектите през отчетния период, свързани с всеки от следните елементи:*
    - i) *разходи за услуги, получени по време на периода,*
    - ii) *разходи за лихви,*
    - iii) *вноски на участниците в плана,*
    - iv) *актюерските печалби и загуби,*
    - v) *промени във валутния курс, отнасящи се до плановете, оценени във валута, различна от представителната валута на предприятието,*
    - vi) *изплатени доходи,*
    - vii) *разходи за минали услуги,*
    - viii) *бизнес комбинации,*
    - ix) *съкращения, и*

## ▼ M10

- х) *уреждания;*
- г) *анализ на задълженията за изплащане на дефинирани доходи като суми, произтичащи от планове, които са изцяло нефинансирани, и суми, произтичащи от планове, които са изцяло или частично финансирани;*
- д) *съпоставяне на началните и крайните салда на справедливата стойност на активите по плана и на началните и крайните салда на права за възстановяване, признати като актив в съответствие с параграф 104А, като отразява поотделно, ако е възможно, ефектите през отчетния период, свързани с всеки от следните елементи:*
  - i) *очаквана възвръщаемост от активите по плана,*
  - ii) *актюерските печалби и загуби,*
  - iii) *промените във валутния курс, отнасящи се до плановете, оценени във валута, различна от представителната валута на предприятието,*
  - iv) *вноски на работодателя,*
  - v) *вноски на участниците в плана,*
  - vi) *изплатени доходи,*
  - vii) *бизнес комбинации, и*
  - viii) *уреждания;*
- е) *съпоставяне на сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи в буква в) и на справедливата стойност на активите по плана в буква д) спрямо активите и задълженията, признати в счетоводния баланс, представящи най-малко:*
  - i) *нетните актюерски печалби или загуби, непризнати в счетоводния баланс (виж параграф 92),*
  - ii) *разходите за минали услуги, непризнати в счетоводния баланс (виж параграф 96)*
  - iii) *всяка сума, непризната като актив поради ограничението на параграф 58, буква б),*
  - iv) *справедливата стойност към датата на счетоводния баланс на всяко право на възстановяване, признато като актив в съответствие с параграф 104А (с кратко описание на връзката между правото на възстановяване и свързаното с това задължение), и*
  - v) *другите суми, признати в счетоводния баланс;*
- ж) *общите разходи, признати в печалбата или загубата за всеки един от следващите елементи, и реда (редовете) на отчета, в който (които) те са посочени:*
  - i) *разходи за услуги, получени по време на периода,*
  - ii) *разходи за лихви,*
  - iii) *очаквана възвръщаемост от активите по плана;*
  - iv) *очаквана възвръщаемост от всяко право на възстановяване, признато като актив според параграф 104А,*
  - v) *актюерските печалби и загуби,*
  - vi) *разходи за минали услуги,*
  - vii) *ефекта от съкращаване или уреждане, и*
  - viii) *ефекта от границата в параграф 58, буква б);*
- з) *общата сума, призната в отчета на признатите приходи и разходи за всеки от следните елементи:*
  - i) *актюерските печалби и загуби, и*
  - ii) *ефекта от границата в параграф 58, буква б);*



## ▼ M10

- и) *за образуванията, които признават актюерските печалби и загуби в отчета за признатите приходи и разходи в съответствие с параграф 93А, кумулативната стойност на актюерските печалби и загуби, признати в отчета за признатите приходи и разходи;*
- й) *за всяка основна категория активи по плана, която включва, но не само инструменти на собствения капитал, дългови инструменти, недвижима собственост и всички други активи, процента или сумата, която всяка основна категория съставлява от справедливата стойност на общата сума на активите по плана;*
- к) *сумите, включени в справедливата стойност на активите по плана за:*
- i) *всяка категория от собствените финансови инструменти на предприятието, и*
  - ii) *всяка недвижима собственост във владение на предприятието или други активи, които то използва;*
- л) *описание в свободен текст на основата, използвана за определяне на очакваната обща норма на възвръщаемост на активите, включително ефекта от основните категории активи по плана;*
- м) *фактичката възвръщаемост на активите по плана, както и фактичката възвръщаемост за всяко право на възстановяване, признато като актив в съответствие с параграф 104А;*
- н) *основните актюерски предположения, използвани към датата на счетоводния баланс, в т.ч., където е приложимо:*
- i) *дисконтовия процент,*
  - ii) *очакваната норма на възвръщаемост на всички активи по плана за периодите, представени във финансовите отчети,*
  - iii) *очакваната норма на възвръщаемост за периодите, представени във финансовите отчети на всяко право на възстановяване, признато като актив според параграф 104А,*
  - iv) *очакваната норма на повишение на заплатите (и на измененията в даден индекс или други променливи, посочени във формалните или тълкувателните условия на плана като база за бъдещо увеличение на доходите),*
  - v) *темпа на растеж на медицинските разходи, и*
  - vi) *всички други използвани съществени актюерски предположения.*
- Образуванието оповестява всички актюерски предположения в абсолютни единици (например като абсолютен процент), а не само като разлика между различните проценти или други променливи величини;*
- о) *ефекта от нарастването с един процентен пункт и ефекта от намалението с един процентен пункт при предварително заложените темпове на растеж на медицинските разходи върху:*
- i) *сбора на разходите за услуги, получени през периода, и на компонента за лихви от разходите за периодично медицинско обслужване след напускане, и*
  - ii) *натрупаните задължения за изплащане на доходи под формата на медицинско обслужване след напускане.*

*За целите на това оповестяване всички други предположения остават постоянни. За плановете, които действат в условия на висока инфлация, оповестяването представя ефекта от процентно нарастване или намаление в предварително заложените темпа на растеж на медицинските разходи,*

▼ **M10**

*близко до един процентен пункт в условия на ниска инфлация;*

- п) сумите за текущия годишен период и за предходните четири годишни периода на:
- i) сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи, справедливата стойност на активите по плана и излишъка или дефицита в плана, и
  - ii) наложени от опита корекции във:
    - A. задълженията по плана, изразени като: 1) сума, или 2) процент от задълженията по плана към дата на счетоводния баланс, и
    - B. активите по плана, изразени като: 1) сума, или 2) процент от активите по плана към дата на счетоводния баланс;
- р) най-добрата прогноза на работодателя, веднага щом е възможно тя да бъде направена, за очакваните вноски, платими по плана през едногодишния период, започващ след датата на счетоводния баланс.

121. Параграф 120А, буква б) изисква общо описание на типа план. Такова описание прави разлика например между пенсионните планове, базирани на еднакви твърди суми, и пенсионните планове, базирани на последната заплата, и програмите за медицинско обслужване след напускане. Описанието на плана включва неформални практики, които повишават неявните задължения, включени в оценяването на задълженията за изплащане на дефинирани доходи в съответствие с параграф 52. Допълнителни подробни данни не се изискват.

▼ **B**

122. Когато предприятието има повече от един план за дефинирани доходи, оповестяването може да се отчита като обща сума поотделно за всеки план или по групирания, които се считат за най-подходящи. Може да бъде от полза да се разграничат групиранията по критерии, като някои от следващите:
- а) географско местоположение на плановете, например чрез разграничаване на местните от чуждестранните планове, или
  - б) дали плановете са предмет на съществено различни рискове например чрез разграничаване на пенсионните планове, базирани на твърда заплата от пенсионните планове, базирани на последната заплата, и от програмите за медицинско обслужване след напускане.
- Когато предприятието извършва оповестяването общо за група планове, такива оповестявания се представят под формата на среднопретешени величини или величини в сравнително тесни граници.
123. Параграф 30 изисква допълнително оповестяване относно плановете за дефинирани доходи на множество работодатели, които се третират, все едно че са планове за дефинирани вноски.
124. Където се изисква от IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“, предприятието оповестява информацията относно:
- а) сделките между свързани лица с планове за дефинирани доходи и
  - б) доходите след напускане на ключовия ръководен персонал.
125. Където се изисква от IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, предприятието оповестява информацията относно условни задължения за изплащане на доходи след напускане.

## ДРУГИ ДЪЛГОСРОЧНИ ДОХОДИ НА ЗАЕТИ ЛИЦА

126. Другите дългосрочни доходи на заети лица включват например:
- а) дългосрочни платени отпуски, такива като допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или отпуски за празнични дни;
  - б) юбилейни или други възнаграждения за дългогодишен трудов стаж;

## ▼B

- в) доходите за дългосрочна нетрудоспособност;
  - г) разпределение на печалбата и премии, платими дванадесет или повече месеца след края на периода, през който заетите са положили съответния трудов стаж, и
  - д) отсрочени обезщетения, платими 12 или повече месеца след края на периода, през който са заработени.
127. Оценяването на другите дългосрочни доходи на заети лица обикновено не е предмет на същата степен на неопределеност, както при оценяването на доходите след напускане. Освен това въвеждането на или изменението в другите дългосрочни доходи на заети лица рядко причинява съществени промени в разходите за миналия трудов стаж. Поради тези причини този стандарт изисква опростен метод на осчетоводяване на другите дългосрочни доходи на заети лица. Този метод се различава от осчетоводяването, изисквано за доходите след напускане, както следва:
- а) актюерските печалби и загуби се признават незабавно и не се прилага „коридор“, и
  - б) всички разходи за миналия трудов стаж се признават незабавно.

*Признаване и оценяване*

128. *Сумата, призната като задължение по повод на други дългосрочни доходи на заети лица, следва да бъде нетният сбор от следните позиции:*

- а) *сегашната стойност на задължението за изплащане на дефинирани доходи към датата на счетоводния баланс (виж параграф 64);*
- б) *минус справедливата стойност към датата на счетоводния баланс на активите по плана (ако има такива), посредством които задълженията ще бъдат пряко уредени (виж параграфи 102—104).*

*При оценяване на задължението предприятието следва да приложи параграфи 49—91, с изключение на параграфи 54 и 61. Предприятието следва да приложи параграф 104А при признаването и оценяването на всяко право на възстановяване.*

129. *По повод на другите дългосрочни доходи на заети лица предприятието следва да признае нетния сбор от следните суми като разход или (предмет на параграф 58) приход, освен в случаите, когато друг IAS изисква или позволява тяхното включване в стойността на актив:*

- а) *разходите по текущия трудов стаж (виж параграфи 63—91);*
- б) *нарастване на дохода (виж параграф 82);*
- в) *очакваната възвръщаемост от всички активи по плана (виж параграфи 105—107) и от всяко право на възстановяване, признато като актив (виж параграф 104А);*
- г) *актюерските печалби и загуби, всички от които следва да бъдат признати незабавно;*
- д) *разходи по минал трудов стаж, всички от които следва да бъдат признати незабавно, и*
- е) *ефекта от всякакво съкращаване или уреждане (виж параграфи 109 и 110).*

130. Една от формите на другите дългосрочни доходи на заети лица са доходите за дългосрочна нетрудоспособност. Ако нивото на доходите зависи от продължителността на трудовия стаж, възниква задължение наред с полагането на труда. Измерването на това задължение отразява вероятността, че ще е необходимо да се направи плащане и продължителността на времето, за която се очаква това плащане да се прави. Ако нивото на доходите е едно и също за всяко изпаднало в нетрудоспособност наето лице независимо от годините на неговия трудов стаж, очакваната стойност на тези доходи се признава, когато възникне събитие, което причинява дългосрочната нетрудоспособност.

## ▼B

*Оповестяване*

131. Въпреки че този стандарт не изисква специфично оповестяване на другите дългосрочни доходи на заети лица, други IAS може да изискват такова оповестяване, например когато разходи в резултат на такива доходи са в такъв размер, от такова естество или сфера, че тяхното оповестяване е важно за обясняване на резултатите на предприятието за периода (виж IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“). Където се изисква от IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“, предприятието оповестява информация относно другите дългосрочни доходи на заети лица на ключовия ръководен персонал.

## ДОХОДИ ПРИ НАПУСКАНЕ

132. Стандартът третира доходите при напускане отделно от другите доходи на заети лица, понеже събитието, което поражда задължение, е по-скоро прекратяването на трудовото правоотношение, отколкото трудовият стаж на заетите лица.

*Признаване*

133. *Предприятието следва да признава доходите при напускане като задължение и разход само тогава, когато предприятието явно се е ангажирало да или:*
- a) *прекрати трудовото правоотношение на наето лице или на група заети лица преди нормалната дата за пенсиониране, или*
  - b) *осигури доходи при напускане като резултат от направено предложение за напускане с цел поощряване доброволното напускане.*
134. *Предприятието явно се е ангажирало с прекратяване на трудово правоотношение само тогава, когато то разполага с подробен формален план за това прекратяване и не съществува реална възможност за оттегляне. Подробният план трябва да включва като минимум:*
- a) *назначението, функциите и приблизителния брой на заетите, чието трудово правоотношение ще бъде прекратено;*
  - b) *доходите при напускане за всяка длъжностна характеристика или функция, и*
  - v) *момента, в който планът ще бъде приложен; прилагането следва да започне възможно най-бързо и периодът от време за извършването му следва да бъде такъв, че съществени изменения в плана да не са вероятни.*
135. Предприятието може да бъде обвързано законодателно чрез договорни или други споразумения с заетите лица или техни представители или поради конструктивно задължение, базирано на практиката в бизнеса, обичай или желание за справедливо действие, да се правят изплащания (или осигурят други доходи) на заетите лица, когато предприятието прекрати трудовото правоотношение с тях. Такива плащания представляват доходи при напускане. Доходите при напускане обикновено представляват изплащане на една глобална сума, но понякога включват също така и:
- a) *увеличение на пенсията или на други доходи след напускане или индиректно посредством плана за доходи на заети лица, или директно, и*
  - b) *заплата до края на определен предизвестен период, ако заетото лице не полага по-нататъшен труд, който да осигурява икономически изгоди за предприятието.*
136. Някои доходи на заети лица са платими независимо от причината за напускането на заетите лица. Изплащането на такива доходи е сигурно (в зависимост от каквото и да е установяване или минимални изисквания към трудовия стаж), но моментът на тяхното изплащане не е известен. Въпреки че такива доходи се описват в някои страни като обезщетения при напускане или като благодарствени възнаграждения, те представляват доходи след

## ▼B

напускане, отколкото доходи при напускане и предприятието ги осчетоводява като доходи след напускане. Някои предприятия осигуряват по-ниско ниво на доходи за доброволно напускане по молба на зетия (по своята същност — доход след напускане), отколкото при принудително напускане по молба на предприятието. Допълнителните доходи, платими при принудително напускане, представляват доходи при напускане.

137. Доходите при напускане не осигуряват на предприятието бъдещи икономически изгоди и се признават като разход незабавно.
138. Когато предприятието признава доходи при напускане, то може също така да осчетоводи съкращаване на пенсионни доходи или други доходи на зети лица (виж параграф 109).

*Оценяване*

139. **Когато доходите при напускане стават изискуеми повече от 12 месеца след датата на счетоводния баланс, те следва да бъдат дисконтирани с помощта на дисконтов процент, посочен в параграф 78.**
140. **В случаите на предложение, направено с цел поощряване на доброволното напускане, оценяването на доходите при напускане следва да се базира на броя зети лица, за които се очаква да приемат тази оферта.**

*Оповестяване*

141. Когато е налице неопределеност относно броя на зетите лица, които ще приемат предложението за доходи при напускане, съществува условно задължение. Както се изисква от IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“, предприятието оповестява информацията относно условни задължения, освен ако вероятността за изтичане на изгоди при уреждане е далечна.
142. Както се изисква от IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, предприятието оповестява естеството и размера на разходите, ако те са в такъв обем, естество или сфера, че оповестяването им е важно за обясняване на резултатите на предприятието за периода. Доходите при напускане могат да доведат разход, който е необходимо да се оповести с оглед изпълняването на това изискване.
143. Когато се изисква от IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“, предприятието оповестява информацията относно доходите при напускане на зети лица от ключовия ръководен персонал.

**ДОХОДИ ПОД ФОРМАТА НА КОМПЕНСАЦИИ С АКЦИИ ИЛИ ДЯЛОВЕ ОТ СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ**

144. Доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал включват:
- а) дялове и акции, дялови опции и други капиталови инструменти, свързани със собствения капитал, издавани на зетите лица на по-ниска от справедливата стойност, на която тези инструменти биха били издадени на трети лица, и
  - б) парични плащания, размерът на които ще зависи от бъдещата пазарна цена на акциите на отчитащото се предприятие.

*Признаване и оценяване*

145. Стандартът не определя точно признаването и оценяването на компенсациите с акции или дялове от собствения капитал.

*Оповестяване*

146. Оповестяването има за цел да даде възможност на потребителите на финансовите отчети да оценят ефекта от компенсациите с акции или дялове от собствения капитал върху финансовото състояние на предприятието, резултатите от дейността му и паричните потоци. Компенсациите с акции или дялове от собствения капитал могат да повлияят върху:

## ▼B

- a) финансовото състояние на предприятието, поради изискването предприятието да емитира финансови инструменти, касаещи собствения капитал, или да конвертира финансови инструменти, например когато наето лице или плановете за обезщетения на заети лица притежават дялови опции или са изпълнили частично разпоредбите за установяване, които ще им дадат право да придобият дялови опции в бъдеще, и
- б) резултатите от дейността на предприятието и паричните потоци посредством намаляване на паричните или други доходи на заети лица, които предприятието осигурява на заетите в замяна на техния труд.

147. *Предприятието следва да оповести:*

- a) *естеството и условията (в т.ч. всички разпоредби за установяване) на плановете за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал;*
- б) *счетоводната политика по повод на доходите под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал;*
- в) *сумите, признати във финансовите отчети за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал;*
- г) *брой и условия (в т.ч., където е приложимо, права на дивидент и глас, права за конвертиране, дата на упражняване на правата, цени при упражняване на правата и дата на изтичане на правата) на финансовите инструменти, свързани със собствения капитал на предприятието, които са във владение на плана за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал (и в случаите на дялови опции — от заетите лица) в началото и в края на периода; степенята, до която правата на заетите лица по повод на тези инструменти са установени в началото и в края на периода, следва да бъде описана;*
- д) *брой и права (включително, където е приложимо, права на дивидент и глас, права за конвертиране, дата на упражняване на правата, цени при упражняване на правата и дата на изтичане на правата) на финансовите инструменти, свързани със собствения капитал на предприятието и емитирани от същото на плановете за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал или на наето лице (или от собствените финансови инструменти, свързани със собствения капитал на предприятието и разпределяни от плановете за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал на заети лица) през периода, както и справедливата стойност на всяко възнаграждение, получено от плана за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал или от заетите лица;*
- е) *броя, датите на упражняване на правата и цени при упражняване на правата на дяловите опции, изпълнени по плана за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал през периода;*
- ж) *броя на дяловите опции, притежавани от плановете за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал или от заети лица съгласно такива плановете, които са погасени през периода, и*
- з) *размера и основните условия по всички заеми или поръчителства, предоставени от отчитащото се предприятие или от негово име, на плановете за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал.*

148. *Предприятието следва да оповести също така и:*

- a) *справедливата стойност в началото и в края на периода на собствените финансови инструменти, свързани със собствения капитал на предприятието (различни от дялови опции) във владение на плановете за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал, и*

## ▼B

- б) *справедливата стойност към датата на счетоводния баланс на собствените финансови инструменти, свързани със собствения капитал на предприятието (различни от дялови опции), емитирани от предприятието на планове за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал или на заети лица, или от планове доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал на заети лица, през периода.*

*Ако не е възможно да се определи справедливата стойност на финансовите инструменти, свързани със собствения капитал на предприятието (различни от дялови опции), този факт следва да се оповести.*

149. Когато предприятието има повече от един план за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал, оповестяването може да се извърши общо за всички планове, поотделно за всеки план или по групирания, които се считат за най-подходящи за оценяването на задълженията на предприятието за емитиране на финансови инструменти, свързани със собствения капитал на предприятието съгласно такива планове, както и измененията в тези задължения през текущия период. Такива групирания могат да се разграничават например по местонахождение и старшинство на обхванатите групи от заети лица. Когато предприятието изготвя оповестяването общо за група планове, такива оповестявания се представят под формата на среднопретесени величини или величини в сравнително тесни граници.
150. Когато предприятието е издало дялови опции на заети лица или на планове за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал, оповестяването може да се направи общо или по такива групирания, които се считат за най-подходящи за оценяването на броя и момента на издаването на акциите (дяловете), както и на паричната сума в брой, която може да бъде получена в резултат на това. Например може да е полезно да се разграничат опциите, които са „над стойността“ (когато цената при упражняване на правата надвишава пазарната), от опциите, които са „под стойността“ (когато пазарната цена надвишава цената при упражняване на правата). Освен това може да е полезно да се комбинира оповестяването в групирания, които да не обединяват опции с широк обхват на датите на упражняване на правата и цени при упражняване на правата.
151. Оповестяването, изисквано от параграфи 147 и 148, има за предназначение да покрие целите на настоящия стандарт. Допълнително оповестяване може да бъде изисквано за задоволяване изискванията на IAS 24, „Оповестяване на свързани лица“, ако предприятието:
- а) осигурява доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал на ключовия ръководен персонал;
  - б) осигурява доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал, които инструменти са емитирани от предприятието майка, или
  - в) сключва сделки със свързани лица във връзка с планове за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал.
152. При отсъствието на изисквания за точно определено оповестяване и оценяване на планове за доходи под формата на компенсация с акции или дялове от собствения капитал информацията относно справедливата стойност на финансовите инструменти на отчитащото се предприятие, използвани в такива планове, е полезна за потребителите на финансовите отчети. Тъй като не е налице консенсус по отношение на подходящия начин за определянето на справедливата стойност на дяловите опции, този стандарт не изисква от предприятието да оповестява тяхната справедлива стойност.

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

153. Настоящият раздел определя преходното третиране на плановете за дефинирани доходи. Когато предприятието прилага за първи път този стандарт за други доходи на заети лица, същото прилага IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“.

## ▼B

154. *При първоначалното приемане на този стандарт предприятието следва да определи своето преходно задължение по повод на плановете за дефинирани доходи към датите, както следва:*
- a) *сегашната стойност на задължението (виж параграф 64) към датата на приемането на стандарта;*
  - b) *минус справедливата стойност към датата на приемането на активите по плана (ако има такива), посредством които активи задълженията ще бъдат уредени пряко (виж параграфи 102—104);*
  - v) *минус всички разходи за минал трудов стаж, които съгласно параграф 96 следва да бъдат признати в следващи периоди.*
155. *Ако преходното задължение е по-голямо от задължението, което би трябвало да е признато към същата дата съгласно предишните счетоводни политики на предприятието, то следва да направи неотменяем избор да признае това увеличение като част от своето задължение за изплащане на дефинирани доходи съгласно изискванията на параграф 54:*
- a) *незабавно съгласно IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, или*
  - b) *като разход по линеен способ до пет години от датата на приемането на стандарта; ако предприятието избере вариант б), то следва да:*
    - i) *приложи ограничението, описано в параграф 58, б), при оценяването на всеки актив, признат в счетоводния баланс;*
    - ii) *оповести към датата на всеки счетоводен баланс: 1) сумата от увеличението, която остава непризната, и 2) сумата, призната за текущия период;*
    - iii) *ограничи признаването на последващи актюерски печалби (но не и отрицателни разходи по минал трудов стаж);, както следва: ако статистическа актюерска печалба следва да бъде призната съгласно изискванията на параграфи 92 и 93, предприятието трябва да признае тази печалба само в случай че нетните натрупани актюерски печалби (преди признаването на тази актюерска печалба) превишават непризнатата част от преходното задължение, и*
    - iv) *включи съответната част от непризнатото преходно задължение при определянето на всякакви последващи печалби или загуби, свързани с уреждане или съкращаване.*

*Ако преходното задължение е по-малко от задължението, което би трябвало да е признато към същата дата съгласно предишните счетоводни политики на предприятието, предприятието трябва да признае незабавно това намаление съгласно IAS 8.*

156. При първоначалното приемане на стандарта ефектът от промяната в счетоводната политика включва всички актюерски печалби и загуби, които са възникнали през предходни периоди, дори ако те попадат в границите на 10 %-овия „коридор“, посочен в параграф 92.

Пример, поясняващ параграфи 154—156

На 31 декември 1998 г. счетоводният баланс на предприятие включва задължение за изплащане на пенсии в размер 100 единици. Предприятието възприема стандарта, считано от 1 януари 1999 г., когато сегашната стойност на задължението съгласно стандарта е 1 300 единици, а справедливата стойност на активите по плана е 1 000 единици. На 1 януари 1993 г. предприятието е повишило пенсиите (разходи за неустановени доходи: 160 единици; и средно оставащ период към тази дата до момента на установяване: 10 години).



## ▼B

Преходният ефект е, както следва:

Сегашна стойност на задължението	1 300
Справедлива стойност на активите по плана	(1000)
Минус: разходи по минал трудов стаж, които следва да бъдат признати в следващи периоди (160 × 4/10)	(64)
Преходно задължение	236
Вече признато задължение	100
Увеличение на задължението	136

Предприятието може да избере да признае увеличението от 136 единици или незабавно, или до 5 години. Изборът е необратим.

На 31 декември 1999 г. сегашната стойност на задължението съгласно стандарта е 1 400 единици, а справедливата стойност на активите по плана е 1 050 единици. Нетните натрупани непризнати актюерски печалби от датата на възприемането на стандарта са 120 единици. Средно очакваният оставащ трудов живот на заетите лица, които участват в плана, е 8 години. Предприятието е възприело политика на признаване на актюерските печалби и загуби в съответствие с минималните изисквания на параграф 93.

Ефектът от ограничението на параграф 155, буква б), iii) е, както следва.

Нетни кумулативни непризнати актюерски печалби	120
Непризната част от преходното задължение (136 × 4/5)	(109)
Максимална печалба, която може да бъде призната (параграф 155, буква б), iii)	11

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

157. *Настоящият IAS влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи периодите, започващи на или след 1 януари 1999 г., с изключение на уточненията в параграфи 159 и 159А. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятие прилага този стандарт по повод на разходи за пенсионно осигуряване за финансовите отчети за периоди преди 1 януари 1999 г., това предприятие следва да оповести факта, че е използвало стандарта вместо IAS 19, „Разходи за пенсионно осигуряване“, одобрен 1993 г.*
158. Настоящият стандарт замества IAS 19, „Разходи за пенсионно осигуряване“, одобрен през 1993 г.
159. *Следното влиза в сила за годишни финансови отчети <sup>(1)</sup>, които обхващат периоди, започващи на и след 1 януари 2001 г.:*
- преработеното определение за активи на плана в параграф 7 и свързаните с това определения за активи, държани от фонд за дългосрочни доходи на зети лица и отговарящи на условията застрахователна полица, и*
  - изискванията за признаване и оценяване на възстановявания в параграфи 104А, 128 и 129 и свързаните с това оповестявания в ►M10 параграф 120А, буква е), iv), параграф 120А, буква ж), iv), параграф 120А, буква м) и параграф 120А, буква н), iii) ◄.*
- По-ранното прилагане се препоръчва. Ако по-ранното прилагане засяга финансовите отчети, предприятието следва да оповести този факт.*
- 159А. *Изменението в параграф 58А става действащо за годишните финансови отчети <sup>(1)</sup>, които покриват периодич приключващи на или след 31 май 2002 г. По-ранното приемане се окуражава.*

<sup>(1)</sup> Параграфи 159 и 159А се отнасят за „годишните финансови отчети“ в съответствие с по-ясен език за писане на ефективни дати, приет през 1998 г. Параграф 157 се отнася за „финансови отчети“.

**▼B**

*Ако по-ранното приемане засегне финансовите отчети, даденото предприятие следва да оповести този факт.*

**▼M10**

- 159B. *Образованието прилага измененията и допълненията в параграфи 32А, 34—34Б, 61 и 120—121 за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава. В случай че предприятието приложи тези изменения и допълнения за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.*
- 159B. *Опцията в параграфи от 93А до 93Г може да бъде използвана за едногодишни периоди, приключващи на или след 16 декември 2004 г. Предприятие, което използва опцията за едногодишни периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., също прилага измененията и допълненията в параграфи 32А, 34—34Б, 61 и 120—121.*
160. IAS 8 се прилага, когато образованието променя своите счетоводни политики, за да отрази промените, посочени в параграфи 159—159B. При прилагането на тези промени със задна дата, както се изисква от IAS 8, предприятието третира тези промени, както ако са приети заедно с останалата част от настоящия стандарт, с изключение на това, че образованието може да оповести сумите, които се изискват от параграф 120А, буква п), при условие че сумите са определени за всеки бъдещ едногодишен период, започвайки от първия едногодишен период, представен във финансовите отчети, в които образованието прилага за първи път измененията и допълненията в параграф 120А.

▼ **M10**

## ДОПЪЛНЕНИЕ Е

## Изменения в други стандарти

Измененията в настоящото допълнение се прилагат за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. В случай че образуването приложи измененията в IAS 19 за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

- A1. IAS 1 *Представяне на финансови отчети* (съгласно редакцията от 2003 г.) се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 96 се изменя по следния начин:

96. **Образуването представя отчет за промените в собствения капитал, като представя на лицевата страна на отчета:**

а) ...

г) ...

**Отчет за промените в собствения капитал, който обхваща единствено тези елементи, се нарича отчет за признатите приходи и разходи.**

- A2. В IAS 24 *Оповестявания за свързани лица* (съгласно редакцията от 2003 г.) параграф 20 се изменя по следния начин:

20. По-долу са представени примери за операции, които се оповестяват, ако те са със свързано лице:

а) ...

и) ...

Участието от страна на образуването майка или дъщерното дружество в план за дефинирани доходи, който разпределя рисковете между образуванията в групата, представлява операция между свързани лица (виж параграф 34Б от IAS 19).

- A3. В IFRS 1 *Първоначално приемане на международните стандарти за финансова отчетност* се добавя параграф 20А:

20А. Образуването може да оповести сумите, които се изискват от параграф 120А, буква п), при условие че сумите са определени за всеки бъдещ отчетен период, започвайки от датата на прехода.

▼ **B**

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 20

(ПРЕФОРМАТИРАН 1994 г.)

**Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ**

Настоящият преформатиран международен счетоводен стандарт замества стандарта, първоначално одобрен от управителния съвет през ноември 1982 г. Той е представен в преработен формат, приета за IAS след 1991 г. В първоначално одобрения текст не са направени съществени изменения. Някои термини са променени с оглед привеждането им в съответствие с текущата практика на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти).

През май 1999 г. IAS 10 (преработен 1999 г.), „Събития след датата на баланса“, измени параграф 11. Промененият текст влезе в сила за финансови отчети, които обхващат годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2000 г.

През януари 2001 г. IAS 41, „Земеделие“, промени параграф 2. Промененият текст влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2003 г.

Едно разяснение на SIC се отнася до IAS 20:

— SIC 10: Правителствена помощ — без специална връзка с оперативната дейност.

▼ **B**

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Обхват	1—2
Дефиниции	3—6
Правителствени дарения	7—33
Непарични правителствени дарения	23
Представяне на дарения, свързани с активи	24—28
Представяне на дарения, свързани с доходи	29—31
Възстановяване на правителствени дарения	32—33
Правителствена помощ	34—38
Оповестяване	39
Преходни разпоредби	40
Дата на влизане в сила	41

Стандартите, които са с удебелен курсив, следва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на предговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж: параграф 12 от предговора).

## ОБХВАТ

- Настоящият стандарт следва да се прилага при отчитането и при оповестяването на правителствени дарения, както и при оповестяването на други форми на правителствена помощ.***
- В стандарта не се разглеждат:
  - специфичните проблеми, възникващи при отчитането на правителствени дарения във финансови отчети, отразяващи влиянието на промените в цените или в допълнителна информация с подобно съдържание;
  - правителствена помощ, предоставяна на предприятия под формата на ползи, които се прилагат при определяне на облагаемите доходи или които се определят или ограничават на базата на задълженията по отношение на данъците върху дохода (например периоди, освободени от плащане на данък върху печалбата (данъчни ваканции), данъчни облекчения за инвестиции, отстъпки за ускорено амортизиране и намалени ставки на данъка върху печалбата);
  - участие на правителството в качеството на съсобственик на предприятието;
  - правителствени дарения съгласно IAS 41, „Земеделие“.

## ДЕФИНИЦИИ

- В настоящия стандарт се използват следните определения:***

***Правителство означава правителство, правителствени служби и други подобни органи на местно, национално и международно равнище.***

***Правителствена помощ — действие от страна на правителството, целящо да предостави икономически ползи за конкретно предприятие или група от предприятия, които удовлетворяват определени критерии. В контекста на настоящия стандарт правителствената помощ не включва ползите, предоставяни само косвено посредством действия, влияещи на общите икономически условия, например развитието на инфраструктурата в неразработените райони или налагането на стопански ограничения по отношение на конкуренцията.***

## ▼B

*Правителствено дарение* — помощ, предоставяна от правителството под формата на прехвърляне на средства към дадено предприятие в качеството на компенсация за спазването на определени условия от негова страна в миналото или в бъдещето, отнасящи се до оперативната дейност на предприятието. Тук не се включват такива форми на правителствена помощ, които не могат надеждно да бъдат остойностявани, както и сделки с правителството, които не се различават от обикновените стопански сделки на предприятието <sup>(1)</sup>.

*Дарения, свързани с активи* — такива дарения, при които главното условие е получаващото ги предприятие да закупи, създаде или придобие по някакъв друг начин дълготрайни активи. Възможно е налагането и на допълнителни условия, ограничаващи вида или местонахождението на активите или периода от време, през който те трябва да бъдат придобити или притежавани.

*Дарения, свързани с доходи* — всички други правителствени дарения, освен обвързаните с активи.

*Опростими заеми* — заеми, при които заемодателят се задължава да се откаже от правата си върху възстановяването при определени условия.

*Справедлива стойност* е сумата, за която един актив може да бъде разменен между информиран и желаещ купувач и информиран и желаещ продавач в пряка независима сделка помежду им.

4. Правителствена помощ се оказва под най-разнообразни форми в зависимост от естеството на предоставяната помощ и от условията, които обикновено съпътстват тази помощ. Тази помощ може да има за цел да насърчи дадено предприятие за предприемане на действия, които обикновено не биха били възможни без оказваната помощ.
5. Получаването на правителствена помощ от дадено предприятие може да е от съществено значение при изготвянето на финансовите му отчети по две причини. Първо, ако са били предоставени средства, необходимо е да се намери метод, подходящ за отчитане на този трансфер. Второ, желателно е да се получава представа по отношение на постигнатата полза от тази помощ за предприятието през отчетния период. Това улеснява съпоставянето на финансовите отчети на предприятието с тези от предишни периоди, както и с отчетите на други предприятия.
6. Правителствените дарения понякога се наричат субсидии, дотации или премии.

## ПРАВИТЕЛСТВЕНИ ДАРЕНИЯ

7. *Правителствените дарения, включително и непаричните дарения по справедлива стойност, не трябва да се признават, докато не се появи достатъчна сигурност, че:*
  - а) *предприятието ще спазва условията по тях; и че*
  - б) *даренията ще бъдат получени.*
8. Едно правителствено дарение не трябва да се признава, докато не съществуват достатъчни гаранции, че предприятието ще спазва съпътстващите условия, както и че дарението ще бъде получено. Получаването на дарение само по себе си не представлява окончателно доказателство, че условията, съпътстващи дарението, са били или ще бъдат изпълнени.
9. Начинът на получаването на дадено дарение не влияе върху счетоводния метод, който ще бъде възприет по отношение на него. По този начин дарението се отчита по един и същи начин, независимо дали е било получено в брой или представлява намаление на държавно задължение.

<sup>(1)</sup> Виж също така SIC 10: Правителствена помощ — без специална връзка с оперативната дейност.

**▼B**

10. Опростим държавен заем се третира като правителствено дарение, когато съществува достатъчна сигурност, че предприятието ще изпълни условията за опрощаване на заема.
11. След като веднъж правителственото дарение бъде признато, всички свързани с него условни пасиви или условни активи трябва да се третират в съответствие с IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“.
12. ***Правителствените дарения системно трябва да се признават за доход през периодите, необходими за съпоставянето им със съответните разходи, за чието компенсиране са предназначени. Те не трябва да бъдат отнасяни пряко към дяловите участия на собствениците.***
13. При счетоводното третиране на правителствените дарения се срещат два подхода: капиталов подход, при който дарението се отнася пряко към дяловите участия на собствениците, и подоходен подход, при който субсидията се отнася към дохода за един или повече периоди.
14. Поддръжниците на капиталовия подход изтъкват следните аргументи:
  - а) правителствените дарения представляват средство за финансиране и поради това трябва да се третират като такова в баланса, а не да преминават в отчета за доходите за компенсиране на разходните позиции, които финансират; тъй като не се очаква те да бъдат върнати, следва да бъдат отнесени пряко към дяловите участия на собствениците, и
  - б) не е подходящо правителствените дарения да се признават в отчета за доходите, тъй като те не са заработени, а представляват стимул, предоставен от правителството без свързани с това разходи.
15. В подкрепа на подоходния подход са следните аргументи:
  - а) тъй като правителствените дарения представляват постъпления от източник извън акционерите (съдружниците), те не трябва да бъдат отнасяни пряко към участията на собствениците, а да се признават за доход в съответните периоди;
  - б) правителствените дарения рядко могат да бъдат необвързващи; предприятието ги получава срещу спазване на условията по тях и изпълняването на свързани с тях задължения; поради това правителствените дарения трябва да се приемат за доход и да се съпоставят със съответните разходи, чието компенсиране е цел на дарението, и
  - в) тъй като данъците върху дохода и останалите данъци се приспадат от дохода, логично е и правителствените дарения в качеството си на продължение на фискалната политика да се третират в отчета за доходите.
16. Основно изискване при подоходния подход е правителствените дарения да се признават системно и рационално за доход в отчета за доходите през периодите, които са необходими за съпоставянето им със съответните разходи. Признаването на правителствените дарения за доход на база на постъпленията е в несъответствие със счетоводния принцип на начисляване (виж IAS 1, „Представяне на финансови отчети“), поради което би било приемливо само при отсъствието на друга база за разпределението на дадено дарение по периоди извън този, през който е било получено.
17. В повечето случаи сроковете, през които дадено предприятие признава разходите, свързани с правителствено дарение, са установени, поради което даренията срещу конкретни разходи се признават за доход през съответния период на разходите. По подобен начин даренията, свързани с амортизируеми активи, обикновено се признават за доход за периодите, пропорционално на начисляването на амортизацията.
18. Даренията, свързани с неамортизируеми активи, също могат да изискват изпълнението на определени задължения, като в този случай се признават за доход през периодите, през които са извършени разходите за изпълнението на тези задължения. Например дадено дарение на земя може да е обвързано с изграж-

## ▼B

дането на сграда на обекта, като в този случай може да се окаже подходящо признаването му за доход за срока на годност на сградата.

19. Понякога даренията се получават като част от пакет от финансови и фискални помощи, обвързани с ред условия. В такива случаи е необходимо внимателно идентифициране на условията, които водят до извършване на разходи и които определят периодите за придобиване на дарението. Може да се окаже подходящо разсрочването на една част от дадено дарение на една база, а другата част — на друга база.
20. **Правителствено дарение, представляващо вземане на дадено предприятие като компенсация за минали разходи или загуби, или в качеството на пряка финансова подкрепа, без това да е свързано с бъдещи разходи, трябва да се признава като доход за периода, през който се придобива правото за това вземане — като извънредна позиция, ако това е подходящо (виж IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“).**
21. При определени обстоятелства дадено правителствено дарение може да бъде отпуснато по-скоро за оказване на непосредствена финансова подкрепа на предприятие, отколкото като стимул за специфични разходи. Подобни дарения могат да се ограничат до конкретно предприятие, без да се предлагат към цял клас получатели. Такива обстоятелства могат да оправдаят признаването на дарението за доход през периода, през който предприятието отговаря на всички критерии за получаването му, при необходимост като извънредна позиция, като трябва да се оповести, че съществува ясно и недвусмислено разбиране по отношение резултата от дарението.
22. Дадено предприятие може да придобие права върху получаването на правителствено дарение в качеството на компенсация за разходи или загуби през минал отчетен период. Такива дарения се признават за доход през периода, през който се е придобило правото на вземане, а ако е уместно — като извънредна позиция, като трябва да се оповести, че съществува ясно и недвусмислено разбиране по отношение на резултата от дарението.

#### *Непарични правителствени дарения*

23. Правителствените дарения могат да бъдат под формата на прехвърляне на непарични активи, например земя или някакви други ресурси, за използване от предприятието. Обичайната практика в такива случаи е да се определя справедливата стойност на непаричните активи, като както дарението, така и активите се отчитат по тази справедлива стойност. При един алтернативен способ както дарението, така и активите се отчитат по номинална стойност.

#### *Представяне на дарения, свързани с активи*

24. **Правителствени дарения, свързани с активи, включително и непаричните дарения по справедлива стойност, се представят в баланса или като разсрочен доход, или след като се приспадне дарението при определяне на балансовата сума на актива.**
25. Съществуват два приемливи алтернативни метода за представяне на даренията (или на съответни части от тях) във финансовите отчети.
26. При единия от тези методи дарението се възприема като разсрочен доход, който се признава за доход на системна и рационална база през полезния живот на актива.
27. В съответствие с другия метод дарението се приспада при получаването от балансовата сума на актива. В рамките на полезния живот на амортизируемия актив дарението се признава за доход под формата на намалени амортизационни отчисления.
28. Закупуването на активи и получаването на обвързани с тях дарения може да предизвика значително движение в паричния поток в дадено предприятие. По тази причина, а също така и за да се покаже брутната инвестиция в активи, това движение често се представя като отделни позиции в отчета за паричните потоци, неза-

## ▼B

висимо дали дарението се приспада или не от съответния актив за целите на представянето му в баланса.

*Представяне на дарения, свързани с доходи*

29. Обвързаните с дохода дарения понякога се представят в отчета за доходите като доход отделно или под обща рубрика „Други доходи“, или като алтернативен метод се приспадат при отчитане на съответния разход.
30. Поддръжниците на първия метод твърдят, че не е подходящо да се нетират доходни и разходни позиции, както и че отделянето на даренията от разходите улеснява сравняването с други разходи, които не са повлияни от дарението. В полза на втория метод се посочва, че разходите може и да не са били извършени от предприятието, в случай че не му е било отпуснато дарението, поради което представянето на разхода без компенсиране с дарението би могло да създаде погрешно впечатление.
31. И двата метода се считат за приемливи при представянето на обвързани с дохода дарения. За правилното тълкуване на финансовите отчети може да е необходимо оповестяване на дарението. На практика се счита за уместно да се отразява ефектът от даренията върху която и да било доходна или разходна позиция, за която се изисква самостоятелно оповестяване.

*Възстановяване на правителствени дарения*

32. ***Когато едно правителствено дарение става обратно изискуемо, това се отчита като преразглеждане на приблизителна счетоводна оценка (виж IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“). Обратното възстановяване на обвързано с доходи дарение трябва да се прилага най-напред спрямо неамортизирания разсрочен приход, свързан с дарението. До размера на надвишаването на обратно изискваната сума спрямо такъв разсрочен доход или в случаите, когато такъв разсрочен доход не съществува, възстановяването се признава веднага за разход. Възстановяването на дарение, обвързано с актив, се признава чрез увеличаване на балансовата сума на актива или чрез приспадане на сумата, подлежаща на възстановяване от разсроченото приходно салдо. Натрупаната допълнителна амортизация, която към тази дата е цяла да бъде призната при отсъствие на дарението, трябва веднага да се признава за разход.***
33. Обстоятелствата, породили обратно възстановяване на обвързано с актив дарение, може да изискват решение за евентуална обезценка на новата балансова сума на актива.

**ПРАВИТЕЛСТВЕНА ПОМОЩ**

34. Някои форми на правителствена помощ, които не могат да бъдат надеждно оценени, както и сделките с правителството, които не се отличават от обикновените стопански сделки на предприятието, се изключват от дефиницията за правителственото дарение от параграф 3.
35. Примери за помощи, които не могат да бъдат надеждно оценени, са безплатните съвети от техническо естество или във връзка с маркетинга, както и представянето на гаранции. Като пример за помощ, която не се отличава от нормалните стопански сделки на предприятието, може да се посочи една политика на държавни поръчки, която поема част от продажбите на предприятието. Наличието на ползи е неоспоримо, но всеки опит за отделяне на стопанската дейност от правителствена помощ може да се окаже субективен.
36. Значението на изгодите при горните примери може да е такова, че да наложи оповестяване на естеството, размера и продължителността на помощта, за да не се създаде неправилно разбиране на финансовите отчети.



**▼ B**

37. Безлихвените и ниско лихвените заеми също така представляват форма на правителствена помощ, но изгодата не се определя количествено чрез косвеното приложение на лихвата.
38. В съответствие с настоящия стандарт правителствената помощ не включва предоставяне на инфраструктура чрез подобряване на обществената транспортна и комуникационна мрежа, както и създаване на подобрения като напояване или водоснабдяване, предназначени да бъдат ползвани за неопределено време от цялото местно население.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

39. *На оповестяване подлежат:*
- a) *счетоводната политика, която е била възприета по отношение на правителствените дарения, включително методите за представяне, възприети във финансовите отчети;*
  - б) *естеството и размерът на признатите във финансовите отчети правителствени дарения, както и информация за други форми на правителствена помощ, от които предприятието извлича пряка полза;*
  - в) *неизпълнените условия и други непредвидени събития, свързани с призната правителствена помощ.*

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

40. *Предприятие, което за първи път прилага IAS 20, трябва:*
- a) *когато е уместно, да спазва изискванията за оповестяване;*
  - б) *или (едно от двете):*
    - i) *да преизчисли финансовите си отчети в съответствие с промени в счетоводната политика съгласно IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, или*
    - ii) *да прилага счетоводните разпоредби на настоящия стандарт само по отношение на такива дарения или части от дарения, върху които предприятието придобива право или които следва да възстанови обратно след датата на влизане на настоящия стандарт в сила.*

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

41. *Настоящият стандарт влиза в сила за финансови отчети, обхващащи периоди, започващи от или след 1 януари 1984 г.*

**▼ M5**

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 21

## Ефекти от промените в обменните курсове

## РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Цел	1—2
Обхват	3—7
Определения	8—16
Детайлна разработка на определенията	9—16
Функционална парична единица	9—14
Нетна инвестиция в чуждестранно образувание	15
Парични позиции	16
Резюме на подхода изискван от настоящия стандарт	17—19
Сделки в чуждестранна валута, отчитани във функционалната парична единица	20—37

## ▼ M5

Първоначално признаване	20—22
Отчитане към дати след датата на баланса	23—26
Признаване на курсови разлики	27—34
Промяна във функционалната парична единица	35—37
Използване на валута на представяне, различна от функционалната парична единица	38—49
Преизчисляване във валутата на представянето	38—43
Преизчисляване на чуждестранна дейност	44—47
Освобождаване от чуждестранно образуване	48—49
Данъчни последиствия от всички курсови разлики	50
Оповестяване	51—57
Дата на влизане в сила и преход	58—60
Отмяна на други документи	61—62

Този преработен стандарт заменя МСС 21 (Преработен 1993 г.) *Ефекти от промените в обменните курсове* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

## ЦЕЛ

1. Едно образуване може да осъществява дейности в чуждестранни валути по два начина. То може да има сделки в чуждестранни валути или да развива чуждестранна дейност. Освен това образуванието може да представя сделките си с чуждестранна валута. Целта на настоящия стандарт е да предпише как да се включат сделките в чуждестранна валута и чуждестранната дейност във финансовите отчети на образуванието и как финансовите отчети да се преизчисляват във валутата на представянето.
2. Основните въпроси са да се реши кой/и обменен/и курс/ове да се използва/т и как във финансовите отчети да се отчита влиянието на промените в обменните курсове.

## ОБХВАТ

3. *Този стандарт трябва да се прилага (\*):*
  - а) *при осчетоводяването на сделки и салда в чуждестранни валути с изключение на тези деривативни сделки и салда, които са в рамките на обхвата на МСС 39 Финансови инструменти — признаване и оценяване;*
  - б) *при преизчисляването на резултатите и финансовото състояние на чуждестранните дейности, които са включени във финансовите отчети на образуванието чрез консолидация, пропорционална консолидация или по метода на собствения капитал;*

*и*

  - в) *при преизчисляването на резултатите и финансовото състояние на образуванието във валутата на представянето.*
4. МСС 39 се прилага за много валутни деривативи и съответно те се изключват от обхвата на настоящия стандарт. За тези валутни деривативи, които обаче не са в рамките на обхвата на МСС 39 (например някои валутни деривативи, които са внедрени в други договори), са в обхвата на настоящия стандарт. В допълнение, този стандарт се прилага, когато дадено образуване преизчислява суми, отнасящи се до деривативи от неговата функционална валута във валутата на представянето.
5. Този стандарт не се прилага за осчетоводяването на хеджиране за валутни позиции, включително хеджирането на нетна инвестиция в чуждестранна дейност. МСС 39 се прилага за осчетоводяването на хеджиране.

(\*) Виж също ПКР-7 Въвеждане на еврото.

## ▼ M5

6. Този стандарт се прилага за представянето на финансовите отчети на образуването в чуждестранна валута и предвижда изискванията за получените в резултат финансови отчети да бъдат описани като спазващи Международните стандарти за финансови отчети. За преизчислявания на финансовата информация в чуждестранна валута, които не отговарят на тези изисквания, настоящият стандарт предвижда информацията, която трябва да бъде оповестена.
7. Стандартът не се прилага за представянето в отчета за паричните потоци, възникнали в резултат на сделки в чуждестранна валута или на преизчисляването на парични потоци на чуждестранна дейност (виж МСС 7 *Отчети за паричните потоци*).

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

8. *В този стандарт се използват следните определения с посочените значения:*

*Заклучителен курс — обменен спот курс към датата на баланса.*

*Курсова разлика — разликата, възникнала в резултат от отчитането на един и същ брой единици чуждестранна валута в отчетната валута при различни обменни курсове.*

*Обменен курс — съотношението, в което се обменят две валути.*

*Справедлива стойност — сумата, срещу която един актив може да бъде разменен, или даден пасив — уреден между осведомени и желасещи страни в пряка сделка помежду им.*

*Чуждестранна валута — всяка валута, различна от функционалната парична единица на образуването.*

*Чуждестранно образуване (дейност) е образуване, което представлява дъщерно образуване, асоциирано образуване, съвместно предприятие или клон на отчитащото се образуване, дейностите, на което се намират или осъществяват в страна или парична единица, различни от тези на отчитащото се образуване.*

*Функционалната парична единица е паричната единица на основното икономическо обкръжение, в което работи образуването.*

*Група е образуването майка и всички негови дъщерни образувания.*

*Парични позиции са държаните парични единици и активи и пасиви, които предстои да бъдат получени или заплатени в твърдо определен или определяем брой парични единици.*

*Нетна инвестиция в чуждестранно образуване — делът на отчитащото се образуване в нетните активи на даденото образуване.*

*Валута на представянето — валутата, използвана при представянето на финансовите отчети.*

*Обменен спот курс — обменният курс за незабавна доставка.*

*Детайлна разработка на определенията*

## Функционална парична единица

9. Основното икономическо обкръжение, в което работи образуването обикновено е това, в което то основно генерира и изразходва пари. При определянето на своята функционална парична единица дадено образуване взема пред вид следните фактори:

а) валутата:

- i) която главно оказва влияние върху продажните цени на стоките и услугите (това често е валутата, в която са деноми-

## ▼ M5

- нирани и уредени продажните цени на неговите стоки и услуги);
- и
- ii) на страната, чийто конкурентни сили и наредби определят главно продажните цени на неговите стоки и услуги.
- б) валутата, която оказва основно влияние върху разходите за труд, материали и другите разходи за предоставянето на стоки или услуги (това често е валутата, в която са деноминирани и уредени такива разходи).
10. Следните фактори също могат да предоставят данни за функционалната парична единица на образуванието:
- а) валутата, в която се генерират средства от финансиращи дейности (т.е. емитиране на дългови и капиталови инструменти).
- б) валутата, в която обикновено се задържат постъпленията от оперативните дейности.
11. При определянето на функционалната парична единица на чуждестранна дейност и дали нейната функционална парична единица е същата като на отчитащото се образувание, като в този контекст това е образувание, което има чуждестранна дейност като негово дъщерно образувание, клон, асоциирано образувание или съвместно предприятие), се вземат пред вид следните фактори:
- а) дали дейностите на чуждестранното образувание се извършват по-скоро като продължение на отчитащото се образувание, а не се извършват със значителна степен на автономия. Пример за първото е, когато чуждестранното образувание единствено продава стоки, внесени от отчитащото се образувание и превежда приходите си на него. Пример за второто е, когато чуждестранното образувание натрупа пари или други парични позиции, прави разходи, генерира приходи и сключва заеми, като всички те са главно в неговата местна валута.
- б) дали сделките с отчитащото се образувание представляват голяма или малка част от дейностите на чуждестранното образувание.
- в) дали паричните потоци от дейностите на чуждестранното образувание засягат пряко паричните потоци на отчитащото се образувание и са на разположение за превеждането им на него.
- г) дали паричните потоци от дейностите на чуждестранното образувание са достатъчни за обслужване на съществуващите и нормално очаквани дългови задължения, без да се предоставят средства от отчитащото се образувание.
12. Когато горните показатели са смесени и функционалната парична единица не очевидна, ръководството използва преценката си за определянето на функционалната парична единица, която най-вярно представя икономическите ефекти от основните сделки, събития и условия. Като част от този подход, ръководството дава приоритет на основните показатели в параграф 9 преди да разгледа показателите в параграфи 10 и 11, които имат за цел да предоставят допълнителни доказателства за определянето на функционалната парична единица на образуванието.
13. Функционалната парична единица на образуванието отразява основните сделки, събития и условия, които имат отношение към него. Съответно, след като бъде определена, функционалната парична единица не се променя, освен, ако има промяна в тези основни сделки, събития и условия.
14. Ако функционалната парична единица е паричната единица на свръхинфлационна икономика, финансовите отчети на образуванието се преизчисляват в съответствие с МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*. Образуванието не може да избегне преизчисляването съгласно МСС 29, като например възприеме като своя функционална парична единица, парична единица различна от функционалната парична единица, определена съгласно настоящия стандарт (например, функционалната парична единица на образуванието-майка).

▼ **M5**

## Нетна инвестиция в чуждестранно образувание

15. Дадено образувание може да има парична позиция, която представлява вземане от чуждестранно образувание или задължение към такова. Позиция, за която нито се планира, нито е вероятно да възникне в обозримо бъдеще, всъщност представлява разширение или намаление на нетната инвестиция на образуванието в това чуждестранно образувание и се осчетоводява съгласно параграфи 32 и 33. Такива парични позиции могат да включват дългосрочни вземания или заеми, но не включват търговски вземания или търговски задължения.

▼ **M13**

- 15A Образуванието, което има парична позиция, която представлява вземане от чуждестранно предприятие или задължение към такова, описана в параграф 15, може да бъде всяко дъщерно образувание в групата. Например, едно предприятие има две дъщерни предприятия А и Б. Дъщерно образувание Б е чуждестранно предприятие. Дъщерно предприятие А предоставя кредит на дъщерно предприятие Б. Вземането по кредит на дъщерно предприятие А от дъщерно предприятие Б е част от нетната инвестиция на предприятието в дъщерно предприятие Б, ако не се планира, нито е възможно да възникне уреждане на кредита в обозримо бъдеще. Това би било вярно и, ако дъщерно предприятие А е чуждестранно предприятие.

▼ **M5**

## Парични позиции

16. Съществена характеристика на паричната позиция е правото за получаване (или задължението за заплащане) на твърдо определен или определяем брой парични единици. Могат да се посочат следните примери: пенсии и други доходи на заети лица, които трябва да се плащат в брой; провизии, които трябва да бъдат уредени в брой; и дивиденди, изплащани в пари, които се признават като задължение. По същия начин, договор за получаване (или доставяне) на променлив брой собствени капиталови инструменти или променлива сума активи на образуванието, при което справедливата стойност, която трябва да бъде получена (или доставена) е равна на твърдо определен или определяем брой парични единици представлява парична позиция. Обратно, съществената характеристика на непарична позиция е отсъствието на право за получаване (или задължение за доставяне) на твърдо определен или определяем брой парични единици. Като пример могат да се посочат: предплатени суми за стоки и услуги (например, предплатен наем); положителна репутация; нематериални активи; материални запаси; имоти, машини, съоръжения и оборудване; и провизии, които трябва да бъдат уредени чрез доставянето на непаричен актив.

## РЕЗЮМЕ НА ПОДХОДА, ИЗИСКВАН ОТ НАСТОЯЩИЯ СТАНДАРТ

17. При изготвянето на финансовите отчети, независимо дали като самостоятелно образувание, образувание с чуждестранни дейности (например като образувание майка) или като чуждестранно образувание (например дъщерно образувание или клон), всяко образувание определя своята функционална парична единица в съответствие с параграфи 9—14. Образуванието преизчислява позициите в чужда валута в своята функционална парична единица и отчита ефектите от подобно преизчисляване в съответствие с параграфи 20—37 и 50.
18. Много отчитащи се образувания обхващат редица отделни образувания (например една група е съставена от образувание майка и едно или повече дъщерни образувания). Различни видове образувания, независимо дали са членове на група или другояче, могат да имат инвестиции в асоциирани образувания или в съвместни предприятия. Те могат да имат и клонове. Необходимо е резултатите и финансовото състояние на всяко отделно образувание, включено в отчитащото се образувание да бъдат преизчислени във валутата, в която отчитащото се образувание представя финансовите си отчети. Настоящият стандарт разрешава валутата на представянето на дадено отчитащо се образувание да бъде всяка валута

## ▼ M5

(или валути). Резултатите и финансовото състояние на всяко отделно образувание в рамките на отчитащото се образувание, чиято функционална парична единица се различава от валутата на представянето, се преизчисляват в съответствие с параграфи 38—50.

19. Настоящият стандарт разрешава също дадено самостоятелно образувание, изготвящо финансови отчети или дадено образувание изготвящо индивидуални финансови отчети в съответствие с МСС 27 *Консолидирани индивидуални финансови отчети*, да представи своите финансови отчети във всяка валута (или валути). Ако валутата на представянето на образуванието се различава от неговата функционална парична единица, неговите резултати и финансово състояние също се преизчисляват във валутата на представянето в съответствие с параграфи 38—50.

#### СДЕЛКИ В ЧУЖДЕСТРАННА ВАЛУТА, ОТЧИТАНИ ВЪВ ФУНКЦИОНАЛНАТА ПАРИЧНА ЕДИНИЦА

##### *Първоначално признаване*

20. Сделка в чуждестранна валута е всяка сделка, която е деноминирана или изисква разплащане в чуждестранна валута, включително сделки, възникващи, когато образуванието:
- а) купува или продава стоки или услуги, чиято цена е изразена в чуждестранна валута;
  - б) взима или дава в заем средства, при което сумите на вземанията или задълженията са изразени в чуждестранна валута;
- или
- в) по друг начин придобива или се освобождава от активи, или поема или урежда пасиви, изразени в чуждестранна валута.
21. *Сделка в чуждестранна валута се записва при първоначално признаване във функционалната парична единица, като към сумата в чуждестранна валута се прилага обменният спот курс между функционалната парична единица и чуждата валута към датата на сделката.*
21. Датата на сделката е датата, на която сделката за първи път се квалифицира за признаване в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети. По практически съображения често се използва курс, който е приблизително равен на фактическия курс към датата на сделката, например за всички сделки във всяка една чуждестранна валута, осъществени през съответния период, може да се използва среден курс за седмицата или за месеца. Но ако обменните курсове се колебаят значително, използването на среден курс за даден период е неподходящо.

##### *Отчитане към дати след датата на баланса*

23. **Към всяка дата на баланса:**
- а) *паричните позиции в чуждестранна валута следва да се отчитат по заключителен курс;*
  - б) *непаричните позиции, които се водят по историческа стойност, изразена в чуждестранна валута, следва да се отчитат, като се използва обменния курс към датата на сделката;*
- и**
- в) *непаричните позиции, които се водят по справедлива стойност, изразена в чуждестранна валута, следва да се отчитат, като се използват обменните курсове, които са били в сила при определянето на тези стойности.*
24. Балансовата стойност на дадена позиция се определя съгласно съответните Стандарти. Например, имотите, машините, съоръженията и оборудването могат да бъдат оценявани по справедлива стойност или по историческа стойност в съответствие с МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*. Независимо дали балансовата стойност е определена на базата на историческа стойност или по справедлива стойност, ако сумата е определена в чуждестранна

## ▼ M5

валута, тогава тя се отчитат във функционалната парична единица в съответствие с настоящия стандарт.

25. Балансовата стойност на някои позиции се определя чрез сравняването на две или повече суми. Например, балансовата стойност на материалните запаси е по-ниската стойност между себестойността и нетната реализуема стойност в съответствие с МСС 2 *Материални запаси*. По същия начин, в съответствие с МСС 36 *Обезценка на активи*, балансовата стойност на даден актив, за който има показания, че обезценката е по-ниска от неговата балансова стойност преди да се разгледат възможните загуби от обезценка и неговата възстановима стойност. Когато такъв актив е непаричен и се отчита в чуждестранна валута, балансовата стойност се определя чрез сравняването на:
- а) себестойността или балансовата стойност, както е подходящо, преизчислена по курса на датата, когато тази стойност е била определена (т.е. курса на датата на сделката за позиция, оценена по отношение на историческата цена);
  - и
  - б) нетната реализуема стойност или възстановима сума, както е подходящо, преизчислена по курса на датата, когато тази стойност е била определена (т.е. заключителния курс на датата на баланса).
- Ефектът от това сравнение може да бъде, че загубата от обезценка се признава във функционалната парична единица, но няма да се признава в чуждестранната валута, или обратно.
26. Когато има няколко курса, използва се този курс, при който бъдещите парични потоци, представени от сделката или баланса, биха могли да бъдат уредени, ако тези парични потоци са били осъществени на датата на оценяването. Ако временно няма обменяемост между две валути, курсът, който се използва е първият последващ курс, по който би могла да бъде направена обмяната.

*Признаване на курсови разлики*

27. Както е отбелязано в параграф 3, МСС 39 се прилага за счетоводното отчитане на хеджиране за позиции в чуждестранна валута. Прилагането на счетоводно отчитане на хеджиране изисква образуването да осчетоводява някои курсови разлики по различен начин от третирането по отношение на курсовите разлики, изисквано от настоящия стандарт. Например, МСС 39 изисква курсовите разлики по отношение на парични позиции, които се квалифицират като хеджиращи инструменти в хеджиране на паричен поток, да бъдат отчитани първоначално в собствения капитал, доколкото този хедж е ефективен.
28. *Курсовите разлики, възникващи при уреждане на парични позиции или при преизчисляването на паричните позиции по курсове, различни от тези, при които са били преизчислени при първоначалното признаване през отчетния период или в предходни финансови отчети, трябва да бъдат признати в печалбата или загубата за периода, в който са възникнали, с изключение на разгледаните в параграф 32.*
29. Когато възникват парични позиции по сделка в чуждестранна валута и има промяна в обменния курс между датата на сделката и датата на уреждането, се получава курсова разлика. Когато сделката бъде уредена в рамките на същия отчетен период, през който е възникнала, цялата курсова разлика се признава през дадения период. Когато обаче сделката бъде уредена през следващ отчетен период, курсовата разлика, призната през всеки период до датата на уреждането, се определя от промяната, която настъпва в обменните курсове през съответния период.
30. *Когато печалба или загуба по непарична позиция се признава директно в собствения капитал, всеки валутен компонент от тази печалба или загуба трябва да бъде признат директно в собствения капитал. И обратното, когато печалба или загуба по непарична позиция се признава в печалбата или загубата, всеки валутен компонент на тази печалба или загуба трябва да бъде признат в печалбата или загубата.*

▼ **M5**

31. Други стандарти изискват някои печалби и загуби да бъдат признати директно в собствения капитал. Например, МСС 16 изисква някои печалби и загуби, възникващи при преоценяването на имоти, машини, съоръжения и оборудване да бъдат признати директно в собствения капитал. Когато подобен актив се оценява в чужда валута, параграф 23, точка в) на настоящия стандарт изисква преоценената стойност да бъде преизчислена, като се използва курса на датата, на която е определена стойността, което води също до признаването на курсовата разлика в собствения капитал.
32. *Курсовите разлики, възникващи по дадена парична позиция, която представлява част от нетна инвестиция на отчитачото се образувание в чуждестранното му образувание (виж параграф 15), трябва да се признаят като печалба или загуба в индивидуалните финансови отчети на отчитачото се образувание или в индивидуалните финансови отчети на чуждестранното образувание, както е подходящо. Във финансовите отчети, които включват чуждестранното образувание и отчитачото се образувание (например консолидираните финансови отчети, когато чуждестранното образувание е дъщерно образувание), такива курсови разлики трябва да бъдат признати първоначално в отделен компонент на собствения капитал на образуванието и да бъдат признати като печалба или загуба при освобождаване от нетната инвестиция, в съответствие с параграф 48.*

▼ **M13**

33. Когато парична позиция формира част от нетна инвестиция на отчитачо се предприятие в чуждестранно предприятие и е деноминирана във функционалната парична единица на отчитачото се предприятие, курсовата разлика се появява в индивидуалните финансови отчети на чуждестранното предприятие съгласно параграф 28. Ако такава позиция е деноминирана във функционалната валута на чуждестранното предприятие, курсовата разлика се появява в индивидуалните финансови отчети на отчитачото се предприятие съгласно параграф 28. Ако такава позиция е деноминирана във валута, различна от функционалните валути на отчитачото се или чуждестранно предприятие, курсовата разлика се появява в отделните финансови отчети на отчитачото се предприятие и в индивидуалните финансови отчети на чуждестранното предприятие съгласно параграф 28. Такива курсови разлики се прекласифицират в отделен елемент от собствения капитал във финансовите отчети, които включват чуждестранното образувание и отчитачото се образувание (т.е. Финансови отчети, в които чуждестранната дейност е консолидирана, пропорционално консолидирана или отчетена с помощта на метода на собствения капитал).

▼ **M5**

34. Когато образуванието води счетоводните си книги и записи във валута, различна от неговата функционална парична единица, по времето, когато то изготвя финансовите си отчети всички суми се преизчисляват във функционалната парична единица в съответствие с параграфи 20—26. Това дава същите суми във функционалната парична единица, които биха се получили, ако позициите са били вписани първоначално във функционалната парична единица. Например, парични позиции се преизчисляват във функционалната парична единица, като се използва заключителния курс, а непарични позиции, които се оценяват на базата на историческата стойност, се преизчисляват като се използва курса на датата на сделката, която е довела до тяхното признаване.

*Промяна във функционална парична единица*

35. *Когато има промяна във функционалната парична единица на дадено образувание, то трябва да прилага процедурите за преизчисляване, които са приложими за новата функционална парична единица без обратна сила от датата на промяната.*
36. Както е отбелязано в параграф 13, функционалната парична единица на дадено образувание отразява основните сделки, събития и условия, които имат отношение към образуванието. Съответно веднъж след като се определи функционалната парична единица, тя може да бъде сменена само ако има промяна на тези основни сделки, събития и условия. Например една промяна във валутата,



## ▼ M5

която засяга главно продажните цени на стоки и услуги, може да доведе до промяна във функционалната парична единица на образуванието.

37. Ефектът от промяната във функционалната парична единица се отчита без обратна сила. С други думи, образуванието преизчислява всички позиции в новата функционална парична единица, използвайки курса на датата на промяната. Получените като резултат преизчислени суми за непарични позиции се третират като тяхна историческа стойност. Курсовите разлики, възникнали от преизчисляването на чуждестранна дейност, която преди това е била класифицирана в собствения капитал в съответствие с параграфи 32 и 39, точка в), не се признават като печалба или загуба до освобождаването от дейността.

#### ИСПОЛЗВАНЕ НА ВАЛУТА НА ПРЕДСТАВЯНЕ, РАЗЛИЧНА ОТ ФУНКЦИОНАЛНАТА ПАРИЧНА ЕДИНИЦА

##### *Преизчисляване във валутата на представянето*

38. Дадено образувание може да представи своите финансови отчети във всяка валута (или валути). Ако валутата на представянето се различава от функционалната парична единица на образуванието, то преизчислява резултатите си и финансовото си състояние във валутата на представянето. Например, когато в една група има отделни образувания с различни функционални парични единици, резултатите и финансовото състояние на всяко образувание се изразяват в една обща парична единица, за да могат да бъдат представени консолидирани финансови отчети.
39. ***Резултатите и финансовото състояние на дадено образувание, чиято функционална парична единица не е валута от свърхинфлационна икономика, трябва да бъдат преизчислени в различна валута на представяне, използвайки следната процедура:***
- a) ***представените активи и пасиви за всеки баланс (т.е. включително сравнителните данни) трябва да бъдат преизчислени по заключителния курс на датата на баланса;***
  - б) ***приходите и разходите за всеки отчет за приходите и разходите (т.е. включително сравнителните данни), трябва да бъдат преизчислени по курса на деня на сделката;***
- и***
- в) ***всички резултатни курсови разлики трябва да бъдат признати като отделен компонент на собствения капитал.***
40. По практически съображения често се използва курс, който е приблизително равен на курсовете на датите на сделките, например често се използва среден курс за периода за преизчисляване на приходните и разходните позиции. Но ако обменните курсове се колебаят значително, използването на среден курс за даден период е неподходящо.
41. Курсовите разлики, за които става въпрос в параграф 39, точка в) са в резултат на:
- a) преизчисляването на приходите и разходите по курсовете на датите на сделките и на активите и пасивите по заключителния курс. Таква курсови разлики произтичат както от приходни, така и от разходни позиции, признати като печалба или загуба и от тези, които са признати директно в собствения капитал.
  - б) преизчисляването на началното салдо на нетните активи по заключителния курс, който се различава от предишния заключителен курс.

Курсовите разлики не се признават в печалбата или загубата, защото промените в курсовете имат малък или нямат пряк ефект върху настоящите и бъдещи парични потоци от дейността. Когато курсовите разлики се отнасят до чуждестранно образувание, което е консолидирано, но не е напълно собствено, натрупаните курсови разлики, произтичащи от преизчисляването, и които могат да бъдат приписани на малцинствени участия, се разпределят по и признават като част от малцинствени участия в консолидирания баланс.

## ▼ M5

42. *Резултатите и финансовото състояние на дадено образование, чиято функционална парична единица е валута в свръхинфлационна икономика, трябва да бъдат преизчислени в различна валута на представяне, използвайки следните процедури:*
- a) *всички суми (т.е. активи, пасиви, капиталови позиции, приходи и разходи, включително сравнителни данни), трябва да бъдат преизчислени по заключителния курс на датата на най-скорошния баланс, освен, че:*
  - b) *когато сумите са преизчислени във валутата на икономика, която не е свръхинфлационна, сравнителни суми трябва да бъдат тези, които са били представени като суми за текущата година в съответните финансови отчети за предходната година (т.е. некоригирани за последващите промени в нивото на цените или последващите промени в обменните курсове).*
43. *Когато функционалната парична единица на дадено образование е валута на свръхинфлационна икономика, образованието трябва да преизчисли финансовите си отчети в съответствие с МСС 29 Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики преди да приложи метода за преизчисляване, предвиден в параграф 42, с изключение на сравнителните суми, които се преизчисляват във валутата на икономика, която не е свръхинфлационна (виж параграф 42, точка б). Когато икономиката престане да бъде свръхинфлационна и образованието вече не преизчислява финансовите си отчети в съответствие с МСС 29, то трябва да използва като исторически стойности за преизчисляването във валутата на представянето сумите, преизчислени за нивото на цените към датата, когато образованието е преустановило преизчисляването на своите финансови отчети.*

*Преизчисляване за чуждестранно образование*

44. Параграфи 45—47, в допълнение към параграфи 38—43, се прилагат, когато резултатите и финансовото състояние на дадено чуждестранно образование се преизчисляват във валутата на представянето, така че чуждестранното образование да може да бъде включено във финансовите отчети на отчитащото се образование чрез консолидация, пропорционална консолидация или по метода на собствения капитал.
45. Включването на резултатите и финансовото състояние на дадено чуждестранно образование в тези на отчитащото образование следва нормалните процедури на консолидация, като например елиминирането на вътрешногрупови салда и вътрешногрупови сделки на дадено дъщерно образование (виж МСС 27 *Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети* и МСС 31 *Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия*). Даден вътрешногрупов паричен актив (или пасив), бил той краткосрочен или дългосрочен, обаче не може да бъде елиминиран за сметка на съответния вътрешногрупов пасив (или актив), без да се покажат резултатите от движенията на обменния курс в консолидираните финансови отчети. Това е така, тъй като паричната позиция представлява ангажимент за конвертиране на една валута в друга и дава възможност за печалба или загуба за отчитащото се образование вследствие на валутните колебания. Съответно, в консолидираните финансови отчети на отчитащото се образование такава разлика от обменните курсове продължава да се признава като печалба или загуба или ако произтича от обстоятелствата, описани в параграф 32, тя се класифицира като собствен капитал до освобождаването от чуждестранното образование.
46. Когато финансовите отчети на чуждестранното образование се съставят към различна отчетна дата от тази на отчитащото се образование, чуждестранното образование често изготвя допълнителни отчети към същата дата като тази на финансовите отчети на отчитащото се образование. Когато това не се прави, МСС 27 допуска използването на финансови отчети, съставени към друга отчетна дата, при условие че разликата е не по-голяма от три месеца и се правят корекции за ефектите на всякакви значителни сделки или други събития, които се осъществяват между различните дати. В такъв случай активите и пасивите на чуждестранното образование

## ▼ M5

се преизчисляват по обменния курс от датата на баланса на чуждестранното образование. Правят се корекции за значителни промени в обменните курсове до датата на баланса на отчиташото се образование в съответствие с МСС 27. Същият подход се използва при прилагането на метода на собствения капитал за асоциирани и съвместни предприятия и при прилагането на пропорционална консолидация за съвместни предприятия в съответствие с МСС 28 *Инвестиции в асоциирани образувания* и МСС 31.

47. *Всякаква репутация, възникнала при придобиването на чуждестранното образование и всякакви корекции по справедлива стойност, направени по отношение на балансовите стойности на активите и пасивите, възникнали при придобиването на такова чуждестранно образование, трябва да се третират като активи и пасиви на чуждестранното образование. Ето защо, те трябва да бъдат изразени във функционалната парична единица на чуждестранното образование и да бъдат преизчислени по заключителния курс в съответствие с параграфи 39 и 42.*

*Освобождаване от чуждестранно образование*

48. *При освобождаване от чуждестранно образование кумулативната сума на курсовите разлики, които са били отсрочени в отделния компонент на собствения капитал и които се отнасят за това чуждестранно образование, трябва да бъдат признати в отчета за приходите и разходите, когато се признава печалбата или загубата от освобождаването.*
49. Едно образование може да се освободи от участието си в чуждестранно образование посредством продажба, ликвидация, изплащане на дяловия капитал или изоставяне на цялото образование или на част от него. Изплащането на дивидент е част от освобождаване само когато то представлява възвръщаемост на инвестицията, например, когато дивидентите се плащат от печалбите преди придобиването. В случай на частично освобождаване в печалбата или загубата се включва само пропорционалният дял от съответните натрупани курсови разлики. Намалението на балансовата стойност на чуждестранното образование не представлява частично освобождаване. Съответно, никаква част от отсрочената печалба или загуба от курсови разлики не се признава в момента на намаляването на стойността.

#### ДАНЪЧНИ ПОСЛЕДСТВИЯ ОТ ВСИЧКИ КУРСОВИ РАЗЛИКИ

50. Печалбите и загубите от сделки в чуждестранна валута и курсови разлики, възникващи при преизчисляването на резултатите и финансовото състояние на образуванието (включително на чуждестранно образование) в различна валута, могат да имат данъчни последиствия. По отношение на тези последиствия се прилага МСС 12 *Данъци върху дохода*.

#### ОПОВЕСТЯВАНЕ

51. *В параграфи 53 и 55—57, препратките към „функционална парична единица“, се прилагат в случая на група, за функционалната парична единица на образуванието майка.*
52. *Образуванието трябва да оповестява:*
- a) *сумата на курсовите разлики, призната в печалбата или загубата, с изключение на тези, произтичащи от финансови инструменти, оценени по справедлива стойност чрез печалбата или загубата в съответствие с МСС 39;*
  - и*
  - b) *нетни курсови разлики, класифицирани в отделен компонент от капитала и равнение на сумата на такива курсови разлики в началото и края на периода.*
53. *Когато валутата на представянето е различна от функционалната парична единица, този факт трябва да бъде посочен заедно с оповестяването на функционалната парична единица и причината за използването на различна валута на представяне.*

▼ **M5**

54. *Когато е налице промяна във функционалната парична единица или на отчетицата се образувание, или на значително чуждестранно образувание, този факт и причината за промяната във функционалната парична единица трябва да бъдат оповестени.*
55. *Когато образуванието представя своите финансови отчети във валута, която е различна от неговата функционална парична единица, то трябва да опише финансовите отчети като отговарящи на Международните стандарти за финансови отчети само ако те спазват всички изисквания на всеки приложим стандарт и всяко приложимо разяснение на тези стандарти, включително метода за преизчисляване, предвиден в параграфи 39 и 42.*
56. *Понякога дадено образувание представя финансовите си отчети или друга финансова информация във валута, която не е неговата функционална парична единица, без да отговаря на изискванията на параграф 55. Например, образуванието може да преобразува в друга валута само избрани позиции от финансовите си отчети. Или образувание, чиято функционална парична единица не е валута на свръхинфлационна икономика може да преобразува финансовите си отчети в друга валута чрез преизчисляването на всички позиции по най-скорошния заключителен курс. Такива преобразувания не са в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети и се изискват оповестяванията, предвидени в параграф 57.*
57. *Когато образуванието показва финансовите си отчети или друга финансова информация във валута, която е различна или от неговата функционална парична единица или от валутата му на представяне и не са спазени изискванията на параграф 55, то трябва:*
- а) ясно да идентифицира информацията като допълнителна информация, за да я разграничи от информацията, която отговаря на Международните стандарти за финансови отчети;*
  - б) да оповести валутата, в която е показана допълнителната информация;*
- и*
- в) да оповести функционалната парична единица на образуванието и използваните методи за преизчисляване за определяне на допълнителната информация.*

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОД

58. *Всяко образувание трябва да прилага този международен счетоводен стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено образувание прилага този стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.*

▼ **M13**

- 58A *Нетни инвестиции в чуждестранно образувание (Изменение и допълнение към IAS 21), издаден през декември 2005 г., добавя параграф 15 А и изменя и допълва параграф 33. Образуванието прилага тези изменения и допълнения за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава.*

▼ **M5**

59. *Образуванието трябва да прилага параграф 47 без обратна сила за всички придобивания, осъществени след началото на финансовия отчетен период, в който настоящият стандарт е приложен за първи път. Допуска се прилагането на параграф 47 с обратна сила за по-ранни придобивания. За придобиване на чуждестранно образувание, третирано без обратна сила, но което е осъществено преди датата, на която е приложен този стандарт за първи път, образуванието не трябва да преизчислява предходните години и съответно може, когато е подходящо, да третира корекциите на положителната репутация и на справедливата стойност, възникнали при такова придобиване по-скоро като активи и пасиви на образу-*

▼ M5

*ванието, отколкото като активи и пасиви на чуждестранното образуване. Ето защо, тези корекции на положителната репутация и справедливата стойност или вече са изразени във функционалната парична единица на образуването или са непарични позиции в чуждестранна валута, които са отчетени като е използван курса към датата на придобиването.*

60. *Всички други промени, произтичащи в резултат от прилагането на настоящия стандарт трябва да бъдат отчетени в съответствие с изискванията на МСС 8* Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки.

## ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

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 *Валута — апитализиране на загубите, възникващи от рязка обезценка на валутата;*
  - б) ПКР-19 *Отчетна валута — ценяване и представяне на счетоводни отчети според МСС 21 и МСС 29;*
- и*
- в) ПКР-0 *Отчетна валута — реминаване от валутата на измерване във валутата на представяне.*

## ▼ M5

## ДОПЪЛНЕНИЕ

## Изменения на други документи

Измененията в това допълнение трябва да бъдат прилагани за годишни периоди на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образувание прилага този стандарт за по-ранен период, тези изменения ще важат за този по-ранен период.

A1. В МСС 7 *Отчети за паричните потоци*, параграфи 25 и 26 се изменят, както следва:

25. **Парични потоци, възникващи от сделки с чуждестранна валута, трябва да се отчитат във функционалната парична единица на образуванието, чрез прилагането към сумата в чуждестранна валута обменния курс между функционалната парична единица и чуждестранната валута на датата на паричния поток.**

26. **Паричните потоци на чуждестранно дъщерно образувание трябва да бъдат преизчислявани по курсовете между функционалната парична единица и чуждестранната валута на датата на паричния поток.**

A2. МСС 12 *Данъци върху дохода* се изменя както е описано по-долу:

Параграф 1 от въведението (сега номериран като параграф IN 2) се изменя, както следва:

IN 2.

...

Освен това има някои временни разлики, които не са времеви разлики, например тези временни разлики, които възникват, когато:

а) непаричните активи и пасиви на дадено образувание се оценяват в неговата функционална парична единица, но облагаемата печалба или данъчната загуба (оттук и данъчната основа на неговите непарични активи и пасиви) се определя в различна валута;

б) ...

Параграфи 41 и 62 се изменят, както следва:

41. Непаричните активи и пасиви на дадено образувание се оценяват в неговата функционална парична единица (виж МСС 21 *Ефектите от промените във валутните курсове*). Ако облагаемата печалба или данъчна загуба (оттук и данъчната основа на неговите непарични активи и пасиви) се определя в различна валута, промените в курса пораждат временни разлики в признатото отсрочено данъчно задължение (предмет на параграф 24) или данъчен актив. Полученият в резултат отсрочен данък се начислява или кредитира към печалбата или загубата (виж параграф 58).

62. Международните стандарти за финансови отчети изискват или допускат определени позиции да бъдат кредитирани или начислявани директно към собствения капитал. Примери за такива позиции са, както следва:

...

в) курсови разлики, възникващи при преизчисляването на финансовите отчети на чуждестранно образувание (виж МСС 21 *Ефектите от промените във валутните курсове*);

и

...

A3. МСС 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики* се изменя, както е описано по-долу:

Параграф 1 се изменя, както следва:

1. **Настоящият стандарт трябва да бъде прилаган за индивидуалните финансови отчети, включително консолидираните**

## ▼ M5

*финансови отчети на всяко образование, чиято функционална парична единица е валута при свръхинфлационна икономика.*

Параграф 8 се изменя, както следва:

8. *Финансовите отчети на дадено образование, чиято функционална парична единица е валута на свръхинфлационна икономика, независимо дали те се базират на подхода на историческата стойност или на подхода на текущата стойност, трябва да бъдат отчетени в единицата на оценяване, текущо прилагана към датата на баланса. Кореспондиращите данни за предишния период, изисквани от МСС 1 Представяне на финансови отчети и всяка информация по отношение на по-ранни периоди трябва също да бъдат отчетени в единицата, която е текущо прилагана към датата на баланса. С оглед на представянето на сравнителни суми в различна валута на представяне, се прилагат параграфи 42, б) и 43 на МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове (както е преработен през 2003 г.).*

Параграф 17 се изменя, както следва:

17. Може да няма общ ценови индекс за периодите, за които се изисква преизчисляване на имоти, машини, съоръжения и оборудване по този стандарт. При тези обстоятелства, може да бъде необходимо да се използва приблизителна оценка, базирана, например на движенията на курса между функционалната парична единица и относително стабилна чуждестранна валута.

Параграф 23 се заличава.

Параграф 31 се изменя, както следва:

31. Печалбата или загубата от нетната парична позиция се отчита в съответствие с параграфи 27 и 28.

Параграф 34 се изменя, както следва:

34. Кореспондиращите данни за предишните отчетни периоди, независимо дали са базирани на подхода на историческата стойност или на подхода на текущата стойност, се преизчисляват чрез прилагането на общ ценови индекс, така че сравнителните финансови отчети да са представени в единицата на оценяване, текущо прилагана към края на отчетния период. Информацията, която се оповестява по отношение на по-ранни периоди също се изразява в единицата за оценяване, която е текуща към края на отчетния период. За целите на представянето на сравнителни суми в различна валута на представяне, ще се прилагат параграфи 42, б) и 43 на МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* (преработен през 2003 г.).

Параграф 39 се изменя, както следва:

39. *Трябва да бъдат направени следните оповестявания:*

- а) *фактът, че финансовите отчети и кореспондиращите данни за предходни периоди са преизчислени за промените в общата покупателна способност на функционалната парична единица и в резултат, са отчетени по отношение на единицата за оценяване, която е текуща към датата на баланса;*

...

A4. [Изменение, неприложимо за непотвърдени стандарти]

A5. [Изменение, неприложимо за непотвърдени стандарти]

A6. В МСС 38 *Нематериални активи* параграф 107 се изменя, както следва:

107. *Финансовите отчети трябва да оповестяват следното за всеки клас нематериални активи, правейки разлика между вътрешно генерирани нематериални активи и други нематериални активи:*

...

## ▼ M5

д) *равнение на балансовата стойност в началото и в края на периода, показващо:*

...

vii) *нетни курсови разлики, възникнали при преизчисляването на финансовите отчети в различна валута на представяне и при преизчисляването на чуждестранно образувание във валутата на представянето на отчитащото се образувание;*

*и*

...

A7. В МСС 41 *Селско стопанство* параграф 50 се изменя, както следва:

50. *Образованието трябва да представи равнение на промените в балансовата стойност на биологичните активи между началото и края на текущия период. Равнението трябва да включва:*

...

е) *нетни курсови разлики, възникнали при преизчисляването на финансовите отчети в различна валута на представяне и при преизчисляването (превалутирането) на чуждестранна дейност във валутата на представяне на отчитащото се образувание;*

*и*

...

A8. ПКР-7 *Въвеждане на еврото* се изменя, както е описано по-долу:

Параграф 4 се изменя, както следва:

4. Това означава, че по-специално:

а) парични активи и пасиви в чуждестранна валута, получени в резултат на сделки трябва да продължат да бъдат преизчислявани във функционалната парична единица по заключителния курс. Всякакви получени в резултат курсови разлики трябва да бъдат признати като приходи или разходи незабавно, освен, че образованието трябва да продължи да прилага съществуващата си счетоводна политика за положителни и отрицателни курсови разлики, свързани с хеджове на валутния риск на дадена прогнозна сделка.

б) кумулативните курсови разлики, свързани с преизчисляването на финансовите отчети на чуждестранни образувание, трябва да продължат да бъдат класифицирани като собствен капитал и трябва да бъдат признавани като приходи или разходи само при освобождаване от нетната инвестиция в чуждестранното образувание.

...

Обявяването на датата на влизане в сила се изменя, както следва:

**Дата на влизане в сила:** Това разяснение влиза в сила на 1 юни 1998 г. Промените в счетоводните политики трябва да бъдат осчетоводявани съгласно изискванията на МСС 8.

A9. МСФО 1 *Приемане за първи път на Международни стандарти за финансови отчети* се изменя, както е описано по-долу:

В допълнение Б се добавят параграфи Б1А и Б1Б:

Б1А Образованието няма нужда да прилага МСС 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* с обратна сила за корекции на справедливата стойност и положителната репутация, произтичащи от бизнескомбинации, които са настъпили преди датата на преминаването към МСФО. Ако образованието не прилага МСС 21 с обратна сила за тези корекции на справедливата стойност и положителната репутация, то трябва да ги третира по-скоро като активи и пасиви на образованието, отколкото като активи и пасиви на придобиваното образувание. Ето защо тези корекции на справедливата стойност



▼ **M5**

и положителната репутация са вече или изразени във функционалната парична единица на образуването или са непарични позиции в чуждестранна валута, които се отчитат, използвайки курса, прилаган по предишните общоприети счетоводни принципи;

Б1Б Образуването може да прилага МСС 21 с обратна сила за корекции на справедливата стойност и положителната репутация, произтичащи или от:

а) всички бизнескомбинации, които са настъпили преди датата на преминаването към МСФО;

или

б) всички бизнескомбинации, които образуването избере да преизчислява, за да спази МСС 22, както се допуска по параграф Б1 по-горе.

▼ **M3****МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ 3****Бизнес комбинации****СЪДЪРЖАНИЕ**

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—13
Идентифициране на бизнес комбинация	4—9
Бизнес комбинации, включващи предприятия под общ контрол	10—13
Метод на отчитане	14—15
Прилагане на метода на покупка	16—65
Идентифициране на придобиващия	17—23
Стойност на бизнес комбинация	24—35
Коригиране стойността на бизнес комбинация в зависимост от бъдещи събития	32—35
Разпределение на стойността на бизнес комбинация за придобити активи и пасиви и поети условни задължения	36—60
Разграничими активи и пасиви на придобивания	41—44
Нематериални активи на придобивания	45—46
Условни задължения на придобивания	47—50
Репутация	51—55
Превишение на дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността	56—57
Бизнес комбинации реализирани поетапно	58—60
Условно първоначално отчитане	61—65
Корекции след приключване на първоначалното отчитане	63—64
Признаване на отсрочени данъчни активи след приключване на първоначалното отчитане	65
Оповестяване	66—67
Преходни разпоредби и влизане в сила	78—85
Предварително призната репутация	79—80
Предварително призната отрицателна репутация	81
Предварително признати нематериални активи	82
Инвестиции, отчетени като собствен капитал	83—84
Ограничено прилагане с обратна сила	85
Отмяна на други актове	86—87

▼ M3

## ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да установи нормите за финансови отчети, които едно образувание да спазва, когато предприема бизнес комбинация. По-специално той изрично определя, че всички бизнес комбинации следва да бъдат осчетоводявани като се прилага метода на покупката. Следователно придобиваният признава разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания по техните справедливи стойности на датата на придобиване, признава също и репутация, която впоследствие се проверява за обезценка, а не се амортизира.

## ОБХВАТ

2. С изключение на параграф 3, предприятията прилагат настоящия IFRS за счетоводно отчитане на бизнес комбинации.
3. Настоящият стандарт не се прилага за:
  - а) бизнес комбинации, в които отделни образувания или дейности се обединяват за формирането на съвместно предприятие.
  - б) бизнес комбинации, включващи образувания или дейности под общ контрол.
  - в) бизнес комбинации, включващи две или повече съвместни предприятия.
  - г) бизнес комбинации, в които отделни образувания или дейности се обединяват, за да формират отчитащо се образувание само по договор без придобиване на дял в собствеността (например, комбинации в които отделни образувания се обединяват само по договор за формиране на двойно котиран корпорация).

*Идентифициране на бизнес комбинация*

4. Бизнес комбинация е обединяването на отделни предприятия или дейности в едно отчитащо се образувание. Резултатът от почти всички бизнес комбинации е, че едно образувание, придобиваният, получава контрол върху един или няколко бизнеса, придобивания. Ако едно образувание получи контрол върху едно или повече предприятия, които не са бизнес, обединяването на тези образувания не е бизнес комбинация. Когато едно образувание придобие група активи или нетни активи, които не представляват бизнес, то разпределя стойността на групата между отделните разграничими активи и пасиви в групата на базата на техните относителни справедливи стойности към датата на придобиване.
5. Една бизнес комбинация може да бъде структурирана по различни начини съобразно законите, данъчните или други изисквания. Тя може да включва закупуването от дадено образувание на капитала на друго образувание, закупуването на всички нетни активи на друго образувание, поемане задълженията на друго образувание или закупуването на някои от нетните активи на друго образувание, които заедно формират един или повече бизнеса. Тя може да се осъществи посредством емитиране на капиталови инструменти, прехвърляне на пари, парични еквиваленти или други активи, или като комбинация от изброените. Транзакцията може да се осъществи между акционерите на комбиниращите се образувания или между едно образувание и акционерите на друго образувание. Комбинацията може да включва създаването на ново образувание, което да контролира комбиниращите се образувания, или прехвърлянето на нетните активи, или реструктурирането на едно или повече от комбиниращите се образувания.
6. Една бизнес комбинация може да бъде резултат от взаимоотношение между образувание -майка и дъщерно образувание, при което придобиваният е образуванието-майка, а придобиваният е дъщерно дружество на придобивания. При тези обстоятелства придобиваният прилага настоящия стандарт към консолидираните си финансови отчети. Той включва своето участие в придобитото образувание в индивидуалния си счетоводен отчет като инвестиция в дъщерно дружество (виж IAS 27 *Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети*).

## ▼ M3

7. Една бизнес комбинация може да включва по-скоро закупуването на нетните активи, включително репутация, на друго образувание отколкото закупуването на акциите на другото образувание. Подобна комбинация не води до взаимоотношение образувание - майка/дъщерно образувание.
8. В определението за бизнес комбинация, и оттам в обхвата на настоящия IFRS, са включени бизнес комбинации в които едно образувание получава контрол над друго образувание, но при които датата на получаване на контрол (т.е. датата на придобиване) не съвпада с датата или датите на придобиване на дял от собствеността (т.е. датата или датите на размяната). Такава ситуация може да възникне, например, когато инвестираното образувание сключи споразумение за обратно изкупуване на акции с някои от своите инвеститори и, в резултат на това контролът върху инвестираното образувание се променя.
9. Настоящият IFRS не определя изрично отчитане на съдружниците за дяловете в съвместното предприятие (виж IAS 31 Дялове в съвместни предприятия).

*Бизнес комбинации, включващи образувания под общ контрол*

10. Бизнес комбинация, включваща образувания или бизнес под общ контрол, е бизнес комбинация в която всички комбинирани се предприятия или бизнес се контролират от същата страна или страни преди и след бизнес комбинацията и този контрол не е преходен.
11. Приема се, че група физически лица контролират едно образувание, когато, в резултат на договорни споразумения те колективно имат властта да определят неговата финансова и оперативна политика с цел да извлекат ползи от дейността му. Следователно една бизнес комбинация се намира извън обхвата на настоящия IFRS, когато същата група лица, в резултат на договорни споразумения, има решаващата колективна власт да определя финансовата и оперативна политика на всяко едно от комбинирания се предприятия, така че да извлече ползи от тяхната дейност и тази решаваща колективна власт не е временна.
12. Дадено образувание може да бъде контролирано от едно лице или от група лица, действащи съвместно съгласно договорно споразумение, и това лице или група лица не могат да бъдат обект на изискванията за ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ на IFRS. Следователно не е необходимо комбинирани се предприятия да бъдат включвани в същите консолидирани финансови отчети, за да бъде приета една бизнес комбинация като включваща образувания под общ контрол.
13. Размерът на малцинственото участие във всяко едно от комбинирания се предприятия преди и след бизнес комбинацията не е свързан с установяването на това дали комбинацията включва образувания под общ контрол. Също така, фактът, че едно от комбинирания се предприятия е дъщерно дружество, което е било изключено от консолидираните финансови отчети на групата съгласно IAS 27, няма връзка с определянето на това дали една комбинация включва предприятия под общ контрол.

## МЕТОД НА ОТЧИТАНЕ

14. **Всички бизнес комбинации се отчитат счетоводно като се прилага метода на покупката.**
15. Методът на покупката разглежда една бизнес комбинация от перспективата на комбинирания се образувание, което се идентифицира като придобиващ. Придобиващият закупува нетни активи и признава придобитите активи и пасиви и поетите условия задължения, включително и тези, непризнати преди това от придобивания. Оценката на активите и пасивите на придобивания не се влияе от транзакцията, както не се признават като резултат от транзакцията и всякакви допълнителни активи или пасиви на придобивания, тъй като те не са обекти на транзакцията.

## ▼ M3

## ПРИЛАГАНЕ НА МЕТОДА НА ПОКУПКАТА

16. Прилагането на метода на покупката включва следните етапи:
- а) идентифициране на придобиващия;
  - б) оценка на стойността на бизнес комбинацията;
- и
- в) разпределение, на датата на придобиването, на стойността на бизнес комбинацията за придобити активи и пасиви и поети условни задължения.

*Идентифициране на придобиващия*

17. **Придобиващ се идентифицира за всички бизнес комбинации. Придобиващият е комбиниращото се образование, което получава контрол върху другите комбиниращи се образования или бизнес.**
18. Тъй като методът на закупуването разглежда една бизнес комбинация от гледна точка на придобиващия, той предполага, че една от страните по транзакцията може да бъде идентифицирана като придобиващ.
19. Контрол е властта да се управлява финансовата и оперативната политика на едно образование или бизнес с оглед извличането на ползи от дейността му. Прието е да се смята, че едно комбиниращо се образование е придобило контрол върху друго комбиниращо се образование, когато то придобива повече от половината от правата на глас на другото комбиниращо се образование, освен когато може ясно да се покаже, че такова притежание не представлява контрол. Дори когато едно от комбиниращите се образования не придобива повече от половината от правата на глас на другото комбиниращо се образование, то може да е придобило контрол върху това друго образование ако в резултат от комбинацията то придобива:
- а) власт върху повече от половината от правата на глас на другото образование на основание на договореност с други инвеститори;
- или
- б) власт да управлява финансовата и оперативна политика на другото образование по силата на устав или договор;
- или
- в) власт да назначава или освобождава мнозинството от членовете на съвета на директорите или еквивалентния му управителен орган на другото образование;
- или
- г) власт да упражнява мнозинството от правата на глас на събранията на съвета на директорите или еквивалентния му управителен орган на другото образование.
20. Въпреки че понякога е трудно да се идентифицира придобиващ, обикновено са налице признаци за съществуването на такъв. Например:
- а) ако справедливата стойност на едно от комбиниращите се предприятия е значително по-висока от тази на другото комбиниращо се образование, образованието с по-високата справедлива стойност е придобиващият;
  - б) ако бизнес комбинацията се осъществява посредством замяна на обикновени акции с право на глас срещу пари или други активи, придобиващият е образованието, което предоставя парите;
- и
- в) ако бизнес комбинацията води до положение, при което ръководството на едно от комбиниращите се образования може да доминира при подбора на ръководния екип на полученото в резултат на комбинацията образование, придобиващият е образованието чието ръководство може да доминира.

## ▼ M3

21. При бизнес комбинация осъществена чрез размяна на дялове в собствения капитал образуването, което емитира дялове в собствения капитал обикновено е придобиващият. Въпреки това се вземат предвид всички съответни факти и обстоятелства, за да се определи, кое от комбиниращите се образувания има властта да управлява финансовата и оперативна политика на другото образувание (или образувания), така, че да получи ползи от неговата (тяхната) дейност. При някои бизнес комбинации, наричани обикновено обратно придобиване, придобиващият е образуването, чиито дялове в собствения капитал са били придобити, а придобиваният е емитиращото образувание. Такъв може да бъде случаят, когато, например, едно частно образувание само си урежда да бъде „придобито“ от по-малко публично образувание като средство за регистриране на фондовата борса. Макар че юридически публичното образувание, емитиращо акциите, може да се счита за образувание то-майка, а частното образувание, за дъщерно, законното дъщерно образувание е придобиващият ако има властта да управлява финансовата и оперативна политика на законното образувание-майка за получаване на ползи от неговите дейности. Обикновено придобиващият е по-голямото образувание; фактите и обстоятелствата свързани с дадена комбинация, понякога свидетелстват за това, че по-малко образувание придобива по-голямо образувание. Насоки за счетоводното отчитане на обратното придобиване са дадени в параграфи B1-B15 от допълнение Б.
22. Когато се формира ново образувание, което да емитира капиталови инструменти за осъществяването на бизнес комбинация, едно комбиниращите се образувания, съществувало преди комбинацията, се идентифицира като придобиващ на базата на наличните факти.
23. Когато една бизнес комбинация включва повече от две комбиниращи се образувания, едно от комбиниращите се образувания, които са съществували преди комбинацията, се идентифицира като придобиващ на базата на наличните факти. В такива случаи при определянето на придобиващия освен всичко друго трябва да се вземе предвид кое от комбиниращите се образувания е иницирирало комбинацията и дали активите или приходите на едно от комбиниращите се образувания значително превишават тези на другите.

*Стойност на бизнес комбинация*

24. Придобиващият оценява стойността на бизнес комбинацията като съвкупност от:
- а) **справедливите стойности, към датата на разменната операция, на предоставени активи, възникнали или поети пасиви и капиталови инструменти емитирани от придобиващия в замяна на контрол върху придобивания;**
  - плюс**
  - б) **всякакви други разходи, които могат пряко да се свържат с бизнес комбинацията.**
25. Датата на придобиването е датата на която придобиващият ефективно получава контрол върху придобивания. Когато това се постига с една разменна операция, датата на размяната съпада с датата на придобиването. Дадена бизнес комбинация може да включва повече от една разменна операция, например, когато се осъществява поетапно чрез последователни покупки на акции. Когато това се случва:
- а) стойността на комбинацията е съвкупната стойност на отделните операции;
  - и
  - б) датата на размяната е датата на всяка разменна операция (т.е. датата на която всяка отделна инвестиция се признава във финансовите отчети на придобиващия), докато датата на придобиване е датата на която придобиващият получава контрол върху придобивания.
26. Предоставените активи и възникналите или поети пасиви от придобиващия в замяна на контрол върху придобивания се изисква, съгласно параграф 24, да бъдат оценявани по техните справедливи стойности на датата на разменната операция. Следователно, когато

## ▼ M3

уреждането на цялата или част от стойността на бизнес комбинацията е отложено, справедливата стойност на този отложен компонент се определя чрез дискотиране на дължимите суми до тяхната настояща стойност на датата на разменната операция като се отчитат премията или отстъпките, които биха могли да възникнат по окончателното уреждане на разплащането.

27. Публикуваната цена на датата на размяната на котирания капиталов инструмент е най-надеждният показател за справедливата цена на инструмента, който се използва с някои изключения. Други показатели и методи на оценка се вземат предвид само в редки случаи, когато придобиващият може да докаже, че публикуваната цена на датата на размяната е ненадежден показател за справедлива стойност и, че другите показатели и методи на оценка са по-надежден критерий за справедливата стойност на капиталовия инструмент. Публикуваната цена на датата на размяната е ненадежден индикатор само когато е повлияна от стесеността на пазара. Ако публикуваната цена на датата на размяната е ненадежден показател или ако не съществува публикувана цена за капиталовите инструменти, емитирани от придобиващия, справедливата стойност на тези инструменти би могла, например, да бъде приблизително определена по пропорционалния им дял в справедливата стойност на придобиващия или по пропорционалния им дял в справедливата стойност на придобиваното образувание, като за база се взема по-ясно определената от двете. Справедливата стойност на датата на размяната на паричните активи, давана на акционерите на придобивания като алтернатива на капиталовите инструменти, също може да служи като показател за общата справедлива стойност, която се заплаща от придобиващия в замяна на контрол върху придобивания. При всички случаи следва да се вземат предвид всички аспекти на комбинацията, включително значими фактори, които оказват влияние върху преговорите. Допълнителни насоки за определяне на справедливата стойност на капиталовите инструменти са дадени в IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.
28. Стойността на една бизнес комбинация включва пасиви понесени или поети от придобиващия в замяна на контрол върху придобивания. Бъдещи загуби или други разходи, които се очаква да бъдат понесени в резултат на комбинация не са пасиви понесени или поети от придобиващия в замяна на контрол върху придобивания и затова не се включват в стойността на комбинацията.
29. Стойността на една бизнес комбинация включва всички разходи пряко отнасящи се до комбинацията, като разходи за професионални услуги на счетоводители, юрисконсулти, оценители и други консултанти за осъществяване на комбинацията. Общонадминистративните разходи, включително разходите за издръжка на отдел за придобивания, както и други разходи, които не могат да се припишат пряко към конкретната отчитана комбинация, не се включват в стойността на комбинацията: те се признават като разход според възникването им.
30. Разходите за уреждане и емитиране на финансови пасиви са неразделна част от дейността по емитиране на задължения, дори когато задълженията са емитирани за осъществяване на бизнес комбинация, а не разходи пряко отнасящи се до комбинацията. Следователно предприятията не включват такива разходи в стойността на бизнес комбинацията. Съгласно IAS 39 такива разходи се включват в първоначалното оценяване на задължението.
31. Също така разходите по издаването на капиталови инструменти са неразделна част от дейността по емитиране на акции, дори когато капиталовите инструменти са емитирани за осъществяване на бизнес комбинация, а не разходи пряко отнасящи се до комбинацията. Следователно предприятията не включват такива разходи в стойността на бизнес комбинацията. Съгласно IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне*, подобни разходи намаляват приходите от емитирането на акции.

Коригиране стойността на бизнес комбинация в зависимост от бъдещи събития

32. **Когато дадено споразумение за бизнес комбинация предвижда коригиране на стойността на комбинацията в зависимост от**

## ▼ M3

**бъдещи събития, придобиваният включва сумата на тази корекция в стойността на комбинацията на датата на придобиването ако корекцията е вероятна и може да бъде надеждно оценена.**

33. Едно споразумение за бизнес комбинация може да предвиди корекции на стойността на комбинацията в зависимост от едно или повече бъдещи събития. Корекцията може, например, да зависи от определено ниво на печалба, която се поддържа или постига в бъдещи периоди или от пазарната цена на емитираните инструменти, които се поддържат. Обикновено е възможно приблизително да се изчисли сумата на всяка такава корекция по време на първоначалното счетоводно отчитане на комбинацията без да се наруши надеждността на информацията, въпреки че съществува известна несигурност. Ако бъдещите събития не възникнат или ако е необходимо оценката да бъде ревизирана, стойността на бизнес комбинацията се коригира съответно.
34. Въпреки това, когато едно споразумение за бизнес комбинация предвижда подобна корекция, тази корекция не се включва в стойността на комбинацията по време на първоначалното счетоводно отчитане на комбинацията ако тя не е вероятна или не може да бъде надеждно оценена. Ако впоследствие тази корекция стане вероятна и може да бъде оценена с достатъчна надеждност, допълнителното обезщетение се третира като корекция на стойността на комбинацията.
35. В някои случаи придобиваният може да е задължен да направи последващо плащане на продавача като компенсация за намаляването на стойността на дадените активи, емитираните капиталови инструменти или задълженията, понесени или поети от придобивания в замяна на контрол върху придобивания. Такъв е случаят, когато придобиваният гарантира пазарната цена на капиталовите или дълговите инструменти емитирани като част от стойността на бизнес комбинацията и трябва да емитира допълнителни капиталови или дълговите инструменти, за да възстанови първоначално определената стойност. В подобни случаи не се признава увеличение на стойността на бизнес комбинацията. За капиталовите инструменти справедливата стойност на допълнителното плащане се компенсира с равностойно намаление на стойността за първоначално емитираните инструменти. За дълговите инструменти допълнителното плащане се приема за намаляване на премията или увеличение на отстъпката по първата емисия.

*Разпределение на стойността на бизнес комбинация за придобити активи и пасиви и поети условни задължения*

36. **Придобиваният, на датата на придобиване, разпределя стойността на бизнес комбинацията като признава разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, които отговарят на критериите за разпознаване в параграф 37, по тяхната справедлива стойност, с изключение на дълготрайните активи (или групите за отписване), които се класифицират като държани за продажба съгласно IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*, които се признават по справедлива стойност без разходите за продажба. Всяка призната по този начин разлика между стойността на бизнес комбинацията и дела на придобивания в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения се отчита счетоводно съгласно параграфи 51-57.**
37. Придобиваният признава отделно разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания на датата на придобиване само ако те отговарят на следните критерии към тази дата:
- при активи, различни от нематериални активи, е възможно асоциираните бъдещи икономически ползи да преминат към придобивания и тяхната справедлива стойност да бъде надеждно оценена;**
  - при пасиви, различни от условни пасиви, може да е необходимо изтичане на средства, формиращи ползи, за уреждане на задължението и тяхната справедлива стойност може да бъде надеждно оценена;**

## ▼ M3

**в) при нематериални активи или условни пасиви справедливата им стойност може да бъде надеждно оценена.**

38. Отчетът за приходите и разходите на придобиващия включва печалбите и загубите на придобивания след датата на придобиване като се включват приходите и разходите на придобивания на базата на стойността на бизнес комбинацията за придобиващия. Например, разходът за амортизация включен след датата на придобиване в отчета за приходи и разходи на придобиващия, който се отнася за амортизируемите активи на придобивания, се базира на справедливите стойности на тези амортизируеми активи на датата на придобиване, т.е. тяхната стойност за придобиващия.
39. Прилагането на метода на закупуването започва от датата на придобиване, която е датата на която придобиващият ефективно получава контрол върху придобивания. Тъй като контрол е властта да се управлява финансовата и оперативната политика на едно образувание или бизнес с оглед извличането на ползи от дейността му, не е необходимо една транзакция да бъде затворена или финализирана законово преди придобиващият да получи контрол. Когато придобиващият е получил контрол, всички свързани факти и обстоятелства трябва да се вземат предвид при оценката.
40. Тъй като придобиващият признава разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, които отговарят на критериите за признаване съгласно параграф 37, по техните справедливи стойности, всяко малцинствено участие в придобивания се посочва съгласно малцинствения дял от нетната справедлива стойност на тези позиции. Параграфи Б16 и Б17 от допълнение Б дават насоки за определяне на справедливите стойности на разграничимите активи, пасиви и условни пасиви на придобивания за целите на разпределяне на стойността на дадена бизнес комбинация.

## Разграничими активи и пасиви на придобивания

41. Съгласно параграф 36 придобиващият признава отделно като част от разпределянето на стойността на комбинацията само разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, съществували към датата на придобиването и удовлетворяват критериите за признаване в параграф 37. Следователно:
- а) придобиващият признава пасиви за прекратяване или редуциране дейностите на придобивания като част от разпределянето на стойността на комбинацията само когато придобиваният има, към датата на *придобиването, пасив за реструктуриране, признат съгласно IAS 37 Провизии, условни задължения и условни активи*;
- и
- б) придобиващият, когато разпределя стойността на комбинацията, не признава задължения за бъдещи загуби или други очаквани разходи, произтичащи от бизнес комбинацията.
42. Плащане, което едно образувание трябва да извърши съгласно договор, например, към своите служители или доставчици, при условие, че то е придобито в бизнес комбинация, е съществуващо задължение на образуванието, което се счита за условно задължение докато стане вероятно осъществяването на бизнес комбинацията. Договорното задължение се признава като пасив от това образувание съгласно IAS 37, когато една бизнес комбинация стане възможна и задължението може да бъде надеждно оценено. Следователно, когато бизнес комбинацията се осъществи задължението на придобивания се признава от придобиващия като част от разпределянето на стойността на комбинацията.
43. Въпреки това, план за реструктуриране на придобивания, чието изпълнение зависи от неговото придобиване в бизнес комбинация не е, непосредствено преди бизнес комбинацията, съществуващо задължение на придобивания. Той не представлява и условно задължение на придобивания непосредствено преди комбинацията, тъй като това не е възможно задължение, произтичащо от минало събитие, чието съществуване ще бъде потвърдено само от възникването или невъзникването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат изцяло да бъдат контролирани от придобивания. Следователно придобиващият не признава задължение за



## ▼ M3

такъв план за реструктуриране като част от разпределянето на стойността на комбинацията.

44. Разграничимите активи и пасиви, които се признават съгласно параграф 36 включват всички активи и пасиви на придобивания, които придобиващият купува или поема, включително всички негови финансови активи и финансови пасиви. Те могат да включват също активи и пасиви, които преди това не са били признавани в счетоводните отчети на придобивания, например, защото не са отговаряли на изискванията за признаване преди придобиването. Например, данъчно облекчение, произтичащо от данъчно признаване се загуби на придобивания, което не е признато от придобивания преди бизнес комбинацията, отговаря на изискванията за признаване като разграничим актив съгласно параграф 36, ако има вероятност придобиващият да получи в бъдеще облагаем доход, към който може да се приложи непризнатото данъчно облекчение.

## Нематериални активи на придобивания

45. Съгласно параграф 37 придобиващият признава отделно нематериален актив на придобивания на датата на придобиване само ако той отговаря на определението за нематериален актив в IAS 38 *Нематериални активи* и неговата справедлива стойност може да бъде оценена надеждно. Това означава, че придобиващият признава като актив, отделно от репутацията, проект за вътрешно производствена научна и развойна дейност на придобивания ако проектът отговаря на определението за нематериален актив и неговата справедлива стойност може да бъде надеждно оценена. IAS 38 дава насоки да се определи дали справедливата стойност на даден актив придобит в бизнес комбинация може да бъде надеждно оценена.
46. Непаричен актив без материална стойност трябва да бъде разграничим, за да отговори на определението за нематериален актив. Съгласно IAS 38 един актив отговаря на критерия за разграничаване в определението за нематериален актив само ако той:
- а) е отделен, т.е. може да бъде отделен или разделен от образуването и продаден, прехвърлен, лицензиран, нает или разменен, отделно или заедно със свързания договор, актив или пасив;
- или
- б) произтича от договорни или законови права, независимо от това дали тези права са прехвърлими или отделими от образуването или от други права и задължения.

## Условни задължения на придобивания

47. Съгласно параграф 37 придобиващият признава отделно условно задължение на придобивания като част от разпределянето на стойността на бизнес комбинацията само ако неговата справедлива стойност може да бъде надеждно оценена. Ако неговата справедлива стойност не може да бъде надеждно оценена:
- а) има последващо въздействие върху сумата призната като репутация или осчетоводена съгласно параграф 56;
- и
- б) придобиващият разкрива информацията за това условно задължение, което трябва да бъде оповестено съгласно IAS 37.
- Параграф Б16, буква л) от допълнение Б дава насоки за определяне справедливата стойност на дадено условно задължение.
48. След първоначалното им признаване придобиващият оценява условните задължения, които са признати отделно съгласно параграф 36 при по-високата от:
- а) **стойността, която се признава съгласно IAS 37,**

и

## ▼ МЗ

б) първоначално признатата стойност, намалена, когато е уместно, с акумулираната амортизация призната в съответствие с IAS 18 *Приходи*.

49. Изискването по параграф 48 не се прилага към договори, осчетоводявани съгласно IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*. Кредитните ангажименти изключени от обхвата на IAS 39, които не представляват ангажименти за предоставяне на кредити при лихвени проценти под пазарните нива, се осчетоводяват като условни задължения на придобивания ако, на датата на придобиването, не е вероятно изтичане на средства, формиращи ползи, да бъде необходимо за уреждане на задължението или, ако сумата на задължението не може да бъде оценена с достатъчна надеждност. Такъв кредитен ангажимент, съгласно параграф 37, се признава отделно като част от разпределянето на стойността на комбинацията само ако неговата справедлива стойност може да бъде надеждно оценена.
50. Условни задължения признати отделно като част от разпределянето на стойността на дадена бизнес комбинация са изключени от обхвата на IAS 37. Но за тези условни задължения придобиващият оповестява информацията, която трябва да бъде оповестена съгласно IAS 37 за всяка група провизии.

## Репутация

51. На датата на придобиване придобиващият:
- а) **признава репутация, придобита в бизнес комбинация като актив;**
- и
- б) **първоначално оценява тази репутация по нейната стойност, представляваща превишение на стойността на бизнес комбинацията над дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения, признати съгласно параграф 36.**
52. Репутация, придобита в бизнес комбинация, представлява плащане, извършено от придобиващия в очакване на бъдещи икономически ползи от активи, които не могат да бъдат разграничени и разпознати поотделно.
53. Доколкото разграничимите активи, пасиви или условни задължения на придобивания не отговарят на критериите от параграф 37 за отделно признаване на датата на придобиване, има последващо въздействие върху сумата призната като репутация (или осчетоводена съгласно параграф 56). Това е така, тъй като репутацията се оценява като остатъчна стойност на бизнес комбинацията след признаване на разграничимите активи, пасиви и условни задължения.
54. **След първоначално признаване придобиващият оценява репутацията, придобита в бизнес комбинация по стойност намалена с всякакви натрупани загуби от обезценка.**
55. Репутация придобита в бизнес комбинация не се амортизира. Вместо това придобиващият я проверява за обезценка ежегодно, или по-често ако събития или промени в обстоятелствата показват, че тя би могла да бъде обезценена, съгласно IAS 36 *Обезценка на активи*.

Превишение на дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността

56. Ако делът на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения, признати съгласно параграф 36 надвиши стойността на бизнес комбинацията придобиващият:
- а) **преоценява разграничаването и оценката на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания и оценката на стойността на комбинацията;**

и

## ▼ M3

б) признава незабавно в приходите или разходите всяко превишение след тази преоценка.

57. Печалба призната съгласно параграф 56 включва един или повече от следните компоненти:

а) грешки в оценяване на справедливата стойност или на стойността на комбинацията, или на разграничимите активи, пасиви или условни задължения на придобивания. Възможни бъдещи разходи произтичащи по отношение на придобивания, които не са били отразени коректно в справедливата стойност на разграничимите активи, пасиви или условни задължения на придобивания са потенциалната причина за такива грешки.

б) изискване в счетоводен стандарт за оценка на разграничими нетни активи придобити за сума, която не е справедлива стойност, но се разглежда като справедлива стойност за целите на разпределянето на стойността на бизнес комбинацията. Например, насоките в допълнение Б за определяне на справедливите стойности на разграничимите активи и пасиви на придобивания изискват сумата определена за данъчни активи и задължения да не бъде дисконтирана.

в) покупка на цена по-ниска от пазарната.

#### Бизнес комбинации реализирани поетапно

58. Една бизнес комбинация може да включва повече от една разменна операция, например, когато се осъществява поетапно чрез последователни покупки на акции. В такъв случай всяка разменна операция се третира отделно от придобивания като се използва стойността на транзакцията и информация за справедливата стойност на датата на всяка разменна операция, за да се определи сумата на всяка репутация свързана с тази операция. Тава води до поетапно сравнение на стойността на отделните инвестиции с дела на придобивания в справедливите стойности на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания на всеки етап.

59. Когато една бизнес комбинация включва повече от една разменна операция, справедливите стойности на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания могат да бъдат различни на датата на всяка разменна операция. Защото:

а) разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания се преизчисляват в техните справедливи стойности на датата на всяка разменна операция, за да се определи сумата на репутацията свързана с всяка операция;

и

б) разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания трябва да бъдат признати от придобивания по техните справедливи стойности на датата на придобиване,

всяка корекция на тези справедливи стойности, свързана с притежаваните по-рано дялове на придобивания представлява преоценка и се отчита счетоводно като такава. Тъй като тази преоценка произтича от първоначалното признаване от придобивания на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, няма значение, че придобиваният е избрал да приложи счетоводна политика за преоценяване на тези позиции след първоначално признаване в съответствие, например, с IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*.

60. Преди да бъде квалифицирана като бизнес комбинация една транзакция може да бъде квалифицирана като инвестиция в асоциирано образувание и да се отчита счетоводно като се прилага метода на собствения капитал по IAS 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия*. Ако това е така, справедливите стойности на разграничимите нетни активи на инвестирания на датата на всяка предишна разменна операция се определят предварително като към инвестицията се прилага метода на собствения капитал.

#### Условно първоначално отчитане

61. Първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинация включва идентифициране и определяне на справедливите

## ▼ M3

стойности за разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания и стойността на комбинацията.

62. Ако първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинация може да бъде извършено само условно в края на периода в който комбинацията е осъществена тъй като или справедливите стойности за разграничимите активи, пасиви или условни задължения на придобивания, или стойността на комбинацията могат да бъдат определени само условно, придобиващият отчита счетоводно комбинацията като използва тези условни стойности. Придобиващият признава всякакви корекции на тези условни стойности след приключване на първоначалното отчитане:
- а) в срок от дванадесет месеца след датата на придобиване;
  - и
  - б) от датата на придобиване. Следователно:
    - i) преносната стойност на разграничимите активи, пасиви или условни задължения, която се признава или коригира след приключване на първоначалното отчитане се изчислява като че ли тяхната справедлива стойност към датата на придобиване е била призната от тази дата.
    - ii) репутация или всяка печалба призната в съответствие с параграф 56 се коригира от датата на придобиване със сума равна на корекцията на справедливата стойност на датата на придобиване на разграничимите активи, пасиви или условни пасиви, признати или коригирани.
    - iii) сравнителна информация, представена за периодите преди да е приключило първоначалното счетоводно отчитане на комбинацията, се представя като че ли първоначалното отчитане е било извършено от датата на придобиване. Тук се включва всяка допълнителна амортизация или други приходи или разходи признати след приключване на първоначалното отчитане.

Корекции след приключване на първоначалното отчитане

63. С изключение на изложеното в членове 33, 34 и 65, корекции към първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинация след приключване на първоначалното отчитане се признават само за коригиране на грешка съгласно IAS 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки*. Корекциите в първоначалното счетоводно отчитане на една бизнес комбинация след приключването на това отчитане не се признават за ефекта от промяната в приблизителните оценки. Съгласно IAS 8 ефектът от промяната на приблизителните стойности се признава в текущи и бъдещи периоди.
64. IAS 8 изисква едно образуване да отчита счетоводно корекция на грешка ретроспективно и да представя финансовите отчети като че ли грешката никога не е възниквала като преизчислява сравнителната информация за предишните периоди в които е възникнала грешката. Следователно преносната стойност на разграничим актив, пасив или условно задължение на придобивания, който се признава или коригира в резултат на коригиране на грешка, се изчислява като че ли неговата справедлива стойност или коригирана справедлива стойност на датата на придобиване е била призната от тази дата. Репутация или всяка печалба, призната в предишен период съгласно параграф 56, се коригира ретроспективно със сума равна на справедливата стойност на датата на придобиване (или корекцията на справедливата стойност на датата на придобиване) на признат (или коригиран) разграничим актив, пасив или условно задължение.

Признаване на отсрочени данъчни активи след приключване на първоначалното отчитане

65. Ако потенциалната изгода от пренесена напред загуба от данък върху дохода или други отсрочени данъчни активи на придобивания не отговаря на критериите по параграф 37 за отделно признаване, когато дадена бизнес комбинация е първоначално отчетена счетоводно, но е реализирана впоследствие, придобиващият

## ▼ M3

признава тази изгода като доход съгласно IAS 12 *Данъци върху дохода*. Освен това придобиващият:

- а) намалява преносната стойност на репутацията до сумата, която би била призната, ако отсроченият данъчен актив е бил признат като разграничим актив от датата на придобиване;

и

- б) признава намаляването на преносната стойност на репутацията за разход.

Въпреки това, тази процедура не води до създаване на излишък съгласно параграф 56 нито увеличава сумата на която и да е печалба призната по-рано съгласно параграф 56.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

66. **Придобиващият оповестява информация, която дава възможност на потребителите на неговите финансови отчети да оценят естеството и крайния резултат от бизнес комбинациите осъществени:**

- а) **през периода;**
- б) **след датата на счетоводния баланс, но преди датата, на която финансовите отчети се одобряват за публикуване.**

67. За прилагане на принципа от параграф 66 а) придобиващият оповестява следната информация за всяка бизнес комбинация, осъществена през периода:

- а) названията и описания на комбиниращите се предприятия или бизнес;
- б) дата на придобиване;
- в) процент от придобитите акции с право на глас;
- г) стойността на комбинацията и описание на компонентите на тази стойност, включително всякакви разходи свързани пряко с комбинацията. Когато капиталовите инструменти са емитирани или могат да бъдат емитирани като част от стойността, се оповестява и:
  - і) брой на акциите, емитирани или такива, които могат да бъдат емитирани;

и

- іі) справедливата стойност на тези инструменти и базата за определяне на тази справедлива стойност. Ако няма публикувана цена за инструментите на датата на размяната, оповестяват се съществените предположения използвани за определяне на справедлива стойност заедно с: причините поради които не е използвана публикуваната цена; метода и съществените предположения използвани за определяне на стойността на капиталовите инструменти; както и сумата от разликата между стойността прилагана към, и публикуваната цена за, капиталовите инструменти.
- д) подробности за дейностите, които образуването е решило да ликвидира в резултат от комбинацията;
- е) сумите признати на датата на придобиване за всяка категория активи, пасиви и условни задължения на придобивания и, освен ако оповестяването е практически неизпълнимо, преносните стойности на всяка от тези категории, определени съгласно IFRS, непосредствено преди комбинацията. Ако подобно оповестяване е практически неизпълнимо, този факт се оповестява заедно с обяснение защо случаят е такъв;
- ж) сумата на всяко превишение, признато в печалба или загуба съгласно параграф 56, и позицията в отчета за приходи и разходи, в която е признато превишението;
- з) описание на факторите, които участват в стойност, която има за резултат признаване на репутация — описание на всеки нематериален актив, който не е бил признат отделно от репутация и

## ▼ M3

обяснение защо справедливата стойност на нематериалния актив не е могла да бъде надеждно оценена — или описание на характера на всяко превишение признато в печалба или загуба съгласно параграф 56.

- и) сумата на печалбата или загубата на придобивания от датата на придобиване, включена в печалбата или загубата на придобивания за периода, освен ако оповестяването е практически неизпълнимо. Ако подобно оповестяване е практически неизпълнимо, този факт се оповестява заедно с обяснение защо случаят е такъв.
68. Информацията, която трябва да бъде оповестена по параграф 67 се оповестява общо за бизнес комбинации осъществени по време на отчетния период, които поотделно са несъществени.
69. Ако първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинация, която е била осъществена през периода е било извършено само условно съгласно параграф 62, този факт също трябва да бъде оповестен заедно с обяснение на причините за това.
70. За прилагане на принципа от параграф 66, буква а) придобиващият оповестява следната информация, освен ако подобно оповестяване е практически неизпълнимо:
- а) приходите на комбинираното образуване за периода, като че ли датата на придобиване за всички бизнес комбинации, осъществени през периода, е била началото на този период;
  - б) печалбата или загубата на комбинираното образуване за периода, като че ли датата на придобиване за всички бизнес комбинации, осъществени през периода, е била началото на този период;
- Ако оповестяването на тази информация е практически неизпълнимо, този факт се оповестява заедно с обяснение на причините за това.
71. За прилагане на принципа от параграф 66, буква а) придобиващият оповестява информация необходима съгласно параграф 67 за всяка бизнес комбинация осъществена след датата на балансовия отчет но преди датата, на която финансовите отчети се одобряват за публикуване, освен ако подобно оповестяване е практически неизпълнимо. Ако оповестяването на каквато и да е информация е практически неизпълнимо, този факт се оповестява заедно с обяснение на причините за това.
72. **Придобиващият оповестява информация, която дава възможност на потребителите на неговите финансови отчети да оценят финансовите резултати от печалби, загуби, коригиране на грешки и други корекции признати през текущия период, свързани с бизнес комбинации, които са били осъществени през текущия или минали периоди.**
73. За да се спазва принципа от параграф 72, придобиващият оповестява следната информация:
- а) сумата и обяснение за всяка печалба или загуба, призната в текущия период, която:
    - i) се отнася за придобити разграничими активи или поети условни задължения в бизнес комбинация, която е била осъществена в текущия или предишен период;
    - и
    - ii) е с такъв размер, естество или обхват, че оповестяването е свързано с разбиране на финансовото представяне на комбинираното образуване.
  - б) ако първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинация, която е била осъществена в непосредствено предшестващия период, е било извършено само условно в края на този период, сумите и обясненията на корекциите на условните стойности, признати през текущия период;
  - в) информацията за корекции на грешки, която трябва да бъде оповестена съгласно IAS 8 за всеки от разграничимите активи, пасиви или условни задължения на придобивания, или за

## ▼ M3

промени в стойностите на тези позиции, които придобиващият признава през текущия период съгласно параграфи 63 и 64.

74. **Образуването оповестява информация, която дава възможност на потребителите на неговите финансови отчети да оценят промените в преносната стойност на репутацията през периода.**
75. За да се спазва принципът от параграф 74, образуването оповестява изравняване на сумата на преносната стойност на положителната репутация в началото и в края на периода, което да показва поотделно:
- а) брутната сума и натрупаните загуби от обезценка в началото на периода;
  - б) допълнителна репутация призната през периода с изключение на репутация, включена в група за отписване, която, след придобиване, отговаря на критериите за класифициране като държана за продажба съгласно IFRS 5;
  - в) корекции, произтичащи от последващо признаване на отсрочени данъчни активи през периода съгласно параграф 65;
  - г) репутация включена в група за отписване, класифицирана като държана за продажба съгласно IFRS 5 и репутация, отписана през периода без преди това да е била включена в група за отписване, класифицирана като държана за продажба;
  - д) загуби от обезценка, признати през периода съгласно IAS 36;
  - е) нетни курсови разлики, възникващи през периода съгласно IAS 21 *Ефекти от промените във валутните курсове*;
  - ж) всякакви други промени в преносната стойност през периода;
- и
- з) брутната сума и акумулираните загуби от обезценка в края на периода.
76. Образуването оповестява информация за възстановимата стойност и обезценка на репутация съгласно IAS 36 в допълнение на информацията, която трябва да бъде оповестена по смисъла на параграф 75, буква д).
77. Ако в някой от случаите информацията, която трябва да бъде оповестена по смисъла на този IFRS, не отговаря на целите, поставени в параграфи 66, 72 и 74, образуването оповестява допълнителна информация, която е необходима за изпълнение на тези цели.

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

78. С изключение на предвиденото в параграф 85 настоящият IFRS се прилага за счетоводно отчитане на бизнес комбинации, за които датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г. Настоящият IFRS се прилага и за счетоводно отчитане на:
- а) репутация, произтичаща от бизнес комбинация, за която датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.;
- или
- б) всяко превишаване на дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на дадена бизнес комбинация, за която датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г..

*Предварително призната репутация*

79. Образуването прилага настоящия IFRS перспективно, от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., към репутация придобита в бизнес комбинация, за която датата на споразумението е била преди 31 март 2004 г. и към репутация, произтичаща от дял в съвместно контролирано образувание, придобит преди 31 март 2004 г. и отчетен счетоводно чрез

▼ M3

прилагане на пропорционална консолидация. Следователно образуването:

- а) от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., преустановява амортизирането на такава репутация;
  - б) в началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., елиминира преносната стойност на свързаната натрупана амортизация със съответно намаление на репутацията;
- и
- в) от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., проверка на репутацията за обезценка съгласно IAS 36 (преработен през 2004 г.).
80. Ако едно образувание предварително е признало репутация като удържа от собствения капитал, то не признава тази репутация в приходите и разходите, когато ликвидира целия или част от бизнеса, с който е свързана тази репутация или, когато единица, генерираща самостоятелни парични потоци, с които е свързана репутацията, се обезцени.

*Предварително призната отрицателна репутация*

81. Преносната стойност на отрицателна репутация в началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., който произтича от
- а) бизнес комбинация, за която датата на споразумението е била преди 31 март 2004 г.
- или
- б) дял в съвместно контролирано образувание, придобит преди 31 март 2004 г. и отчетен счетоводно чрез прилагане на метода на пропорционална консолидация се отписва в началото на този период със съответна корекция на началното салдо на неразпределената печалба.

*Предварително признати нематериални активи*

82. Преносната стойност на обект класифициран като нематериален актив, който
- а) е бил придобит в бизнес комбинация за която датата на споразумението е била преди 31 март 2004 г.
- или
- б) произтича от дял в съвместно контролирано образувание, придобит преди 31 март 2004 г. и отчетен счетоводно чрез прилагане на метода на пропорционална консолидация
- се прекласифицира като репутация в началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г. ако този нематериален актив на тази дата не отговаря на критерия за разграничимост съгласно IAS 38 (преработен през 2004 г.).

*Инвестиции отчетени като собствен капитал*

83. За инвестиции отчетени счетоводно чрез прилагане на метода на собствения капитал и придобити на или след 31 март 2004 г., образуването прилага настоящият IFRS при счетоводното отчитане на:
- а) всяка придобита репутация включена в преносната стойност на тази инвестиция. Следователно амортизацията на тази условна репутация не се включва в определянето на дела на образуването от печалбите и загубите на инвестирания.
  - б) всяко превишение, включено в преносната стойност на инвестицията, на дела на образуването в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на инвестирания над стойността на инвестицията. Следователно образуването включва това превишение като приход при определянето на дела на образуването от



## ▼ M3

печалбите и загубите на инвестираня в периода в който е придобита инвестицията.

84. За инвестиции, отчитани счетоводно чрез прилагане на метода на собствения капитал и придобити преди 31 март 2004 г.:
- а) образуването прилага настоящия IFRS на перспективна база, от началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г., към всяка придобита репутация включена в преносната стойност на тази инвестиция. Следователно образуването, от тази дата, преустановява включването на амортизацията на тази репутация в определянето дела на образуването от печалбите и загубите на инвестираня.
  - б) образуването отписва всяка отрицателна репутация включена в преносната стойност на тази инвестиция в началото на първия годишен период, започващ на или след 31 март 2004 г. със съответна корекция на началното салдо на неразпределената печалба.

*Ограничено прилагане с обратна сила*

85. Едно образование може да прилага изискванията на настоящия IFRS към репутация, съществуваща на, или придобита след, и към бизнес комбинации, осъществяващи се от, всяка дата преди датите на влизане в сила посочени в параграфи 78—84 при условие, че:
- а) оценките и друга информация, необходими за прилагането на IFRS към минали бизнес комбинации, са били получени по времето, когато тези бизнес комбинации са били първоначално отчетени счетоводно;
- и
- б) образуването прилага също IAS 36 (преработен през 2004 г.) и IAS 38 (преработен през 2004 г.) перспективно от същата дата, а оценките и друга информация необходими за прилагане на тези стандарти от тази дата са били предварително получени от образуването, така че не е необходимо да се определят приблизителни стойности, които би било необходимо да се направят на предходна дата.

**ОТМЯНА НА ДРУГИ АКТОВЕ**

86. Настоящият IFRS отменя IAS 22 *Бизнес комбинации* (издадени през 1998 г.).
87. Настоящият IFRS отменя следните Разяснения:
- а) SIC-9 *Бизнес комбинации — Класификация като придобиване или като обединяване на интереси*;
  - б) SIC-22 *Бизнес комбинации — последващи корекции на първоначално отчетените справедливи стойности и репутация*;
- и
- в) SIC-28 *Бизнес комбинации — „Дата на прехвърляне“ и справедлива стойност на капиталови инструменти*.

## ▼ M3

## ДОПЪЛНЕНИЕ А

## Определения

*Настоящото допълнение е неразделна част от IFRS.*

<b>дата на придобиване</b>	Датата на която придобиващият ефективно получава <b>контрол</b> върху придобивания
<b>дата на постигане на споразумение</b>	Датата на която се постига реално споразумение между комбиниращите се предприятия и, за борсово търгуеми предприятия, на публичното му обявяване. При враждебно поглъщане, най-ранната дата на която е постигнато реално споразумение между комбиниращите се предприятия е датата, на която достатъчно на брой членове от собствениците на придобивания са приели предложението на придобиващия за придобиване на контрол върху придобивания.
<b>бизнес</b>	<p>Интегрирана група от дейности и активи, извършвани и управлявани с цел да се осигури:</p> <p>а) възвръщаемост на инвеститорите;</p> <p>или</p> <p>б) по-ниски разходи или други икономически ползи пряко и пропорционално за държателите на полици или участниците.</p> <p>Бизнесът обикновено се състои от входни суровини, процеси използвани за тези входни суровини и получената в резултат продукция, която се използва или ще се използва за генериране на приходи. Ако в прехвърлената група дейности и активи присъства <b>репутация</b>, прехвърлената група се приема за бизнес.</p>
<b>бизнес комбинация</b>	Обединяването на отделни предприятия или дейности в едно отчитащо се предприятие.
<b>бизнес комбинация, включваща предприятия или дейности под общ контрол</b>	<b>Бизнес комбинация</b> в която всички комбиниращи се предприятия или дейности се <b>контролират</b> от същата страна или страни преди и след комбинирането и този <b>контрол</b> не е временен.
<b>условно задължение</b>	<p>Условното задължение има значението дадено му в IAS 37 <i>Провизии, условни задължения и условни активи</i>, т.е.:</p> <p>а) възможно задължение, произтичащо от минали събития и чието съществуване се потвърждава само от настъпването или ненастъпването на едно или повече неопределени бъдещи събития, които не са изцяло под контрола на образуването;</p> <p>или</p> <p>б) настоящо задължение, което възниква в резултат от минали събития, но не се признава защото:</p> <p>i) не е <b>вероятно</b> изтичане на средства, формиращи ползи, да бъде необходимо за уреждане на задължение;</p> <p>или</p> <p>ii) сумата на задължението не може да бъде измерена с достатъчна надеждност</p>
<b>контрол</b>	Властта да се управлява финансовата и оперативната политика на едно образувание или

▼ M3

	<b>бизнес</b> с оглед извличането на ползи от дейността му.
<b>дата на размяна</b>	Когато една <b>бизнес комбинация</b> е реализирана с една разменна операция, датата на размяната е <b>датата на придобиване</b> . Когато една <b>бизнес комбинация</b> включва повече от една разменна операция, например, когато е реализирана поетапно посредством последователни покупки на акции, датата на размяната е датата на признаване на всяка отделна инвестиция във финансовите отчети на придобиващия.
<b>справедлива стойност</b>	Сумата срещу която даден актив може да бъде разменен, или един пасив-уреден, между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им.
<b>репутация</b>	Бъдещи икономически ползи от активи, които не могат да бъдат разграничени и признати поотделно.
<b>нематериален актив</b>	Нематериалният актив има значението дадено в IAS 38 <i>Нематериални активи</i> , т.е. разграничим непаричен актив без материална стойност.
<b>съвместно предприятие</b>	Съвместното предприятие има значението дадено му в IAS 31 <i>Дялове в съвместни предприятия</i> , т.е. договорно споразумение с което две или повече страни предприемат икономическа дейност, която подлежи на съвместен контрол.
<b>малцинствено участие</b>	Онази част от печалбите или загубите и нетните активи на <b>дъщерно образувание</b> , която може да се припише на участия, които не са притежание — пряко или непряко, чрез <b>дъщерно образувание</b> — на образуванието майка.
<b>съвместно предприятие</b>	Образувание различно от образувание-собственост на инвеститор, като взаимозастрахователна дружество или съвместно кооперативно образувание, което осигурява по-ниски разходи или други икономически ползи пряко и пропорционално на държателите на полици или участниците.
<b>образувание - майка</b>	образувание, което има едно или повече <b>дъщерни образувания</b> .
<b>вероятен</b>	По вероятно да отколкото не.
<b>отчитащо се образувание</b>	Образувание, за което има потребители, които разчитат на финансовите отчети с общо предназначение на образуванието за информация полезна за тях при вземането на решения относно разпределението на средствата. Отчитащо се образувание може да бъде едно предприятие или група, включваща <b>образувание-майка</b> и всички негови <b>дъщерни образувания</b> .
<b>дъщерно образувание</b>	Предприятие, включително неинкорпорирано предприятие като съучастие, което се контролира от друго образувание (наричано <b>образувание-майка</b> ).

▼ M3

## ДОПЪЛНЕНИЕ Б

## Допълнение за прилагане

*Настоящото допълнение е неразделна част от IFRS*

## Обратни придобивания

- Б 1 Съгласно параграф 21 в някои бизнес комбинации, наричани обикновено обратни придобивания, придобиващият е образуванието, чиито дялове в собствения капитал са били придобити, а емитиращото образувание е придобиваният. Такъв е случаят, например, когато частно образувание само си урежда да бъде „придобито“ от по-малко публично образувание като средство за регистриране на фондовата борса. Въпреки че юридически публичното образувание емитиращо акциите може да се счита за образуванието-майка, а частното образувание-за дъщерно, законното дъщерно дружество е придобиващият, ако има властта да управлява финансовата и оперативна политика на законното образувание-майка така, че да получава ползи от неговите дейности.
- Б 2 Образованието прилага насоките съгласно параграфи Б 3-Б 15, когато отчита счетоводно обратното придобиване.
- Б 3 Отчитането на обратното придобиване определя разпределението на стойността на бизнес комбинацията на датата на придобиване и не се прилага към операции след комбинацията.

*Стойност на бизнес комбинацията*

- Б 4 Когато капиталови инструменти се емитират като част от стойността на бизнес комбинацията, параграф 24 изисква стойността на комбинацията да включва справедливата стойност на тези капиталови инструменти на датата на размяната. Параграф 27 предвижда, че при отсъствие на надеждна публикувана цена справедливата стойност на капиталовите инструменти може да бъде оценена приблизително чрез позоваване на справедливата стойност на придобивания или на справедливата стойност на придобивания, която от двете е по-ясно определена.
- Б 5 При обратно изкупуване стойността на бизнес комбинацията се смята, че се поема от законното дъщерно дружество (т.е. придобиващият за счетоводни цели) под формата на капиталови инструменти, емитирани за собствениците на законното образувание-майка (т.е. придобивания за счетоводни цели). Ако публикуваната цена на капиталовите инструменти на законното дъщерно дружество се използва, за да се определи стойността на комбинацията, трябва да се направи изчисление, за да се определи броя на капиталовите инструменти, които законното дъщерно дружество би трябвало да емитира, за да осигури същия процентен дял от собствеността на комбинираното образувание за собствениците на законното образувание-майка какъвто те имат в комбинираното образувание в резултат на обратното придобиване. Справедливата стойност на капиталовите инструменти изчислена по този начин се използва за стойност на комбинацията.
- Б 6 Ако справедливата стойност на капиталовите инструменти на законното дъщерно дружество не е ясно проявена по друг начин, общата справедлива стойност на всички емитирани капиталови инструменти на законното образувание-майка преди бизнес комбинацията се използва като база за определяне стойността на комбинацията.

*Изготвяне и представяне на консолидирани финансови отчети*

- Б 7 Консолидираните финансови отчети изготвени след обратно придобиване се издават от името на законното образувание-майка, но се описват в бележките като продължение на финансовите отчети на законното дъщерно дружество (т.е. придобиващият за счетоводни цели). Тъй като такива консолидирани финансови отчети представляват продължение на финансовите отчети на законното дъщерно образувание:

## ▼ M3

- а) активите и пасивите на законното дъщерно образувание се признават и оценяват в тези консолидирани финансови отчети по техните преносни стойности преди комбинацията;
  - б) неразпределената печалба и други салда по сметки „собствен капитал“ признати в тези консолидирани финансови отчети представляват неразпределената печалба и други салда по сметки „собствен капитал“ на законното дъщерно дружество непосредствено преди бизнес комбинацията;
  - в) сумата призната като емитирани капиталови инструменти в тези консолидирани балансови отчети се определя като към емитирания собствен капитал на законното дъщерно образувание непосредствено преди бизнес комбинацията се добавя стойността на комбинацията, определена съгласно параграфи Б 4-Б 6. Въпреки това, структурата на собствения капитал в тези консолидирани финансови отчети (т.е. броя и вида на емитираните капиталови инструменти) отразява структурата на законното образувание-майка, включително капиталовите инструменти емитирани от законното образувание-майка за осъществяване на комбинацията;
  - г) представената в тези консолидирани финансови отчети сравнителна информация е на законното дъщерно дружество.
- Б 8 Отчитане на обратното придобиване се прилага само в консолидираните финансови отчети. Следователно в индивидуалните финансови отчети на законното образувание-майка, ако има такива, инвестицията в законното дъщерно образувание се отчита счетоводно съгласно изискванията на IAS 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* за счетоводно отчитане на инвестиции в индивидуални финансови отчети на инвеститора.
- Б 9 Консолидирани финансови отчети изготвени след обратно придобиване отразяват справедливите стойности на активите, пасивите и условните задължения на законното образувание-майка (т.е. придобивания за счетоводни цели). Следователно стойността на бизнес комбинацията се разпределя като се оценяват разграничимите активи, пасиви и условни задължения на законното образувание-майка, които отговарят на критериите за признаване по параграф 37, по техните справедливи стойности на датата на придобиване. Всяко превишение на стойността на комбинацията над дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на тези позиции се отчита счетоводно съгласно параграфи 51—55. Всяко превишение на дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на тези позиции над стойността на комбинацията се отчита счетоводно съгласно параграф 56.

*Малцинствено участие*

- Б 10 При някои обратни придобивания някои от собствениците на законното дъщерно дружество не разменят своите капиталови инструменти за капиталови инструменти на законното образувание-майка. Независимо, че образуванието в което тези собственици притежават капиталови инструменти (законното дъщерно дружество) е придобило друго образувание (законното образувание-майка), тези собственици се третираат като малцинствено участие в консолидираните финансови отчети изготвени след обратното придобиване. Това е така защото собствениците на законното дъщерно дружество, които не разменят своите капиталови инструменти за капиталови инструменти на законното образувание-майка имат участие само в резултатите и нетните активи на законното дъщерно дружество, но не и в резултатите и нетните активи на комбинираното образувание. Обратно, всички собственици на законното образувание-майка, независимо че законното образувание-майка се приема за придобиван, имат участие в резултатите и нетните активи на комбинираното образувание.
- Б 11 Тъй като активите и пасивите на законното дъщерно дружество се признават и оценяват в консолидираните финансови отчети по техните преносни стойности преди комбинацията, малцинственото участие отразява малцинственото пропорционално участие на акционерите в преносните стойности на нетните активи на законното дъщерно дружество преди комбинацията.

▼ **M3***Доходи на акция*

- Б 12 Както е отбелязано в параграф Б7в) структурата на собствения капитал в консолидираните финансови отчети, изготвени след обратно придобиване, отразява структурата на собствения капитал на законното образувание-майка, включително капиталовите инструменти емитирани от законното образувание-майка за осъществяване на бизнес комбинацията.
- Б 13 За да се изчисли среднопретегления брой на издадените обикновени акции (знаменател) за периода в който се осъществява обратното придобиване:
- а) за брой на обикновените акции издадени от началото на този период до датата на придобиване се счита броя на обикновените акции емитирани от законното образувание-майка за собствениците на законното дъщерно дружество;
- и
- б) броят на обикновените акции издадени от датата на придобиване до края на този период е действителният брой обикновени акции на законното образувание-майка, издадени през този период.
- Б 14 Основният доход на акция оповестяван за всеки сравнителен период преди датата на придобиване, който е представен в консолидираните финансови отчети след обратното придобиване, се изчислява като се раздели печалбата или загубата на законното дъщерно образувание, които могат пряко да бъдат отнесени към притежателите на обикновени акции във всеки един от тези периоди, на броя на обикновените акции емитирани от законното образувание-майка за собствениците на законното дъщерно образувание при обратното придобиване.
- Б 15 Изчисленията описани в параграфи Б 13 и Б 14 предполагат, че не е имало промени в броя на емитираните обикновени акции на законното дъщерно дружество през сравнителните периоди и през периода от началото на периода, през който е било осъществено обратното изкупуване, до датата на придобиване. Пресмятането на доходите на акция се коригира съответно, за да се отчете ефекта от промяна в броя на емитираните акции на законното дъщерно образувание през тези периоди.

**Разпределение на стойността на бизнес комбинация**

- Б 16 Настоящият IFRS изисква от придобиващия да признае разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, които отговарят на критериите за признаване, по техните справедливи стойности на датата на придобиване. За целите на разпределение на стойността на бизнес комбинацията придобиващият разглежда следните мерки като справедливи стойности:
- а) за финансови инструменти търгувани на активния пазар придобиващият използва текущите пазарни стойности;
- б) за финансови инструменти, които не са търгувани на активния пазар, придобиващият използва приблизително изчислени стойности, които вземат предвид елементи като съотношения „цена-печалба“, доходност на дивиденди и очаквани темпове на растеж на съпоставими инструменти на предприятия с подобни характеристики;
- в) за вземания, привилегирани договори и други разграничими активи придобиващият използва сегашните стойности на сумите, които трябва да бъдат получени, определени при подходящи текущи лихвени проценти, намалени, ако е необходимо, с провизиите за несъбираемост и разходите за събиране. Не се изисква дисконтиране за краткосрочни вземания, привилегирани договори и други разграничими активи, когато разликата между номинала и дисконтираните суми е несъществена;
- г) за материални запаси от:
- и) готова продукция и стоки придобиващият използва продажните цени минус сумата на (1) разходите за реализация и (2) печалба в разумен размер за дейността по

## ▼ M3

продажбите на придобивания, основаваща се на печалбата от сходна готова продукция и стоки;

- ii) незавършено производство придобиваният използва продажни цени на готовата продукция минус сумата от (1) разходите за довършване, (2) разходите за реализация и (3) печалба в разумен размер за дейността по завършването и продажбата, основаваща се на печалбата от сходни готови стоки;
  - iii) суровини и материали придобиваният използва текущите разходи за възстановяване.
- д) за земя и сгради придобиваният използва пазарни стойности;
- е) за заводи и оборудване придобиваният използва пазарни стойности, обикновено определяни чрез оценка. Ако липсва достоверна информация за пазарната стойност поради специализирания характер на машините и съоръженията или защото те рядко се продават, освен като част от действащо образувание, придобиваният може да извърши приблизителна оценка на справедливата стойност като използва приходния подход или оценка по амортизираната стойност за възстановяване;
- ж) за нематериални активи придобиваният определя справедлива стойност:
- i) чрез позоваване на активния пазар в съответствие с изискванията на IAS 38 *Нематериални активи*;
- или
- ii) ако не съществува активен пазар, на база на сумите, които придобиваният би платил за активите при преки сделки между информирани желаещи страни, опиращи се на най-добрата налична информация (виж IAS 38 за допълнителни инструкции за определяне на справедливите стойности на нематериални активи, придобити чрез бизнес комбинации).
- з) за нетни активи или задължения на работници и служители, свързани със схеми за дефинирани доходи придобиваният използва сегашната стойност на задълженията за изплащане на дефинирани доходи минус справедливата стойност на всякакви включени в схемата активи. При това, обаче, даден актив се признава само доколкото той може да бъде на разположение на придобивания под формата на рефинансиране от схемата или редукция на бъдещи вноски;
- и) за данъчни активи и пасиви придобиваният използва сумата на данъчното облекчение, произтичащо от данъчни загуби или дължимите данъци по отношение на печалбата или загубата съгласно IAS 12 *Данъци върху дохода*, оценена от гледна точка на комбинираното образувание. Данъчният актив или пасив се определя след като се отчете данъчният ефект от преизчисляването в справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения и не се дисконтира;
- й) за задължения по сметки и дългови ценни книжа, дългосрочен дълг, пасиви, начисления и други дължими плащания придобиваният използва сегашните стойности на сумите, които трябва да бъдат платени при уреждането на задълженията, определени с отчитане на съответните текущи лихвени проценти. При това, обаче, не се изисква дисконтиране на краткосрочните задължения, когато разликата между номиналната сума и дисконтирания и размер не е от съществено значение;
- к) за обременяващи договори и други разграничими задължения на придобивания придобиваният използва сегашните стойности на сумите, които трябва да бъдат платени при уреждане на задълженията, определени с отчитане на съответни текущи лихвени проценти;
- л) за условни задължения на придобивания придобиваният използва сумите, които трета страна би платила за поемането на тези условни задължения. Такава сума отразява всички очаквания за възможни парични потоци, а не единственият най-вероятен или очакваният максимален или минимален паричен поток.

▼ M3

- Б 17 Някои от горепосочените насоки не изискват справедливите стойности да бъдат изчислявани чрез използване на методите на сегашната стойност. Ако насоките за определена позиция не се позовават на използването на метода на сегашната стойност, такива методи могат да бъдат използвани при изчисляването на справедливата стойност на тази позиция.



## ▼ M3

## ДОПЪЛНЕНИЕ В

## Изменения на други IFRS

Измененията в настоящото допълнение се прилагат за счетоводното отчитане на бизнес комбинации, за които датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г., както и за счетоводното отчитане на всяка репутация и нематериални активи, придобити чрез тези бизнес комбинации. Във всяко друго отношение настоящите изменения се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 31 март 2004 г.

Въпреки това, ако едно образувание реши, съгласно параграф 85, да прилага IFRS 3 от която и да е дата преди датите на влизане в сила, посочени в параграфи 78-84, то прилага съответно и настоящите изменения от същата тази дата.

- В 1 В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими от 31 март 2004 г., позоваванията на последния вариант на IAS 22 *Бизнес комбинации* са изменени на IFRS 3 *Бизнес комбинации*.
- В 2 В IFRS 1 *Прилагане на междубнародните стандарти за ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ* за първи път параграф Б 1 е изменен, както следва:
- Б 1 Прилаганият за първи път може да предпочете да не прилага IFRS 3 *Бизнес комбинации* ретроспективно към минали бизнес комбинации (бизнес комбинации, които са осъществени преди датата на преход към IFRS). Ако прилаганият за първи път преизчисли дадена бизнес комбинация така, че да изпълнява разпоредбите на IFRS 3, той преизчислява всички по-късни бизнес комбинации като прилага също и IAS 36 *Обезценка на активи* (преработен през 2004 г.) и IAS 38 *Нематериални активи* (преработен през 2004 г.) от същата дата. Например, ако прилаганият за първи път предпочете да преизчисли дадена бизнес комбинация, осъществена на 30 юни 2002 г., той преизчислява всички бизнес комбинации, които са били осъществени между 30 юни 2002 г. и датата на прехода към IFRS, като прилага и IAS 36 (преработен през 2004 г.) и IAS 38 (преработен през 2004 г.) от 30 юни 2002 г.
- В 3 (Изменение, неприложимо за стандартите)
- В 4 IAS 12 *Данъци върху дохода* се изменя, както следва:

**Въведение**

В параграф 1, първа алинея, буква в) се изменя, както следва:

- в) стойността на бизнес комбинацията е разпределена към придобити разграничими активи и поети пасиви по техните справедливи стойности, но не е направена съответната корекция за данъчни цели.

Параграфи 6 и 9 се изменят, както следва:

6. Първият IAS 12 не се позовава изрично на корекциите на справедливата стойност, извършвани при бизнес комбинация. Такива корекции пораждат временни разлики и IAS 12 (преработен) изисква образуването да признае произтичащите задължения по отсрочени данъци или (в зависимост от вероятния критерий за признаване) активите по отсрочени данъци със съответния ефект при определяне размера на репутацията или всяко превишение на дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на комбинацията. Въпреки това, IAS 12 (преработен) забранява признаването на задължения по отсрочени данъци, произтичащи от първоначалното признаване на репутация.
9. Първият IAS 12 не формулира изрично дали активите и пасивите по отсрочени данъци могат да бъдат дисконтирани. IAS 12 (преработен) забранява дисконтирането на активи и пасиви по отсрочени данъци. Параграф Б 16 и) от IFRS 3 *Бизнес*

## ▼ M3

*комбинации* забранява дисконтиране на активите и пасивите по отсрочени данъци придобити при бизнес комбинация.

**Стандарт**

В раздела цел третият нов ред се изменя, за да се чете както следва:

Настоящият стандарт изисква да се осчетоводяват данъчните последиствия и други събития по същия начин, по който се осчетоводяват самите транзакции и други събития. По този начин за транзакциите и другите събития, признати в отчета за приходите и разходите, се признават също и съответните данъчни ефекти свързани с тях. За транзакции и други събития, признати директно в собствения капитал, всички свързани данъчни ефекти се признават също директно в собствения капитал. По същия начин признаването на активи и пасиви по отсрочени данъци при бизнес комбинация засяга размера на репутацията, произтичаща от бизнес комбинация, или размера на превишението на дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на комбинацията.

Параграфи 15, 18, 19 и 21 се изменят, както следва:

**15. *Пасив по отсрочени данъци се признава за всички облагаеми временни разлики, освен когато пасивът по отсрочени данъци възниква от:***

a) *първоначалното признаване на репутация;*

*или*

...

**18. Временни разлики възникват още, когато:**

a) стойността на бизнес комбинация е разпределена чрез признаване на придобитите разграничими активи и пасиви по техните справедливи стойности, но не са извършени съответните корекции за данъчни цели (виж параграф 19);

b) активите са преоценени и не са направени съответните корекции за данъчни цели (виж параграф 20);

v) репутация възниква при бизнес комбинация (виж параграфи 21 и 32);

...

**19. Стойността на бизнес комбинация е разпределена чрез признаване на придобитите разграничими активи и пасиви по техните справедливи стойности на датата на придобиване. Временните разлики възникват, когато данъчните основи на придобитите разграничими активи и пасиви не са засегнати от бизнес комбинацията или са засегнати по друг начин. Например, когато преносната стойност на даден актив нараства до справедлива стойност, но данъчната основа на актива остава върху стойността при предишния собственик, възниква облагаема временна разлика, която води до задължение по отсрочени данъци. Този пасив по отсрочени данъци засяга репутацията (виж параграф 66).**

**21. Репутация, възникваща при бизнес комбинация, се оценява като превишение на стойността на комбинацията над участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания. Много данъчни органи не приемат намаленията на преносната стойност на репутацията като признат разход при определяне на облагаемата печалба. Нещо повече, при такива законодателства стойността на репутацията често е невъзстановяема, когато дъщерно дружество ликвидира своята основна дейност. При такива законодателства репутацията има данъчна основа нула. Всяка разлика между преносната стойност на репутацията и нейната данъчна основа нула представлява облагаема временна разлика. Въпреки това настоящият стандарт не разрешава признаването на получения пасив по отсрочени данъци, тъй като репутацията се оценява като остатъчна величина и признаването на пасива по отсрочени данъци би увеличило преносната стойност на репутацията.**

## ▼ M3

Добавят се параграфи 21А и 21Б:

- 21А Последващи редукции на пасива по отсрочени данъци, който е непризнат, тъй като възниква от първоначалното признаване на репутация, се приема също, че възникват от първоначално признаване на репутация и затова не се признават съгласно параграф 15, буква а). Например, ако репутацията придобита при бизнес комбинация има стойност в размер на 100 единици, но данъчна основа нула, параграф 15, буква а) забранява на образуванието признаване на получения пасив по отсрочени данъци. Ако образуванието впоследствие признае загуба от обезценка в размер на 20 единици за тази репутация, сумата на облагаемата временна разлика, отнасяща се до репутацията, се намалява от 100 на 80 единици като в резултат на това се получава намаление на стойността на непризнатия пасив по отсрочени данъци. Това намаление на стойността на непризнатия пасив по отсрочени данъци се приема, че е свързано с първоначалното признаване на репутацията и затова е забранено то да бъде признавано съгласно параграф 15, буква а).
- 21Б Пасивите по отсрочени данъци за облагаеми временни разлики, отнасящи се за репутацията, се признават доколкото те не възникват от първоначалното признаване на репутацията. Например, ако репутацията придобита в бизнес комбинация, има стойност в размер на 100 единици, която е намаляема за данъчни цели при 20 процента годишна ставка от началото на годината на придобиване, данъчната основа на репутацията е в размер на 100 единици след първоначално признаване и 80 единици в края на годината на придобиване. Ако преносната стойност на репутацията в края на годината на придобиване остане непроменена-100 единици, в края на тази година се появява облагаема временна разлика в размер на 20 единици. Тъй като облагаемата временна разлика не е свързана с първоначалното признаване на репутацията, полученият пасив по отсрочени данъци се признава.

Параграфи 22, а), 24 и 26, буква в) се изменят, за да се четат както следва:

22. ...

- а) при бизнес комбинация образуванието признава всички активи или пасиви по отсрочени данъци и това засяга размера на репутацията или размера на превишението над стойността на комбинацията на участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания (виж параграф 19);

...

24. *Един актив по отсрочени данъци се признава за всички намаляеми временни разлики доколкото е вероятно да има облагаема печалба срещу която да може да се използва намаляемата временна разлика, освен ако активът по отсрочени данъци произтича от първоначалното признаване на актив или пасив при транзакция, която:*

- а) *не е бизнес комбинация;*

*и*

- б) *към момента на транзакцията не е засегната нито счетоводната нито облагаемата печалба (данъчна загуба).*

...

26. ...

- в) стойността на една бизнес комбинация е разпределена чрез признаване на разграничимите активи и пасиви, придобити по техните справедливи стойности на датата на придобиване. Когато поет пасив се признава на датата на придобиване, но свързаните с това разходи не са приспаднати при определяне на облагаемата печалба до по-късен период, възниква възстановяема временна разлика, която има за резултат актив по

## ▼ M3

отсрочени данъци. Актив по отсрочени данъци възниква също и когато справедливата стойност на придобит разграничим актив е по-ниска от неговата данъчна основа. И в двата случая полученият актив по отсрочени данъци засяга репутацията (виж параграф 66);

и

...

Параграф 32 и предшестващото заглавие се заличават.

Параграфи 58, буква б) и 66-68, и примерът след параграф 68 се изменят, както следва и се добавя параграф 68B:

58. ...

*б) бизнес комбинация (виж параграфи 66 до 68).*

66. Както е обяснено в параграфи 19 и 26в), временни разлики могат да възникнат при бизнес комбинация. Съгласно IFRS 3 Бизнес комбинации, образуването признава всички последващи активи по отсрочени данъци (доколкото те отговарят на критериите за признаване в параграф 24) или пасиви по отсрочени данъци като разграничими активи и пасиви на датата на придобиване. Следователно тези активи и пасиви по отсрочени данъци засягат репутацията или размера на всяко превишение на участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на комбинацията. В съответствие с параграф 15, буква а) образуването не признава пасивите по отсрочени данъци, произтичащи от първоначалното признаване на репутацията.

67. В резултат от бизнес комбинация придобиващият може да сметне, че е вероятно да възстанови своя актив по отсрочени данъци, който не е бил признат преди бизнес комбинацията. Например, придобиващият може да е в състояние да реализира ползата от своите неизползвани данъчни загуби срещу бъдещата облагаема печалба на придобивания. В такъв случай придобиващият признава актив по отсрочени данъци, но не го включва като част от счетоводното отчитане на бизнес комбинацията и затова не го взема предвид при определяне на репутацията или размера на всяко превишение на участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на комбинацията.

68. Ако потенциалната полза от загубата от данък върху доходите на придобивания пренесена напред или други активи по отсрочени данъци не е отговорила на критериите по IFRS 3 за индивидуално признаване, когато една бизнес комбинация е първоначално отчетена счетоводно, но е реализирана впоследствие, придобиващият признава получения приход по отсрочени данъци в отчета за приходи и разходи. Освен това придобиващият:

а) редуцира преносната стойност на репутацията до размера, който би бил признат ако активът по отсрочени данъци е бил признат като разграничим актив от датата на придобиване;

и

б) признава намалението на преносната стойност на репутацията като разход.

Въпреки това, тази процедура не води до създаване на превишение на участието на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания над стойността на комбинацията, нито увеличава по-рано признатия размер на едно такова превишение.

#### Пример

*Образуване придобива дъщерно образуване, което е имало намалени временни разлики в размер на 300 единици. Данъчната ставка по време*

## ▼ M3

на придобиването е била 30 процента. Полученият актив по отсрочени данъци в размер на 90 единици не е бил признат като разграничим актив при определяне на репутацията в размер на 500 единици, произтичаща от бизнес комбинацията. Две години след комбинацията образуването е оценило, че бъдещата облагаема печалба ще бъде достатъчна, за да възстанови прихода от всички намаляеми временни разлики.

Образуването признава актив по отсрочени данъци в размер на 90 единици и, в отчета за приходи и разходи, отложен данъчен приход в размер на 90 единици. Освен това образуването намалява преносната стойност на репутацията с 90 единици и признава разход за тази сума в отчета за приходи и разходи. Следователно стойността на репутацията се намалява до 410 единици, представляващи сумата, която би била призната, ако активът по отсрочени данъци в размер на 90 единици е бил признат като разграничим актив на датата на придобиване.

Ако данъчната ставка се е увеличила на 40 %, образуването признава актив по отсрочени данъци в размер на 120 единици (40 % от 300 единици) и, в отчета за приходи и разходи, приход от отсрочени данъци в размер на 120 единици. Ако данъчната ставка е паднала на 20 %, образуването признава актив по отсрочени данъци в размер на 60 единици (20 % от 300 единици) и отложен данъчен приход в размер на 60 единици. И в двата случая образуването намалява преносната стойност на репутацията с 90 единици и признава разход за тази сума в отчета за приходи и разходи.

68B Както е посочено в параграф 68A размерът на данъчното отчисление (или приблизително изчислено бъдещо данъчно отчисление съгласно параграф 68B) може да се различава от съответните акумулирани разходи за възнаграждения. Параграф 58 от стандарта изисква текущите и отсрочени данъци да бъдат признавани като приход или разход и включени в отчета за приходи и разходи за периода, освен до степента до която възникват от а) транзакция или събитие, което е признато, през същия или различен период, пряко в собствения капитал, или б) бизнес комбинация. Ако сумата на данъчното отчисление (или приблизително изчислено бъдещо данъчно отчисление) надвишава сумата на съответните акумулирани разходи за възнаграждения, това означава, че данъчното отчисление е свързано не само с разходите за възнаграждения, но и със собствения капитал. При това положение превишението на свързаните текущи или отсрочени данъци трябва да се признава пряко в собствения капитал.

B 5 IAS 14 *Отчитане по сектори* се изменя, както следва:

На заглавната страница вторият параграф след заглавието на IAS 14 се изменя, за да се чете, както следва:

Параграфи 129 и 130 от IAS 36 *Обезценка на активи* излага изискванията за оповестяване за целите на отчитането на загубите от обезценка по сектори.

#### Стандарт

Параграфи 19 и 21 се изменят, за да се четат, както следва:

19. Примери за секторни активи са текущите активи, които се използват в оперативните дейности на сектора, имотите, машините, съоръженията и оборудването, активите, които са предмет на финансов лизинг (IAS 17 *Лизинги*), и нематериалните активи. Ако определено перо на амортизацията е включено в секторния разход, съответният актив също се включва в секторните активи. Секторните активи не включват активи използвани за общи цели на образуването или главното управление. Секторните активи включват оперативните активи, използвани едновременно от два или повече сектора, ако съществува разумна основа за разпределяне. Секторните активи включват репутация, която може да се припише на сектора или може да бъде отнесена към даден сектор на разумна

## ▼ M3

основа, а секторният разход включва всякакви загуби от преценка признати за репутация.

21. Оценяването на секторните активи и пасиви включва корекции на предишни преносни стойности на разграничими секторни активи и пасиви на образование придобито в бизнес комбинация, дори ако тези корекции са направени само с цел изготвяне на консолидираните финансови отчети и не са признати нито в отделните финансови отчети на образуването - майка, нито в индивидуалните финансови отчети на дъщерното дружество. По същия начин, ако имоти, машини и съоръжения или оборудване са били преценени след придобиването съгласно модела за преценка в IAS 16, тогава измерванията на секторните активи отразяват тези преценки.

В 6 В IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване* (преработен през 2003 г.), параграф 64 се заличава.

В 7 IAS 19 *Доходи на заети лица* се изменя, както следва:

**Стандарт**

Параграф 108 се изменя, за да се чете както следва:

108. При бизнес комбинация образуването признава активи и пасиви, произтичащи от доходи след напускане, по сегашната стойност на задължението минус справедливата стойност на всякакви активи на план за доходи на заети лица (виж IFRS 3 *Бизнес комбинации*). Сегашната стойност на задължението включва всички позиции изброени по-долу, дори ако придобиваният не ги е признал към датата на придобиване:

а) актюерски печалби и загуби, възникнали преди датата на придобиване (независимо от това дали са попаднали в 10 % „коридор“);

б) разходи за минал трудов стаж, възникнали вследствие на промени в доходите или въвеждане на план, преди датата на придобиване;

и

...

В 8 В IAS 27 *Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети*, параграф 30 се изменя, както следва:

30. Приходите и разходите на едно дъщерно образование се включват в консолидираните счетоводни отчети от датата на придобиване съгласно IFRS 3. Приходите и разходите ...

В 9 IAS 28 *Инвестиции в асоциирани образувания* се изменя, както следва:

Определението за съвместен контрол в параграф 2 се изменя, както следва:

***Съвместен контрол е договорено споделяне на контрола върху стопанска дейност и съществува само когато стратегически финансови и оперативни решения, свързани с дейността, изискват единодушното съгласие на страните споделящи контрола (съдружниците).***

В параграф 15 позоваването на IAS 22 *Бизнес комбинации* се заличава. След тази промяна и промените извършени с IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*, параграф 15 гласи следното:

15. Когато една инвестиция в асоциирано образование, класифицирана по-рано като държана за продажба, не отговаря вече на критериите за такава класификация, тя се отчита счетоводно по метода на собствения капитал от датата на нейната класификация като държана за продажба. Финансовите отчети за периодите след класифицирането като държана за продажба се изменят и съответно.

Параграфи 23 и 33 се изменят, за да се четат, както следва:

23. Инвестиция в асоциирано образование се отчита счетоводно чрез метода на собствения капитал от датата на която то стане

## ▼ M3

асоциирано образувание. След придобиване на инвестицията всяка разлика между нейната стойност и дела на инвеститора в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на асоциираното образувание се отчита счетоводно в съответствие с IFRS 3 *Бизнес комбинации*. Следователно:

- а) репутация, отнасяща се до асоциирано образувание, се включва в преносната стойност на инвестицията. Не е разрешена амортизация на тази репутация и затова не се включва при определянето дела на инвеститора в приходите и разходите на асоциираното образувание;
- б) всяко превишение на дела на инвеститора в нетната справедлива стойност на разграничимите активи, пасиви и условни задължения на асоциираното образувание над стойността на инвестицията се изключва от преносната стойност на инвестицията и вместо това се включва като приход при определяне дела на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното образувание през периода в който е придобита инвестицията.

Извършват се също така и съответните корекции в дела на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното образувание след придобиването, за да се отчете счетоводно, например, амортизацията на амортизируемите активи на базата на техните справедливи стойности на датата на придобиване. По същия начин се извършват и съответните корекции в дела на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното образувание след придобиването за загубите от преоценка, признати от асоциираното образувание, например, за репутация или имущество заводи и оборудване.

33. Тъй като репутацията, включена в преносната стойност на инвестиция в асоциирано образувание, не се признава отделно, тя не се подлага на проверка за обезценка отделно чрез прилагане на изискванията за проверка на обезценка на репутация съгласно IAS 36 *Обезценка на активи*. Вместо това, цялата преносна стойност на инвестицията се проверява за обезценка съгласно IAS 36 като се сравнява нейната възстановима стойност (повисоката от стойността в употреба и справедливата стойност минус разходите за продажба) с нейната преносна стойност, всеки път когато прилагането на изискванията на IAS 39 указва, че инвестицията може да бъде обезценена. При определяне на стойността в употреба на инвестицията образуванието оценява:

- а) нейния дял в сегашната стойност на приблизително оценените бъдещи парични потоци, които се очаква да бъдат генерирани от асоциираното образувание, включително паричните потоци от дейностите на асоциираното образувание и постъпленията от пълното ликвидиране на инвестицията;

или

- б) сегашната стойност на приблизително оценените парични потоци, очаквани от дивиденди, които трябва да бъдат получени от инвестицията и от нейното пълно ликвидиране.

При наличието на подходящи предпоставки и двата метода дават един и същ резултат.

- В 10 IAS 31 *Дялове в съвместни предприятия* се изменя, както е описано по-долу:

Определението за съвместен контрол в параграф 3 се изменя, както следва:

***Съвместен контрол е договорено споделяне на контрола върху стопанска дейност и съществува само когато стратегически финансови и оперативни решения, свързани с дейността, изискват единодушното съгласие на страните споделящи контрола (съдружниците).***

## ▼ M3

Параграф 11 се изменя, за да се чете както следва:

11. Договорното споразумение установява съвместен контрол върху съвместното предприятие. Такова изискване гарантира, че нито един съдружник сам не може да контролира дейността едностранно.

В параграф 43 позоваването на IAS 22 *Бизнес комбинации* се заличава. След тази промяна и промените извършени с IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности, параграф 43 се чете, както следва:

43. Когато дял в съвместно контролирано образувание, който е бил класифициран като държан за продажба, не отговаря вече на критериите за такава класификация, той се отчита счетоводно като се използва пропорционална консолидация или метода на собствения капитал от датата на неговата класификация като държан за продажба. Финансовите отчети за периодите след класифицирането му като държан за продажба се изменят съответно.

- В 11 В IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* (преработен през 2003 г.), параграф 4, буква в) се преномерираща на 4, буква г). Параграф 4, буква г) се преномерираща на 4, буква в) и се изменя, както следва:

- в) **договори за условно възмездяване в бизнес комбинация (виж IFRS 3 Бизнес комбинации). Настоящото освобождаване се прилага само за придобивания.**

Като следствие от тази промяна и промените, направени от IFRS 4 *Застрахователни договори*, параграф 4, букви в)—д) се четат, както следва:

- в) **договори за индивидуално отчитане в бизнес комбинация (виж IFRS 3 Бизнес комбинации). Настоящото освобождаване не се прилага за придобивания.**

- г) **застрахователни договори съгласно IFRS 4 Застрахователни договори . Настоящият стандарт се прилага към деривативи, които са внедрени в застрахователни договори, ако IAS 39 изисква от образуванието да ги отчита счетоводно индивидуално.**

- д) **финансови инструменти, които се намират в обхвата на IFRS 4, тъй като те се характеризират с дискреционно участие. Емитентът на тези инструменти е освободен от прилагането към тези характеристики на параграфи 15—32 и AG25—AG35 от настоящия стандарт що се отнася до разликата между финансови пасиви и капиталови инструменти. Тези инструменти са предмет на всички останали изисквания от настоящия стандарт. Освен това, настоящият стандарт се прилага за деривативи, внедрени в тези инструменти (виж IAS 39).**

Параграф 4, буква е), добавен с IFRS 2 *Плащане под формата на акции*, остава непроменен.

- В 12 В IAS 33 *Доходи на акция*, параграфи 22 и 64 се изменят, както следва:

22. Обикновени акции, емитирани като част от стойността на комбинацията, се включват в среднопретегления брой на издадените обикновени акции от датата на придобиване. Това е така защото придобиваният регистрира в своя отчет за приходи и разходи печалбите и загубите на придобивания от тази дата.

64. **Ако ... се оповестява. Освен това, основните доходи и доходите с намалена стойност на акция от всички представени периоди се коригират за ефектите от грешки и корекции, произтичащи от промени в счетоводните политики, отчетени ретроспективно.**



## ▼ M3

- В 13 В IAS 34 *Междинни финансови отчети*, параграфи 16, буква и) и 18 се изменят, както следва:
16. ...
- и) *ефектът от промените в състава на образуването през междинния период, включително бизнес комбинации, придобиване или ликвидация на дъщерни образувания и дългосрочни инвестиции, реструктурирания и преустановявани дейности. При бизнес комбинациите образуването оповестява информацията, която трябва да бъде оповестена съгласно параграфи 66—73 от IFRS 3 Бизнес комбинации;*
- и**
- ...
18. Други стандарти определят оповестяванията, които трябва да се направят във финансовите отчети. В този смисъл финансови отчети означава пълен комплект финансови отчети от типа, включен обикновено в годишния финансов отчет и понякога в други отчети. С изключение на изискваните по параграф 16, буква и), оповестяванията, които се изискват по тези други стандарти, не са необходими, ако междинният финансов отчет на образуването включва само съкратени финансови отчети и избрани обяснителни бележки, а не пълен комплект финансови отчети.
- В 14 В IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, параграф 5 се изменя, както следва:
5. Когато друг стандарт разглежда специфичен тип провизия, условно задължение или условен актив, образуването прилага този стандарт вместо настоящия. Например, IFRS 3 *Бизнес комбинации* се отнася до третирането на условни задължения в бизнес комбинация от придобиващия. Също така за определени видове провизии се отнасят следните стандарти:
- ...
- В 15 В IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* (преработен през 2003 г.), параграф 2, букви е) и з) се заличава с IFRS 4 *Застрахователни договори*. Параграф 2 буква ж) се преномерираща на параграф буква 2е) и се изменя, както е описано по-долу. Параграф 2, буква е) се добавя, както е изложено по-долу. След тези промени и промените направени от IFRS 4, параграф 2, букви г) —ж) гласи следното:
- г) *финансови инструменти емитирани от образуването, които отговарят на определението за капиталов инструмент в IAS 32 (включително опции и гаранции). Притежателят на такива капиталови инструменти прилага настоящия стандарт към тези инструменти, освен ако те отговарят на изключението в буква а) по-горе;*
- д) *права и задължения по застрахователен договор съгласно IFRS 4 Застрахователни договори или по договор, който е в обхвата на IFRS 4 тъй като съдържа характеристиката дискреционно участие. Настоящият стандарт се прилага към дериватив, който е внедрен в такъв договор, ако деривативът сам по себе си не представлява договор в рамките на обхвата на IFRS 4 (виж параграфи 10—13 и допълнение А параграфи AG23—AG33). Освен това, ако застрахователен договор е договор за финансова гаранция, сключен или спрян, за прехвърляне на друга страна на финансови активи или финансови пасиви в обхвата на настоящия стандарт, емитентът прилага настоящия стандарт към договора (виж параграф 3 и допълнение А, параграф AG4A);*
- е) *договори за условно възмездяване при бизнес комбинация (виж IFRS 3 Бизнес комбинации). Настоящото освобождаване се прилага само към придобиващия;*
- ж) *договори между придобиващ и продавач в бизнес комбинация за покупка или продажба на придобивания на бъдеща дата.*

## ▼ M3

Параграф 2, букви и) и к) се преномерираща на 2, букви з) и и).  
Параграф 2, буква и) е добавен с IFRS 2 *Плащане под формата на акции*.

- В 16 (Изменението не се прилага към самите стандарти)  
В 17 (Изменението не е приложимо към самите стандарти)  
В 18 SIC-32 *Нематериални активи — Разходи за Интернет страници* се изменя, както следва.

Параграфи 8—10 се изменят, за да се четат както следва:

8. Интернет страница, резултат от развойна дейност, се признава за нематериален актив ако, и само ако, освен да изпълни основните изисквания, описани в IAS 38.21, за признаване и първоначално оценяване, образуването може да удовлетвори изискванията на IAS 38.57. По-специално, дадено образование има възможност да изпълни изискването да покаже как неговата Интернет страница ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи в съответствие с IAS 38.57г), когато, например, Интернет страницата позволява генерирането на постъпления, включително на преки постъпления, като дава възможност да се правят поръчки. Едно образование не може да покаже как Интернет страница, разработена единствено или основно за промоциране и рекламиране на неговите собствени продукти и услуги, ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи и затова всички разходи за разработването на такава Интернет страница се признават като разход след като бъдат направени.
9. Всеки вътрешен разход за разработване и експлоатиране на собствената Интернет страница на образуването се отчита счетоводно съгласно IAS 38. Естеството на всяка дейност, за която е направен разходът (например, обучение на служители и поддържане на Интернет страницата) и етапът на разработване на Интернет страницата или след разработване се оценява, за да се определи подходящата счетоводна обработка (допълнителни насоки са предоставени в допълнението към настоящото разяснение). Например:
- а) етапът на планиране е подобен по своя характер на изследователската фаза съгласно IAS 38.54—56. Направените разходи на този етап се признават като разход, когато са направени.
- б) етапът на прилагане и разработване на инфраструктурата, етапът на графичен дизайн и разработване на съдържанието, доколкото това съдържание се разработва за цели различни от рекламиране и промотиране на собствените продукти и услуги на образуването, са подобни по своя характер на фазата на разработване съгласно IAS 38.57—64. Разходите направени на тези етапи се включват в стойността на Интернет страница, признат като нематериален актив съгласно параграф 8 от настоящото разяснение, когато разходите могат да бъдат пряко разпределени и са необходими за създаване, произвеждане или подготовка на Интернет страницата, за да може той да бъде експлоатиран по начина планиран от ръководството. Например, разходите за покупка или създаване на съдържание (освен съдържание, което рекламира и промоцира собствени продукти и услуги на образуването) специално за Интернет страница, или разходи, които да позволят използване на съдържанието (например, такса за получаване на лицензия за репродукциране) на Интернет страницата, се включват в стойността на разработката, когато това условие е изпълнено. Съгласно IAS 38.71, разходи за нематериална позиция, която първоначално е била призната като разход в предишни финансови отчети, не се признават като част от стойността на нематериален актив на по-късен етап (например, ако разходите за авторско право са били напълно амортизирани, а съдържанието впоследствие е използвано за Интернет страница).
- в) разходи, направени на етапа на разработване на съдържанието, доколкото съдържанието е разработено да рекламира и промотира собствените продукти и услуги на образуването (например, цифрови фотографии на

## ▼ M3

продукти), се признават като разход, когато са направени съгласно IAS 38.69в). Например, при счетоводното отчитане на разноски за професионални услуги за направата на цифрови фотографии на собствени продукти на образованието и за увеличаване на тяхното изображение разноските се признават като разход, тъй като професионалните услуги са получени по време на процеса, а не когато цифровите фотографии са изложени на интернет страницата.

г) етапът на експлоатация започва веднага щом приключи разработването на интернет страницата. Разноските на този етап се признават като разход, когато са направени, освен ако отговарят на критериите за признаване съгласно IAS 38.18.

10. Интернет страницата, която е призната като нематериален актив съгласно параграф 8 от настоящото разяснение, се оценява след първоначалното признаване като се прилагат изискванията на IAS 38.72—87. Най-добрата преценка за полезния живот на една интернет страница е кратка.

Параграфът за датата на влизане в сила се изменя, както следва:

Дата на влизане в сила: Настоящото разяснение влиза в сила на 25 март 2002 г. Резултатите от приемането на настоящото разяснение се отчитат счетоводно като се използват преходните изисквания във варианта на IAS 38, издаден през 1998 г.. Следователно, когато една Интернет страница не отговаря на критериите за признаване като нематериален актив, но преди това е бил признат като актив, позицията се отписва на датата, когато настоящото разяснение влезе в сила. Когато една Интернет страница съществува и разноските по разработването ѝ отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, но преди това не е бил признат като актив, нематериалният актив не се признава на датата на влизане в сила на настоящото разяснение. Когато дадена Интернет страница съществува и разноските по разработването ѝ отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, на предишен етап бил е признат като актив и първоначално оценен по себестойност, първоначално признатата сума се счита за правилно определена.

## МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ 4

### Застрахователни договори

#### СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—12
Внедрени деривативи	7—9
Обособяване на депозитни компоненти	10—12
Признаване и оценяване	13—35
Временно освобождаване от някои други IFRS	13—20
Тест за адекватност на задълженията	15—19
Обезценка на презастрахователни активи	20
Промени в счетоводните политики	21—30
Текущи пазарни лихвени проценти	24
Продължение на съществуващите практики	25
Предпазливост	26
Резерви за бъдещи инвестиции	27—29
Двойно счетоводство	30
Застрахователни договори придобити в бизнес комбинация или чрез прехвърляне на портфолио	31—33
Дискреционно участие	34—35

▼ **M3**

Дискреционно участие в застрахователни договори	34
Дискреционно участие във финансови инструменти	35
Оповестяване	36—39
Обяснение на признатите суми	36—37
Размер, график и несигурност на паричните потоци	38—39
Дата на влизане в сила и преходен период	40—45
Оповестяване	42—44
Прекласифициране на финансови активи	45

## ЦЕЛ

1. Целта на настоящия IFRS е да се уточни финансовото отчитане на застрахователни договори от едно образувание, което издава такива договори (описано в настоящия IFRS като *застраховател*), докато Съветът завърши втория етап от своя проект за застрахователните договори. Настоящият IFRS изисква:
  - а) ограничени подобрения в отчитането на застрахователните договори от застрахователите;
  - б) оповестяване, което идентифицира и обяснява сумите във финансовите отчети на застрахователя, произтичащи от застрахователни договори, а също и помага на потребителите на тези финансови отчети да разберат размера, графика и несигурността на бъдещите парични потоци от застрахователни договори.

## ОБХВАТ

2. Едно образувание прилага настоящия IFRS към:
  - а) застрахователни договори (включително презастрахователни договори), които то издава и презастрахователни договори, които притежава,
  - б) финансови инструменти, които то емитира с елемент на дискреционно участие (виж параграф 35). IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* изисква оповестяване на финансовите инструменти, включително инструменти, които съдържат такива елементи.
3. Настоящият IFRS не се занимава с други аспекти на отчитането от застрахователи, като счетоводно отчитане на финансови активи държани от застрахователи и финансови пасиви емитирани от застрахователи (виж IAS 32 и IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*), освен в преходните разпоредби в параграф 45.
4. Образованието не прилага настоящия IFRS към:
  - а) продуктови гаранции, издадени директно от производител, дилър или търговец на дребно (виж IAS 18 *Приходи* и IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*).
  - б) активи на работодател и задължения съгласно планове за доходи на заети лица (виж IAS 19 *Доходи на заети лица* и IFRS 2 *Плащане под формата на акции*) и задължения по пенсионни доходи, отчитани по планове за дефинирани пенсионни доходи (виж IAS 26 *Счетоводство и счетоводни отчети на пенсионните фондове*).
  - в) договорни права или договорни задължения, които зависят от бъдещо използване на, или право на използване на, нефинансова позиция (например, някои лицензионни такси, хонорари, условни лизингови плащания и подобни позиции), както и гаранция за остатъчна стойност на лизингополучател, внедрена във финансов лизинг (виж IAS 17 *Лизинги*, IAS 18 *Приходи* и IAS 38 *Нематериални активи*).

▼ **M12**

- г) договори за финансова гаранция, освен ако емитентът не е заявил изрично в преходен отчет, че разглежда тези договори като

▼ **M12**

застрахователни договори и е използвал осчетоводяване, приложимо спрямо застрахователните договори; в този случай емитентът може сам да избере дали да приложи IAS 39 и IAS 32 или настоящия стандарт по отношение на тези договори за финансова гаранция. Емитентът може да направи този избор чрез договор, но изборът за всеки договор е неотменим.

▼ **M3**

- д) условно възмездяване платимо или подлежащо на вземане в бизнес комбинация (виж IFRS 3 *Бизнес комбинации*).
- е) преки застрахователни договори, държани от образуването (т.е. преки застрахователни договори, в които образуването е държателят на полицата). Въпреки това, цедентът прилага настоящия IFRS към презастрахователните договори, които държи.
5. За да се улесни позоваването, настоящият IFRS описва всяко образуване, което издава застрахователен договор като застраховател, независимо от това дали застрахователят се счита за такъв за законови или надзорни цели.
6. Презастрахователният договор е вид застрахователен договор. Съответно, всяко позоваване в настоящия IFRS на застрахователни договори се отнася и за презастрахователните договори.

*Внедрени деривативи*

7. IAS 39 изисква от образуването да отдели някои внедрени деривативи от техния основен договор, да ги оцени по справедлива стойност и да включи промените на тяхната справедлива стойност в отчета за приходи и разходи. IAS 39 се прилага към деривативи внедрени в застрахователен договор освен ако внедреният дериватив сам по себе си е застрахователен договор.
8. Като изключение от изискването в IAS 39, не е необходимо застрахователят да отдели и оценява по справедлива стойност опцията на държателя на полица за откупуване на застрахователен договор за фиксирана сума (или за сума на база фиксирана сума и лихвен процент), дори ако цената на упражняване се различава от преносната стойност на основния застрахователен пасив. Изискването на IAS 39 не се прилага към пут-опция или опция за паричен откуп, внедрени в застрахователен договор, ако откупната стойност варира в отговор на промяна във финансова променлива (например, капитал или цена на стоката или стоков индекс), или нефинансова променлива, която не е конкретизирана за страна по договора. Това изискване се прилага също и, ако възможността на притежателя да упражни пут-опция или опция за парично откупуване е ускорена от промяна в такава променлива (например, пут-опция, която може да бъде упражнена ако индексът на капиталовия пазар достигне определено ниво).
9. Параграф 8 се прилага и за опции за откупуване на финансов инструмент, съдържащ елемент на дискреционно участие.

*Обособяване на депозитни компоненти*

10. Някои застрахователни договори съдържат и застрахователен компонент, и депозитен компонент. В някои случаи от застрахователя се изисква или му е разрешено да обособи тези компоненти:
- а) обособяване се изисква ако са изпълнени и двете условия по-долу:
- i) застрахователят може да оцени депозитния компонент (включително всяка внедрена опция за откупуване) индивидуално (т.е. без да взема предвид застрахователния компонент);
- ii) счетоводните политики на застрахователя не изискват по друг начин той да признава всички задължения и права, произтичащи от депозитния компонент.
- б) обособяването е разрешено, но не е необходимо, ако застрахователят може да оцени депозитния компонент индивидуално, както в буква а) i), но неговите счетоводни политики изискват той да признае всички задължения и права, произтичащи от депо-

## ▼ M3

зитния компонент независимо от базата, използвана за оценка на тези права и задължения.

- в) обособяването е забранено ако един застраховател не може да оцени депозитния компонент индивидуално както в буква а) i).
11. Примерът по-долу представлява случай, когато счетоводните политики на застрахователя не изискват от него да признае всички задължения, произтичащи от депозитен компонент. Цедентът получава компенсация за загуби от презастраховател, но договорът задължава цедента да върне компенсацията в следващите години. Това задължение произтича от депозитен компонент. Ако счетоводните политики на цедента иначе биха му разрешили да признае компенсацията като приход без да признава произтичащото задължение, отделянето е необходимо.
12. За да отдели договор застрахователят:
- прилага настоящия IFRS за застрахователния компонент;
  - прилага IAS 39 за депозитния компонент.

## ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

*Временно освобождаване от някои други IFRS*

13. Параграфи 10—12 от IAS 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки* определят критериите, които едно образувание следва да използва при разработване на счетоводна политика, ако нито един IFRS не се прилага конкретно към дадена позиция. Въпреки това, настоящият IFRS освобождава застрахователя от прилагането на тези критерии към неговите счетоводни политики за:
- застрахователни договори, които той издава (включително, свързани разходи по придобиването и свързани нематериални активи, като описаните в параграфи 31 и 32);
- и
- държани от него презастрахователни договори.
14. Въпреки това, настоящият IFRS не освобождава застрахователя от някои заключения на критериите в параграфи 10—12 от IAS 8. По-специално, застрахователят:
- не признава като пасив никакви провизии за възможни бъдещи щети, ако тези щети произтичат от застрахователни договори, които не съществуват на отчетната дата (като провизии за катастрофа и провизии за уравниване);
  - провежда тест за адекватност на задълженията съгласно параграфи 15—19;
  - отписва застрахователен пасив (или част от застрахователен пасив) от своя балансов отчет, когато, и само когато, той е погасен, т.е., когато задължението по договора е ликвидирано или анулирано, или изтича.
  - не компенсира:
    - презастрахователни активи* срещу свързани застрахователни пасиви;

или

    - приходи или разходи от презастрахователни договори срещу разходи или приходи от свързани застрахователни договори.
  - взема под внимание дали неговите презастрахователни активи са обезценени (виж параграф 20).

## Тест за адекватност на задълженията

15. **Застрахователят оценява на всяка отчетна дата адекватността на своите признати застрахователни пасиви като използва текущата оценка на бъдещите парични потоци по своите застрахователни договори. Ако тази оценка покаже, че преносната стойност на неговите застрахователни пасиви (минус свър-**

## ▼ M3

заните отложени разходи по придобиване и свързаните нематериални активи, като тези разгледани в параграфи 31 и 32) е неадекватна като се имат предвид приблизително оценените бъдещи парични потоци, целият недостиг се признава в печалба или загуба.

16. Ако застраховател прилага тест за адекватност на задълженията, който отговаря на определените минимални изисквания, настоящият IFRS не налага допълнителни изисквания. Минималните изисквания са следните:
- а) Тестът отчита текущите оценки на всички договорни парични потоци и на свързаните парични потоци като разходи за уреждане на щети, както и парични потоци, произтичащи от внедрени опции и гаранции.
  - б) Ако тестът покаже, че задължението е неадекватно, целият недостиг се признава в печалба или загуба.
17. Ако счетоводните политики на един застраховател не изискват тест за адекватност на задълженията, който отговаря на минималните изисквания от параграф 16, застрахователят:
- а) определя преносната стойност на съответните застрахователни пасиви (\*) минус преносната стойност на:
    - i) всякакви отложени разходи по придобиване;
    - и
    - ii) всякакви свързани нематериални активи като тези придобити при бизнес комбинация или прехвърляне на портфолио (виж параграфи 31 и 32). Свързаните презастрахователни активи не се вземат предвид тъй като застрахователят счетоводно ги отчита индивидуално (виж параграф 20).
  - б) определя дали сумата описана в буква а) е по-малка от преносната стойност, която би била задължителна ако съответните застрахователни пасиви са били в обхвата на IAS 37 Провизии, условни задължения и условни активи. Ако тя е по-малка, застрахователят признава цялата разлика в печалба или загуба и намалява преносната стойност на свързаните отложени разходи по придобиване или свързани нематериални активи, или увеличава преносната стойност на съответните застрахователни пасиви.
18. Ако тестът за адекватност на задълженията на застрахователя отговаря на минималните изисквания от параграф 16, тестът се прилага на нивото на натрупване определено в този тест. Ако неговият тест за адекватност на задълженията не отговаря на тези минимални изисквания, сравнението описано в параграф 17 се извършва на ниво портфолио от договори, които са изложени в общи линии на подобни рискове и се управляват заедно като едно портфолио.
19. Сумата описана в параграф 17 буква б) (т.е. резултатът от прилагането на IAS 37) отразява резервите по бъдещи инвестиции (виж параграфи 27—29), ако, и само ако, сумата описана в параграф 17, буква а) също отразява тези резерви.

## Обезценка на презастрахователни активи

20. Ако презастрахователен актив на цедент е обезценен, цедентът намалява съответно своята преносна стойност и признава тази загуба от обезценка в печалба или загуба. Един презастрахователен актив е обезценен ако, и само ако:
- а) има обективни доказателства, в резултат на събитие, което е възникнало след първоначалното признаване на презастрахователен актив, че цедентът не може да получи всички суми, които има да получава съгласно условията на договора;

и

(\*) Съответните застрахователни пасиви са тези застрахователни пасиви (и свързани отложени разходи за придобиване и свързани нематериални активи), за които счетоводните политики на застрахователя не изискват тест за адекватност на задълженията, който отговаря на минималните изисквания от параграф 16.

▼ M3

- б) това събитие има надеждно измеримо влияние върху сумите, които цедентът ще получи от презастрахователя.

*Промени в счетоводните политики*

21. Параграфи 22—30 се прилагат към промените, извършени от застраховател, който вече прилага IFRS и към промени, извършени от застраховател, усвояващ IFRS за първи път.
22. **Застраховател може да направи промени в своите застрахователни политики за застрахователни договори ако, и само ако, промяната направи финансовите отчети повече приложими за нуждите на потребителите при вземане на стопански решения и не по-малко надеждни, или по-надеждни и не по-малко съответстващи на тези нужди. Застраховател съди за приложимостта и надеждността по критериите от IAS 8.**
23. За да оправдае промяната в своите счетоводни политики за застрахователни договори, застрахователят показва, че промяната приближава неговите финансови отчети към удовлетворяване на критериите от IAS 8, но не е необходимо промяната да води до пълно съответствие с тези критерии. По-долу се разискват следните специфични проблеми:
- а) текущи лихвени проценти (параграф 24);
  - б) продължение на съществуващите практики (параграф 25);
  - в) предпазливост (параграф 26);
  - г) резерви за бъдещи инвестиции (параграфи 27—29);
- и
- д) двойно счетоводство (параграф 30).

*Текущи пазарни лихвени проценти*

24. На застраховател е разрешено, но не е задължително, да променя своите счетоводни политики така, че да може да направи последваща оценка на класифицирани застрахователни пасиви (\*), за да отрази текущите пазарни лихвени проценти, и признава промени в тези пасиви в печалби или загуби. Същевременно той може да въведе и счетоводни политики, които изискват други текущи оценки и предположения за класифицираните пасиви. Изборът в тази параграф позволява на застрахователя да променя своите счетоводни политики за класифицирани пасиви без да прилага тези политики последователно към всички подобни пасиви както IAS 8 иначе би изисквал. Ако един застраховател класифицира пасиви за този избор, той продължава да прилага текущите пазарни лихвени проценти (и, ако е възможно, други текущи оценки и предположения) последователно във всички периоди към всички тези пасиви докато те бъдат погасени.

*Продължение на съществуващи практики*

25. Един застраховател може да продължи да използва практиките посочени по-долу, но въвеждането на която и да е от тях не отговаря на условията по параграф 22:
- а) оценяване на застрахователни пасиви на недисконтирана база;
  - б) оценяване на договорни права на такси за управление на бъдещи инвестиции на сума, която надвишава тяхната справедлива стойност, която се подразбира от сравняването и с текущите такси, начислявани от други участници на пазара за подобни услуги. Възможно е справедливата стойност в началото на тези договорни права да е равна на първоначално направените разходи, освен ако таксите за управление на бъдещи инвестиции и свързаните разходи не съответстват на подобните на пазара;
  - в) използване на нееднородни счетоводни политики за застрахователни договори (и свързани отложени разходи за придобиване

(\*) В настоящия параграф застрахователните пасиви включват свързани отложени разходи за придобиване и свързани нематериални активи, като разглеждани в параграфи 31 и 32.



## ▼ M3

и свързани нематериални активи, ако има такива) на дъщерни предприятия, с изключение на разрешените с параграф 24. Ако тези счетоводни политики не са еднородни, застрахователят може да ги промени ако промяната не ги диверсифицира допълнително и, ако отговаря на другите изисквания в настоящия IFRS.

## Предпазливост

26. Не е необходимо застрахователят да променя своите счетоводни политики за застрахователни договори, за да отстрани излишната предпазливост. Въпреки това, ако един застраховател вече оценява своите застрахователни договори с достатъчна предпазливост, той не внася допълнителна предпазливост.

## Резерви по бъдещи инвестиции

27. Не е необходимо един застраховател да променя своите счетоводни политики за застрахователни договори, за да изключи резервите по бъдещи инвестиции. Но има опровержима презумпция, че финансовите отчети на застрахователя ще станат по-малко приложими и надеждни, ако той въведе счетоводна политика, която отразява резервите по бъдещи инвестиции в оценката на застрахователните договори, освен ако тези резерви засегнат договорните плащания. По-долу са дадени два примера за счетоводни политики, които отразяват тези резерви:

а) използване на дисконтов процент, който отразява приблизителната възвръщаемост на активите на застрахователя;

или

б) планиране на възвращаемостта на тези активи при приблизително оценена норма на възвръщаемост, дисконтиране на тази планирана възвръщаемост при различна норма и включване на резултата в оценката на пасива.

28. Застрахователят може да преодолее опровержимата презумпция описана в параграф 27 ако, и само ако, останалите компоненти на промяната в счетоводните политики увеличат приложимостта и надеждността на неговите финансови отчети достатъчно, за да надделеят над намалението на приложимостта и надеждността, причинени от включването на резерви по бъдещи инвестиции. Например, да предположим, че съществуващите счетоводни политики на застрахователя за застрахователни договори включват прекомерно предпазливи предположения, зададени в началото, и дисконтов процент, определен от регулатор без пряко позоваване на пазарните условия, и пренебрегват някои внедрени опции и гаранции. Застрахователят може да направи своите финансови отчети по-приложими и не по-малко надеждни като премине към ориентирана към инвеститора обща счетоводна база, която е широко използвана и включва:

а) текущи приблизителни оценки и предположения;

б) разумна (но не прекалено предпазлива) корекция, която да отразява риска и несигурността;

в) оценки, които отразяват едновременно присъщата стойност и стойността във времето на внедрените опции и гаранции;

и

г) текущ пазарен дисконтов процент, дори ако този дисконтов процент отразява приблизителната възвръщаемост на активите на застрахователя.

29. При някои методи за оценка дисконтовият процент се използва за определяне сегашната стойност на бъдещ марж на печалба. Този марж на печалба след това се прилага за различни периоди като за целта се използва формула. При тези методи дисконтовият процент оказва влияние на оценката на пасива само индиректно. По-специално използването на не толкова подходящ дисконтов процент има ограничен или никакъв ефект върху оценката на пасива в началото. При други методи дисконтовият процент определя пряко оценката на пасива. В последния случай, тъй като въвеждането на дисконтов процент базиран на стойността на активите има по-значителен ефект, е много малко вероятно застра-

▼ M3

хователят да може да преодолее опровержимата презумпция описана в параграф 27.

## Двойно счетоводство

30. В някои счетоводни модели реализираните печалби или загуби от активи на застраховател имат пряк ефект върху оценката на някои или всички а) негови застрахователни пасиви, б) свързани отложени разходи за придобиване и в) свързани нематериални активи като описаните в параграфи 31 и 32. На застрахователя е разрешено, но не е задължен, да променя своите счетоводни политики така, че признатата, но нереализирана печалба или загуба от активи да повлияе на тези оценки по същия начин както реализирана печалба или загуба. Свързаната корекция на застрахователните пасиви (или отложени разходи за придобиване, или нематериални активи) се признава в капитала, ако, и само ако, нереализираните печалби или загуби се признават пряко в капитала. Тази практика понякога се описва като „двойно счетоводство“.

*Застрахователни договори придобити в бизнес комбинация или чрез прехвърляне на портфолио*

31. За да изпълни разпоредбите на IFRS 3 *Бизнес комбинации*, застрахователят, на датата на придобиване, оценява по справедлива стойност поетите застрахователни пасиви и застрахователните активи придобити в бизнес комбинация. На застрахователя е позволено, но не е задължен, да използва разширено представяне, което разделя справедливата стойност на придобитите застрахователни договори на два компонента:
- а) пасив, оценяван в съответствие със счетоводните политики на застрахователя за застрахователни договори, които той издава;
  - и
  - б) нематериален актив, представляващ разликата между i) справедливата стойност на договорните придобити застрахователни права и поетите застрахователни задължения и ii) сумата описана в буква а). Последващата оценка на този актив е съвместима с оценката на свързания застрахователен пасив.
32. Застраховател, придобиващ портфолио от застрахователни договори, може да използва разширеното представяне, описано в параграф 31.
33. Нематериалните активи описани в параграфи 31 и 32 са изключени от обхвата на IAS 36 *Обезценка на активи* и IAS 38 *Нематериални активи*. IAS 36 и IAS 38 обаче се прилагат за списъците с клиенти и взаимоотношенията с клиенти, отразяващи очакването на бъдещи договори, които не са част от договорните застрахователни права и договорните застрахователни задължения, които са съществували на датата на бизнес комбинацията или прехвърлянето на портфолио.

*Елементи на дискреционно участие*

## Елементи на дискреционно участие в застрахователни договори

34. Някои застрахователни договори съдържат елемент на дискреционно участие както и гарантиран елемент. Издателят на такъв договор:
- а) може, но не е необходимо, да признае гарантирания елемент отделно от елемента на дискреционно участие. Ако издателят не ги признае отделно, той класифицира целия договор като пасив. Ако издателят ги класифицира поотделно, той класифицира гарантирания елемент като пасив;
  - б) ако признае елемента на дискреционно участие отделно от гарантирания елемент, издателят класифицира този елемент или като пасив, или като отделен компонент на капитала. Настоящият IFRS не уточнява по какъв начин издателят да определи дали този елемент е пасив или капитал. Издателят може да раздели този елемент на два компонента — пасив и капитал — като използва последователна счетоводна политика за това

▼ **M3**

- разделяне. Издателят не класифицира този елемент като междинна категория, която не е нито пасив, нито капитал;
- в) може да признае всички премии получени като приход без да отделя нито една част, която се отнася до капиталовия компонент. Последващите промени в гарантирания елемент и в частта от елемента на дискреционно участие, класифицирана като пасив, се признават в печалби или загуби. Ако част или целия елемент на дискреционно участие е класифициран в капитала, част от печалбата или загубата може да бъде отнесена към този елемент (по същия начин по който една част може да бъде отнесена към малцинствено участие). Издателят признава частта от печалба или загуба, която може да бъде отнесена към всеки капиталов компонент от елемента на дискреционно участие, като разпределение на печалба или загуба, а не като разход или приход (виж IAS 1 *Представяне на финансовите отчети*);
- г) ако договорът съдържа внедрен дериватив в обхвата на IAS 39, прилага IAS 39 към този внедрен дериватив;
- д) по отношение на всички аспекти, които не са описани в параграфи 14—20 и 34 буква а)—г), продължава своите съществуващи счетоводни политики за такива договори, освен ако промени тези счетоводни политики така, че да изпълняват разпоредбите на параграфи 21—30.

Елементи на дискреционно участие във финансови инструменти

35. Изискванията по параграф 34 се прилагат също и към финансов инструмент, който съдържа елемент на дискреционно участие. Освен това:
- а) ако издателят класифицира целия елемент на дискреционно участие като пасив, той прилага теста за адекватност на задълженията съгласно параграфи 15—19 към целия договор (т.е. и към гарантирания елемент и към елемента на дискреционно участие). Не е необходимо издателят да определя сумата, която би се получила вследствие на прилагането на IAS 39 към гарантирания елемент.
- б) ако издателят класифицира част или целия този елемент като отделен компонент на капитала, задължението признато за целия договор няма да бъде по-малко от сумата, която би се получила вследствие прилагането на IAS 39 към гарантирания елемент. Тази сума включва присъщата стойност на опция за откупуване на договора, но не е необходимо да включва нейната стойност във времето, ако параграф 9 освобождава тази стойност от оценка по справедлива стойност. Не е необходимо издателят да оповестява сумата, която би се получила от прилагането на IAS 39 към гарантирания елемент, нито е необходимо да представя тази сума отделно. Освен това, не е необходимо издателят да определя тази сума, ако общото признато задължение е очевидно по-високо.
- в) въпреки че тези договори са финансови инструменти, издателят може да продължи да признава премиите за тези договори като приход и да признава като разход полученото увеличение на преносната стойност на пасива.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

*Обяснение на признатите суми*

36. **Застраховател може да оповести информация, която идентифицира и обяснява сумите в неговите финансови отчети, произтичащи от застрахователни договори.**
37. За изпълнение разпоредбите на параграф 36 застрахователят оповестява:
- а) своите счетоводни политики за застрахователни договори и свързани активи, пасиви, приход и разход;
- б) признатите активи, пасиви, приход и разход (и, ако представи своя отчет за паричния поток, използвайки директния метод,

## ▼ M3

паричните потоци), произтичащи от застрахователни договори. Освен това, ако застрахователят е цедент той оповестява:

- i) печалбите и загубите признати в приход или разход при покупката на презастраховка;
  - и
  - ii) ако цедентът отсрочва и амортизира печалби и загуби произтичащи от покупката на презастраховка, амортизацията за периода и сумата, оставаща неамортизирана в началото и в края на периода.
- в) процесът, използван за определяне на предположенията, които имат най-голям ефект върху оценката на признатите суми, описани в буква б). Когато е уместно, застрахователят дава квалифицирано оповестяване на тези предположения;
  - г) ефектът от промените в предположенията, използвани за оценка на застрахователните активи и пасиви, като показва поотделно ефекта от всяка промяна, която има материален ефект върху финансовите инструменти;
  - д) съгласуване на промените в застрахователните пасиви, активи и, ако има такива, свързаните отложени разходи за придобиване.

*Размер, график и несигурност на паричните потоци*

- 38. **Застрахователят оповестява информация, която помага на потребителите да разберат размера, графика и несигурността на бъдещите парични потоци от застрахователните договори.**
- 39. За да спазва разпоредбите на параграф 38, застрахователят оповестява:
  - а) своите цели при управлението на рискове, произтичащи от застрахователни договори и своите политики за намаляване на тези рискове;
  - б) тези условия от застрахователните договори, които имат съществено влияние върху размера, графика и несигурността на бъдещите парични потоци на застрахователя;
  - в) информация за застрахователния риск (преди и след намаляване на риск чрез презастраховане), включително информацията относно:
    - i) чувствителност на приходите или разходите и капитала към промени в променливите величини, които им оказват съществено влияние;
    - ii) концентрации на застрахователния риск;
    - iii) фактически щети, съпоставими с предишни оценки (т.е. еволюция на щетите). Оповестяването на еволюцията на щети води началото си от периода, когато е възникнала най-ранната материална щета, за която съществува несигурност относно размера и графика на плащане на обезщетенията, но не е необходимо тя да се датира повече от десет години назад. Не е необходимо застрахователят да оповестява тази информация за щети, за които въпросът за несигурността относно размера и графика на плащанията на обезщетенията обикновено се разрешава в рамките на една година.
  - г) информацията относно лихвения риск и кредитния риск, която се изисква съгласно IAS 32, ако застрахователните договори попадат в обхвата на IAS 32.
  - д) информацията относно експозициите към лихвен или пазарен риск при внедрени деривативи, съдържащи се в основния договор, ако от застрахователя не се изисква или не извършва, оценка на внедрените деривативи по справедлива стойност.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

- 40. Преходните разпоредби в параграфи 41—45 се прилагат едновременно за образуване, което вече прилага IFRS, когато за

▼ M3

първи път прилага настоящия IFRS и за образуване, което прилага IFRS за първи път.

41. Едно образуване прилага настоящия IFRS за едногодишни периоди, започвайки на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако едно образуване прилага настоящия IFRS за по-ранен период, то оповестява този факт.

▼ M12

- 41A ***Договори за финансова гаранция (Изменения към IAS 39 и IFRS 4), публикувано през август 2005 г., изменя параграф 4, буква г), параграф Б18, буква ж) и параграф Б19, буква е). Образованията прилагат тези изменения и допълнения за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното приложение се насърчава. Ако предприятието приложи тези промени за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага едновременно свързаните с тях изменения в IAS 39 и IAS 32.***

▼ M3*Оповестяване*

42. Не е необходимо образуването да прилага изискванията за оповестяване съгласно настоящия IFRS към сравнително информация, която се отнася за едногодишни периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., с изключения на оповестяванията, изисквани съгласно параграф 37 буква а) и б) относно счетоводните политики и признатите активи, пасиви, приходи и разходи (и парични потоци, ако се използва директния метод).
43. Ако е практически неизпълнимо прилагането на определено изискване от параграфи 10—35 към сравнителна информация, която се отнася за едногодишни периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., образуването оповестява този факт. Прилагането на теста за адекватност на пасивите (параграфи 15—19) към такава сравнителна информация може понякога да е практически неизпълнимо, но е малко вероятно да е практически неизпълнимо прилагането на други изисквания на параграфи 10—35 към такава сравнителна информация. IAS 8 обяснява термина „практически неизпълнимо“.
44. При прилагане на параграф 39, буква в)iii) не е необходимо едно образуване да оповестява информация относно еволюцията на щетите, възникнали повече от пет години преди края на първата финансова година в която то прилага настоящия IFRS. Освен това, ако е практически неизпълнимо, когато едно образуване за първи път прилага настоящия IFRS, да подготви информация относно еволюцията на щетите, възникнали преди началото на най-ранния период за който образуването представя пълна сравнителна информация, която изпълнява изискванията на настоящия IFRS, образуването оповестява този факт.

*Прекласифициране на финансови активи*

45. Когато даден застраховател променя своите счетоводни политики за застрахователни пасиви, на него му е позволено, но не е задължен, да прекласифицира някои или всички свои финансови активи „по справедлива цена чрез приход или разход“. Тази прекласификация е разрешена, ако застрахователят променя счетоводните си политики, когато за първи път прилага настоящия IFRS и извършва последваща промяна в политиката, разрешена с параграф 22. Прекласификацията е промяна в счетоводна политика и се прилага IAS 8.

▼ M3

## ДОПЪЛНЕНИЕ А

## Определения

Настоящото допълнение представлява неразделна част от IFRS.

<b>Цедент</b>	<b>Държател на полица</b> съгласно <b>презастрахователен договор</b>
<b>Депозитен компонент</b>	Договорен компонент, който не се отчита счетоводно като дериватив съгласно IAS 39 и би попаднал в обхвата на IAS 39, ако беше отделен инструмент.
<b>Пряк застрахователен договор</b>	<b>Застрахователен договор</b> , който не е <b>презастрахователен договор</b> .
<b>Елемент на дискреционно участие</b>	<p>Договорно право за получаване, в допълнение на <b>гарантирани облиги</b>, на допълнителни облиги:</p> <p>а) които могат да бъдат значителна част от общите договорни облиги;</p> <p>б) сумата и времето за които по договор се определят от издателя;</p> <p>и</p> <p>в) които договорно се определят на базата на:</p> <p>i) изпълнението на определен пул от договори или определен тип договор;</p> <p>ii) реализирана и/или нереализирана възвръщаемост от инвестиция на определен пул от активи, държани от издателя;</p> <p>или</p> <p>iii) печалбата или загубата на компанията, фонд или друго образувание, което издава договора.</p>
<b>Справедлива стойност</b>	Сумата за която даден актив може да бъде разменен, или да бъде уредено задължение, между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им.
<b>Финансов риск</b>	Рискът от възможна бъдеща промяна на една или няколко от изброените величини: определения лихвен процент, цената на финансовия инструмент, цената на стоката, валутния курс, индекса на цените или тарифите, кредитния рейтинг или кредитния индекс, или друга променлива величина, при условие, за нефинансова променлива, че променливата не е точно определена за дадена страна по договора.
<b>Гарантирани облиги</b>	Плащания или други облиги, на които определен <b>държател на полица</b> или инвеститор има право, което не е предмет на лична преценка на издателя.
<b>Гарантиран елемент</b>	Задължение за плащане на <b>гарантирани облиги</b> , включени в договор, който съдържа елемент на дискреционно участие.
<b>Застрахователен актив</b>	Нетни договорни права на <b>застраховател</b> съгласно <b>застрахователен договор</b> .
<b>Застрахователен договор</b>	Договор, съгласно който едната страна ( <b>застрахователят</b> ) поема значителен <b>застрахователен риск</b> от другата страна ( <b>държателя на полица</b> ),

▼ M3

	ако определено несигурно бъдещо събитие ( <b>застрахователно събитие</b> ) повлия неблагоприятно на държателя на полица. (Виж допълнение Б за насоки във връзка с това определение.)
<b>Застрахователно задължение</b>	Нетни договорни задължения на <b>застраховател</b> съгласно <b>застрахователен договор</b> .
<b>Застрахователен риск</b>	Риск, освен <b>финансов риск</b> , прехвърлен от държателя на договор на издателя.
<b>Застрахователно събитие</b>	Несигурно бъдещо събитие, което е покрито със <b>застрахователен договор</b> и създава <b>застрахователен риск</b> .
<b>Застраховател</b>	Страната, която има задължение по <b>застрахователен договор</b> да компенсира <b>държателя на полица</b> , ако възникне <b>застрахователно събитие</b> .
<b>Тест за адекватност на задължението</b>	Оценка на това дали преносната стойност на <b>застрахователното задължение</b> трябва да бъде увеличена (или преносната стойност на съответните отложени разходи по придобиване, или съответните нематериални активи намалени) на базата на преглед на бъдещите парични потоци.
<b>Държател на полица</b>	Страна, която има право на компенсация по <b>застрахователен договор</b> , ако е настъпило <b>застрахователно събитие</b> .
<b>Презастрахователни активи</b>	Нетни договорни права на <b>цедент</b> по <b>презастрахователен договор</b> .
<b>Презастрахователен договор</b>	<b>Застрахователен договор</b> , издаден от един <b>застраховател (презастрахователя)</b> за компенсиране на друг застраховател ( <b>цедента</b> ) за загуби по един или повече договори, издадени от цедента.
<b>Презастраховател</b>	Страната, която има задължение по <b>презастрахователен договор</b> да компенсира <b>цедент</b> , ако възникне <b>застрахователно събитие</b> .
<b>Отделяне</b>	Счетоводно отчитане на компонентите на договор все едно, че са отделни договори.

▼ M12

<b>Договор за финансова гаранция</b>	Договор, който изисква от емитента да извърши конкретни плащания, за да компенсира титуляра за загуба, която е претърпял, тъй като даден длъжник не е успял да извърши дължимо плащане в съответствие с първоначалните или изменените условия на дълговия инструмент.
--------------------------------------	---

▼ M3

## ДОПЪЛНЕНИЕ Б

## Определение за застрахователен договор

Настоящото допълнение представлява неразделна част от IFRS.

- Б 1 Настоящото допълнение дава насоки относно определението за застрахователен договор в допълнение А. То разглежда следните въпроси:
- а) термина „несигурно бъдещо събитие“ (параграфи Б2—Б4);
  - б) плащания в натура (параграфи Б5—Б7);
  - в) застрахователен риск и други рискове (параграфи Б8— Б17);
  - г) примери за застрахователни договори (параграфи Б18—Б12);
  - д) значителен застрахователен риск (параграфи Б22—Б28);
- и
- е) промени в нивото на застрахователен риск (параграфи Б29 и Б30).

## Несигурно бъдещо събитие

- Б 2 Несигурността (или рискът) е същността на застрахователния договор. Най-малко по един от по-долу изброените пунктове съществува несигурност в началото на застрахователен договор:
- а) дали ще възникне *застрахователно събитие*;
  - б) кога ще възникне то;
- или
- в) колко ще трябва да плати застрахователя, ако то възникне.
- Б 3 В някои застрахователни договори застрахователното събитие е откриването на загуба по време на срока на действие на договора, дори ако загубата произтича от събитие, възникнало преди началото на договора. В други застрахователни договори застрахователното събитие е събитие, което възниква по време на срока на действие на договора, дори ако произтичащата от него загуба е открита след изтичане срока на договора.
- Б 4 Някои застрахователни договори покриват събития, които вече са възникнали, но финансовият резултат от които е все още несигурен. Пример за това е презастрахователен договор, който осигурява прекия застраховател срещу неблагоприятно развитие на щетите, вече съобщени от държателите на полици. В такива договори застрахователното събитие е откриването на крайната стойност на тези щети.

## Плащания в натура

- Б 5 Някои застрахователни договори изискват или позволяват плащанията да бъдат извършвани в натура. Например, когато застрахователят директно върне откраднатата вещ вместо да обезщети държателя на полица. Такъв е случаят и, когато застраховател използва свои собствени болници и медицински персонал за предоставяне на медицински услуги, обхванати от договорите.
- Б 6 Някои договори за услуги с фиксирана такса, в които нивото на услугата зависи от несигурно събитие, отговарят на определението за застрахователен договор в настоящия IFRS, но не се регулират като застрахователни договори в някои страни. Един пример за това е договор за поддръжка в който доставчикът на услугата приема да извърши поправка на определено оборудване след неизправност. Фиксираната такса за услугата се основава на очаквания брой неизправности, но съществува несигурност дали определен уред ще се повреди. Неизправността на оборудването засяга неблагоприятно неговия собственик и договорът го компенсира (в натура, а не парично). Друг подобен пример е договор за аварийна сервизна служба за коли, в който доставчикът на услугата приема, срещу фиксирана годишна такса, да оказва пътна помощ или да изтегли колата до намиращ се наблизо гараж. Такъв договор би могъл да



## ▼ M3

удовлетвори определението за застрахователен договор дори ако доставчикът на услугата не приема да извършва поправки или замяна на части.

- Б 7 Прилагането на IFRS към договорите описани в параграф Б6 е вероятно да се окаже по-трудно от прилагането на IFRS, които биха били приложими ако такива договори бяха извън обхвата на настоящия IFRS:
- а) Малко вероятно е да има материални задължения за неизправности и повреди, които вече са възникнали;
  - б) Ако се прилагаше IAS 18 *Приходи*, доставчикът на услугата би признал приходи, позовавайки се на етапа на изпълнение (при условията на други изрично посочени критерии). Този подход е приемлив и съгласно настоящия IFRS, който позволява доставчикът на услугата i) да продължи своите съществуващи счетоводни политики за тези договори освен ако те включват практики, забранени с параграф 14 и ii) да усъвършенства своите счетоводни политики, ако това е разрешено с параграфи 22—30.
  - в) Доставчикът на услугата отчита дали стойността на изпълнението на неговите договорни задължения за доставка на услуги надвишава получения авансово приход. За да направи това, той прилага теста за адекватност на пасивите, описан в параграфи 15—19 от настоящия IFRS. Ако настоящият IFRS не е бил прилаган към тези договори, доставчикът на услугата прилага IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, за да определи дали договорите са обременяващи.
  - г) За тези договори изискванията за оповестяване в настоящия IFRS е малко вероятно да увеличат значително оповестяванията, изисквани от други IFRS.

#### Разграничаване между застрахователен риск и други рискове

- Б 8 Определението за застрахователен договор се отнася до застрахователен риск, дефиниран от настоящия IFRS като риск, различен от финансов риск, прехвърлен от държателя на договор на издателя. Договор, който излага издателя на финансов риск без значителен застрахователен риск не е застрахователен договор.
- Б 9 Определението за финансов риск в допълнение А включва списък от финансови и нефинансови променливи. Този списък включва нефинансови променливи, които не са специфични за страна по договора, като загуби от индекса на земетресения в определен регион или температурен индекс в определен град. Той изключва нефинансови променливи, които са специфични за страна по договора, като възникване или невъзникване на пожар, който поврежда или разрушава актив на тази страна. Освен това рискът от промени в справедливата стойност на нефинансов актив не е финансов риск, ако справедливата стойност отразява не само промени в пазарните цени за такива активи (финансова променлива), но също и състоянието на специфичен нефинансов актив, притежаван от страна по договор (нефинансова променлива). Например, ако гарантиране на остатъчната стойност на определен автомобил излага гаранта на риска от промени във физическото състояние на автомобила, този риск е застрахователен риск, а не финансов риск.
- Б 10 Някои договори излагат издателя освен на значителен застрахователен риск и на финансов риск. Например, много животозастрахователни договори гарантират едновременно минимална норма на възвръщаемост на държателите на полици (създава се финансов риск) и обещават обезщетения при смърт, които понякога значително надвишават салдото по сметката на държателя на полицата (създава се застрахователен риск под формата на риск от смърт). Такива договори са застрахователни договори.
- Б 11 Съгласно някои договори застрахователното събитие задейства плащането на сума обвързана с ценови индекс. Такива договори са застрахователни договори при условие, че плащането, което зависи от застрахователното събитие, може да бъде значително. Например, пожизнен анюитет обвързан с индекс на жизнения стандарт прехвърля застрахователен риск, тъй като плащането се

## ▼ M3

задейства от несигурно събитие — преживяването на ануитанта. Обвързването с ценовия индекс е внедрен дериватив, но прехвърля също и застрахователен риск. Ако последващото прехвърляне на застрахователен риск е значително, внедреният дериватив отговаря на определението за застрахователен договор, като в този случай не е необходимо той да бъде отделен и оценяван по справедлива стойност (виж параграф 7 от настоящия IFRS).

- Б 12 Определението за застрахователен риск се отнася за риска, който застрахователят акцептира от държателя на полица. С други думи, застрахователен риск е съществуващ по-рано риск, прехвърлен от държателя на полица на застрахователя. Така нов риск, създаден от договора, не е застрахователен риск.
- Б 13 Определението за застрахователен договор се отнася за неблагоприятен ефект върху държателя на полица. Определението не ограничава плащането от застрахователя до сума равна на финансовото въздействие на неблагоприятното събитие. Например, определението не изключва покритие „ново за старо“, което в достатъчна степен компенсира държателя на полица, така че да му позволи да замени повредения стар актив с нов актив. Също така, определението не ограничава плащане по срочен животозастрахователен договор до финансовата загуба, понесена от близките на починалия, нито изключва възможността плащането на предварително определени суми да изрази количествено загубата, причинена от смърт или инцидент.
- Б 14 Някои договори изискват плащане ако възникне определено несигурно събитие, но не изискват като предварително условие за плащане неблагоприятен ефект върху държателя на полица. Такъв договор не е застрахователен договор дори ако държателят използва договора за намаляване на основната рисковата експозиция. Например, ако държателят използва дериватив, за да хеджира основна нефинансова променлива, която е в корелация с парични потоци от активи на образуването, деривативът не е застрахователен договор тъй като плащането не зависи от това дали държателят е засегнат неблагоприятно от намаляване на паричните потоци от актива. Обратно, определението за застрахователен договор се отнася до несигурно събитие, за което неблагоприятен ефект върху държателя на полица е предварително договорно условие за плащане. Това предварително договорно условие не изисква от застрахователя да проверява дали събитието фактически е предизвикало неблагоприятен ефект, но разрешава на застрахователя да откаже плащане, ако той не е убеден, че събитието е предизвикало неблагоприятен ефект.
- Б 15 Риск от изтичане на срока (т.е. рискът, че насрещната страна ще прекрати договора по-рано или по-късно отколкото издателят е очаквал при определяне цената на договора) не е застрахователен риск, защото плащането към отсрещната страна не зависи от несигурно бъдещо събитие, което засяга неблагоприятно отсрещната страна. Също така, рискът от разходи (т.е. рискът от непредвидено увеличение на административните разходи, свързани с обслужване на договора, а не на разходите свързани със застрахователното събитие) не е застрахователен риск, тъй като непредвидено увеличение на разходите не засяга неблагоприятно отсрещната страна.
- Б 16 Следователно, договор, който излага издателя на риск от изтичане на срока или риск от разходи не е застрахователен договор, освен ако той излага издателя и на застрахователен риск. Ако издателят на този договор намали този риск като използва втори договор, за да прехвърли част от този риск на друга страна, вторият договор излага другата страна на застрахователен риск.
- Б 17 Издателят може да поеме значителен застрахователен риск от държателя на полица само ако издателят е образуване, отделно от държателя на полица. При взаимозастрахователно дружество, дружеството поема риск от всеки държател на полица и обединява този риск. Независимо, че държателите на полици носят този обединен риск колективно в качеството си на собственици, все пак дружеството е поело риска, който е същността на застрахователен договор.

▼ M3**Примери за застрахователни договори**

- Б 18 По-долу са дадени примери за договори, които са застрахователни договори, ако прехвърлянето на застрахователен риск е значително:
- а) застраховка срещу кражба или повреда на имущество;
  - б) застраховка отговорност за продукт, професионална отговорност, гражданска отговорност или застраховка за правна защита;
  - в) застраховка „Живот“ и предплатени схеми за погребение (независимо, че смъртта е неизбежна, несигурно е кога ще настъпи тя или, за някои видове животозастраховане, дали смъртта ще настъпи през периода, покрит от застраховката);
  - г) пожизнен анюитет и пенсии (т.е. договори, които предвиждат компенсация за несигурно бъдещо събитие — оцеляване на анюитант или пенсионер — за подпомагане на анюитанта или пенсионера да поддържа определен стандарт на живот, който в противен случай би бил засегнат неблагоприятно с неговото или нейно оцеляване);
  - д) покритие за увреждане и медицински услуги;
  - е) договори за поръчителство, гаранции за вярност, гаранции за добро изпълнение и гаранции за участие в търг (т.е. договори, които предвиждат компенсация ако другата страна не успее да изпълни договорна задължение, например задължение да построи сграда);

▼ M12

- ж) кредитна застраховка, която предвижда да бъдат извършени конкретни плащания, за да се компенсира титулярът за загуба, която е претърпял, тъй като даден длъжник не е успял да извърши дължимо плащане, в съответствие с първоначалните или изменените условия на дълговия инструмент. Тези договори могат да имат разнообразни юридически форми като гаранция, някои видове акредитив, договор за кредит с покритие на риска от неплащане или застрахователен договор. Независимо от това, въпреки че тези договори отговарят на определението за застрахователен договор, те също отговарят и на определението за договор за финансова гаранция, съдържащо се в IAS 39, и попадат в обхвата на IAS 32 и IAS 39, но не и в обхвата на настоящия IFRS (виж параграф 4, буква г). Независимо от това, ако емитентът е заявил изрично в предходен отчет, че разглежда тези договори като застрахователни договори и е използвал осчетоводяване, приложимо спрямо застрахователните договори, той може сам да избере дали да приложи IAS 39 и IAS 32 или настоящия стандарт по отношение на тези договори за финансова гаранция.

▼ M3

- з) продуктови гаранции. Продуктови гаранции, издадени от другата страна за стоки, продадени от производител, дилър или търговец на дребно, са в обхвата на настоящия IFRS. Въпреки това, продуктите гаранции, издадени директно от производител, дилър или търговец на дребно, са извън неговия обхват тъй като са в обхвата на IAS 18 *Приходи* и IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*;
- и) застраховка „Право на собственост“ (т.е. застраховка срещу откриване на недостатъци в правото на собственост върху земя, които не са били очевидни, когато е бил написан застрахователния договор). В такъв случай застрахователното събитие е откриването на недостатък в правото на собственост, не самият недостатък;
- й) помощ при пътуване (т.е. компенсация в пари или в натура на държатели на полици за загуби претърпени от тях по време на пътуване). Параграфи Б6 и Б7 разглеждат някои договори от този вид;
- к) катастрофични бонове, които осигуряват редуцирани плащания на главница, лихва или и двете, ако определено събитие неблагоприятно засегне издателя на бона (освен ако определеното събитие не създава значителен застрахователен риск, например, ако събитието е промяна в лихвен процент или валутен курс);

▼ M3

- л) застрахователни суопи и други договори, които изискват плащане на базата на промени в климатичните, геоложките или други физически променливи, които са специфични за страна по договора;
- м) презастрахователни договори.

Б 19 По-долу са дадени примери за договори, които не са застрахователни договори:

- а) инвестиционни договори, които имат правната форма на застрахователен договор, но не излагат издателя на значителен застрахователен риск, например, договори за застраховка „Живот“, в които издателят не носи никакъв значителен риск от смърт (такива договори представляват незастрахователни финансови инструменти или договори за услуги, виж параграфи Б20 и Б21);
- б) договори, които имат правната форма на застраховка, но връщат целия значителен застрахователен риск към държателя на полицата чрез неотменими и законови механизми, които регулират бъдещи плащания от държателя на полица като пряк резултат от застрахователни загуби, например, някои финансови презастрахователни договори (такива договори обикновено представляват незастрахователни финансови инструменти или договори за услуги, виж параграфи Б20 и Б21);
- в) самоосигуряване, с други думи задържане на риск, който би могъл да бъде покрит със застраховка (няма застрахователен договор, тъй като няма споразумение с друга страна);
- г) договори (като хазартни договори), които изискват плащане ако възникне определено несигурно бъдещо събитие, но не изискват, като предварително договорно условие за плащане, събитието да засяга неблагоприятно държателя на полицата. Това не изключва възможността предварително да се определи компенсация, която да изразява количествено загубата, причинена от определено събитие като смърт или инцидент (виж също параграф Б13);
- д) деривативи, които излагат едната страна на финансов риск, тъй като изискват от тази страна да извърши плащане единствено на базата на промени в една или повече от определените величини: лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, валутен курс, ценови или тарифен индекс, кредитен рейтинг или кредитен риск или друга променлива, при условие, в случай на нефинансова променлива, че променливата не е точно определена за страна по договора (виж IAS 39);

▼ M12

- е) кредитна гаранция (акредитив, договор за кредит с покритие на риска от неплащане или застрахователен договор), която изисква да бъде извършено плащане, дори ако титулярът не е претърпял загуба в резултат на неплатена дължима сума от страна на длъжника (виж IAS 39);

▼ M3

- ж) договори, които изискват плащане на базата на климатична, геоложка или друга физическа променлива, която не е специфична за страна по договора (описвани обикновено като деривативи на времето);
- з) катастрофични бонове, които предвиждат плащания на главница, лихва или и двете, на базата на климатична, геоложка или друга физическа променлива, която не е специфична за страна по договора.

Б 20 Ако договорите, описани в параграф Б19 създават финансови активи или финансови пасиви, те са в обхвата на IAS 39. Освен всичко друго, това означава, че страните по договора използват това, което понякога се нарича депозитно счетоводство, което включва следното:

- а) едната страна признава полученото възмездяване като финансов пасив, а не като приход;
- б) другата страна признава изплатеното възмездяване като финансов актив, а не като разход.

## ▼ M3

- Б 21 Ако договорите, описани в Б19 не създават финансови активи или финансови пасиви, прилага се IAS 18. Съгласно IAS 18 приходите свързани с транзакция, включваща предоставяне на услуги, се признават с оглед на етапа на изпълнение на транзакцията, ако резултатът от транзакцията може да бъде оценен надеждно.

**Значителен застрахователен риск**

- Б 22 Един договор е застрахователен договор само ако той прехвърля значителен застрахователен риск. Параграфи Б8 — Б21 разглеждат застрахователен риск. Параграфите по-долу разглеждат преценката дали застрахователният риск е значителен.
- Б 23 Застрахователният риск е значителен ако, и само ако, застрахователно събитие може да накара застраховател да плати значителни допълнителни обезщетения при какъвто и да е сценарий, с изключение на сценарии лишени от търговско съдържание (т.е. нямат видим ефект върху икономиката на транзакцията). Ако значителните допълнителни обезщетения са платими по сценарии, които имат търговско съдържание, условието в предишното изречение може да бъде изпълнено дори ако застрахователното събитие е малко вероятно да настъпи или дори ако очакваната (т.е. претеглена по вероятност) сегашна стойност на условните парични потоци е малка част от очакваната сегашна стойност на всички останали договорни парични потоци.
- Б 24 Допълнителните облиги описани в параграф Б23 се отнасят за суми, които надвишават тези, които са дължими, ако не е възникнало застрахователно събитие (с изключение на сценарии лишени от търговско съдържание). Тези допълнителни суми включват разходи за обработка и оценка на искове, но изключват:
- а) загубата на възможността да се съберат такси от държателя на полица за бъдещи услуги. Например, по договор за застраховка „Живот“ свързана с инвестиционен фонд смъртта на държателя на полица означава, че застрахователят не може повече да извършва услуги по управление на инвестиции и да събира такса за това. Но икономическата загуба за застрахователя не отразява застрахователен риск, както и управител на взаимен фонд не поема застрахователен риск във връзка с възможна смърт на клиент. Следователно потенциалната загуба на такси от управление на бъдещи инвестиции няма отношение при изчисляването на количеството застрахователен риск, прехвърлен с договор;
  - б) освобождаване, в случай на смърт, от такси, което би било направено при анулиране или откуп. Тъй като тези такси са последствие от договора, освобождаването от тях не компенсира държателя на полица за предишен риск. Следователно, те не са свързани с оценката на това колко застрахователен риск е прехвърлен с договор;
  - в) плащане, зависещо от събитие, което не причинява значителна загуба на държателя на договора. Например, разгледайте договор, който изисква от застрахователя да плати един милион парични единици ако даден актив претърпи физическа повреда и причини на държателя незначителна икономическа загуба от една валутна единица. С този договор държателят прехвърля на застрахователя незначителен риск от загуба на една валутна единица. Същевременно, договорът създава незастрахователен риск, за който издателят трябва да плати 999 999 парични единици, ако възникне определеното събитие. Тъй като издателят не поема значителен застрахователен риск от държателя, този договор не е застрахователен договор;
  - г) възможни презастрахователни обезщетения. Застрахователят ги отчита отделно.
- Б 25 Застрахователят оценява значимостта на застрахователния риск договор по договор, а не като се позовава на съществеността на финансовите отчети (\*). Така застрахователният риск може да бъде значителен дори ако съществува минимална вероятност от

(\*) За тази цел договорите, сключени едновременно с един контрагент (или договори, които са взаимнозависими в друго отношение) представляват един договор.

## ▼ M3

материални загуби за целия регистър от договори. Тази оценка договор по договор улеснява класифицирането на даден договор като застрахователен договор. Ако е известно, че относително хомогенен регистър от малки договори се състои от договори, от които всички прехвърлят застрахователен риск, не е необходимо застрахователят да проучва всеки договор в този регистър, за да идентифицира няколко недеривативни договора, които прехвърлят незначителен застрахователен риск.

- Б 26 От параграфи Б23—Б25 следва, че ако по даден договор се изплаща обезщетение за смърт, надвишаващо сумата, платима при доживяване, договорът представлява застрахователен договор, освен ако допълнителното обезщетение за смърт е незначително (като се съди по договора, а не по целия регистър от договори). Както е отбелязано в параграф Б24б), освобождаването в случай на смърт от такси за анулиране или откуп не се включва в тази оценка на това освобождаване не компенсира държателя на полица за предишен риск. По същия начин, анюитетен договор, по който се изплащат регулярни суми за остатъка от живота на държателя на полица, представлява застрахователен договор, освен ако съвкупните пожизнени плащания са незначителни.
- Б 27 Параграф Б23 се занимава с допълнителните обезщетения. Тези допълнителни обезщетения биха могли да включват изискване за плащане на обезщетенията по-рано, ако застрахователното събитие възникне по-рано и плащането не е коригирано за стойността на парите във времето. Пример за това е безсрочната застраховка „Живот“ за фиксирана сума (с други думи, застраховка която предвижда фиксирано обезщетение при смърт, когато и да умре държателят на полица, без дата на валидност на покритието). Сигурно е, че държателят на полицата ще умре, но датата на смъртта е несигурна. Застрахователят понася загуба по тези индивидуални договори, по които държателите на полици умират рано, дори ако няма обща загуба в целия регистър от договори.
- Б 28 Ако един застрахователен договор е разделен на депозитен компонент и на застрахователен компонент, значимостта на прехвърлянето на застрахователния риск се оценява по отношение на застрахователния компонент. Значимостта на застрахователен риск, прехвърлен чрез внедрен дериватив, се оценява по отношение на внедрения дериватив.

#### Промени в нивото на застрахователен риск

- Б 29 Някои договори не прехвърлят никакъв застрахователен риск на издателя в началото, въпреки че прехвърлят застрахователен риск по-късно. Например, разгледайте договор, който предвижда точно определена възвръщаемост на инвестицията и включва опция за държателя на полицата да използва доходите от инвестицията на падежа, за да купи пожизнен анюитет по текущите анюитетни ставки, начислявани от застрахователя за други нови анюитанти, когато държател на полица използва опцията. Договорът не прехвърля застрахователен риск на издателя докато се упражнява опцията тъй като застрахователят е свободен да определя цената на анюитета на база, която отразява застрахователния риск, прехвърлен към застрахователя по това време. Ако договорът определя анюитетните ставки (или база за определяне на анюитетните вноски), договорът прехвърля застрахователен риск на издателя в началото.
- Б 30 Договор, който отговаря на изискванията за застрахователен договор остава застрахователен договор докато всички права и задължения се погасят или изтече срокът им.

## ▼ M3

## ДОПЪЛНЕНИЕ В

## Изменения на други IFRS

*Измененията в настоящото допълнение се прилагат за годишни периоди, започващи на 1 януари 2005 г. Ако едно образование приеме настоящия IFRS за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.*

## Изменения на IAS 32 и IAS 39

- В 1 В IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* (преработен през 2003 г.), параграф 4, буква г) се преномерираща на 4, буква в). Параграф 4, буква в) се преномерираща на 4, буква г) и се изменя съгласно параграф В4.

Параграф 6 се заличава.

В края на параграф AG8 се добавя следното изречение:

Някои от тези условни права и задължения могат да бъдат застрахователни договори в обхвата на IFRS 4.

- В 2 В IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* (преработен през 2003 г.), параграф 2, буква д) се преномерираща като параграф 2, буква г). Параграф 2, буква г) се преномерираща като 2д) и се изменя съгласно параграф В5. Параграф AG4 се изменя, както следва:

AG4. Настоящият стандарт се прилага към финансовите активи и финансовите пасиви на застрахователи, освен права и задължения, които параграф 2, буква д) изключва, тъй като те възникват съгласно договори в обхвата на IFRS 4.

- В 3 Параграфи 4, буква д) от IAS 32 и 2, буква з) от IAS 39 съдържат изключения от обхвата за деривативи, базирани на климатични, геоложки или други физически променливи. Тези параграфи се заличават. В резултат на това такива деривативи са в обхвата на IAS 32 и IAS 39, освен ако отговарят на определението за застрахователен договор и са в обхвата на IFRS 4. Освен това параграф AG1 от IAS 39 се изменя, за да се чете както следва:

AG1. Някои договори изискват плащане на базата на климатични, геоложки и други физически променливи. (Тези, които се базират на климатични променливи понякога се наричат „деривативи на времето“.) Ако тези договори не са в обхвата на IFRS 4 *Застрахователни договори*, тогава са в обхвата на настоящия Стандарт.

- В 4 В IAS 32 се вмъква нова параграф 4, буква д). Вследствие на тази промяна и на промените, извършени с параграфи В1 и В3, и с IFRS 3 *Бизнес комбинации*, параграф 4, буква в)—д) гласи следното:

в) *договори за условно възмездяване при бизнес комбинация (виж IFRS 3 Бизнес комбинации). Това освобождаване се прилага само за придобивания;*

г) *застрахователни договори съгласно определението в IFRS 4 Застрахователни договори. Настоящият стандарт се прилага към деривативи, които са внедрени в застрахователни договори, ако IAS 39 изисква от образуванието да ги отчита индивидуално.*

д) *финансови инструменти, които са в обхвата на IFRS 4 тъй като съдържат елемент на дискреционно участие. Издателят на тези инструменти е освободен от прилагането на параграфи 15—32 и AG25—AG35 от настоящия стандарт към тези елементи що се отнася до разликата между финансови пасиви и капиталови инструменти. Тези инструменти са предмет на всички останали изисквания от настоящия стандарт. Освен това настоящият стандарт се прилага към деривативи, които са внедрени в тези инструменти (виж IAS 39).*

Параграф 4, буква е), добавен от IFRS 2 *Плащане под формата на акции*, остава непроменена.

## ▼ M3

В 5 В IAS 39, параграф 2, буква е) се заличава. След тази промяна и промените направени с параграфи В2 и В3, както и с IFRS 3 *Бизнес комбинации*, параграф 2, букви г)–ж) гласи следното:

- г) *финансови инструменти, емитирани от образуванието, които отговарят на определението за капиталов инструмент в IAS 32 (включително опции и гаранции). Държателят на такива капиталови инструменти прилага настоящият стандарт към тези инструменти, освен ако те отговарят на изключението по буква а) по-горе;*
- д) *права и задължения по застрахователен договор съгласно IFRS 4 Застрахователни договори или по договор, който е в обхвата на IFRS 4 тъй като той съдържа елемент на дискреционно участие. Настоящият стандарт се прилага към дериватив, който е внедрен в такъв договор, ако деривативът сам по себе си не е договор в обхвата на IFRS 4 (виж параграфи 10–13 и допълнение А параграфи AG23–AG33). Освен това, ако един застрахователен договор е договор за финансова гаранция, сключен или задържан, след прехвърляне на друга страна на финансови активи или финансови пасиви в обхвата на настоящия стандарт, издателят прилага настоящия стандарт към договора (виж параграф 3 и допълнение А параграф AG4A);*
- е) *договори за условно възмездяване при бизнес комбинация (виж IFRS 3 Бизнес комбинации). Това освобождаване се прилага само за придобиващия;*
- ж) *договори между придобиващ и продавач при бизнес комбинация за покупка или продажба на придобиван на бъдеща дата.*

Параграф 2, букви и) и к) се преномерираща на 2, букви з) и и). Параграф 2, буква и) беше вмъкната с IFRS 2 *Плащане под формата на акции*.

Параграф 3 се заличава и се заменя с нова параграф 3 и се добавя параграф AG4A, както следва:

3. Някои договори за финансови гаранции изискват от издателя да извърши определени плащания, за да компенсира държателя за загуба, която понася, защото длъжник не може да извърши плащане, когато е длъжимо съгласно първоначалните или модифицирани условия на дългов инструмент. Ако това изискване прехвърля значителен риск към издателя, договорът представлява застрахователен договор съгласно IFRS 4 (виж параграф 2, буква д) и AG4A). Други договори за финансова гаранция изискват плащанията да бъдат извършвани в отговор на промени в определен лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, валутен курс, ценови или тарифен индекс, или друга променлива, при условие, в случай на нефинансова променлива, че променливата не е специфична за страна по договора. Такива договори са в обхвата на настоящия стандарт.

AG4A. Договорите за финансова гаранция могат да имат различни правни форми, като финансова гаранция, акредитив, договор за неустойка при неизпълнение на кредитни задължения или застрахователен договор. Тяхното счетоводно третиране не зависи от правната им форма. Примери за подходящо третиране (виж параграфи 2, буква д) и 3) са дадени по-долу както следва:

- а) Ако договорът не е застрахователен договор, съгласно IFRS 4, издателят прилага настоящия стандарт. Така, договор за финансова гаранция, който изисква плащания ако кредитният рейтинг на длъжника падне под определено ниво, е в обхвата на настоящия стандарт;
- б) Ако издателят е сключил или задържал договора за финансова гаранция след прехвърляне на друга страна на финансови активи или финансови пасиви в обхвата на настоящия стандарт, издателят прилага настоящия стандарт;



## ▼ M3

- в) Ако договорът представлява застрахователен договор съгласно IFRS 4, издателят прилага IFRS 4 освен ако се прилага буква б);
- г) Ако издателят дава финансова гаранция във връзка с продажбата на стоки, издателят прилага IAS 18 при вземането на решение за това кога ще признае получения приход.

В 6 В IAS 39, параграф 9, изразът „друга променлива“ в определението за дериватив се заменя с изречения „друга променлива, при условие, че нефинансова променлива, че променливата не е точно определена за страна по договора“. Същата промяна е направена в параграф 10 от IAS 39. Към IAS 39 се добавя следния нов параграф AG12A:

AG12A. Определението за дериватив се отнася за нефинансови променливи, които не са специфични за страна по договора. Те включват индекс за загуби от земетресения в определен регион и температурен индекс в определен град. Нефинансовите променливи, специфични за страна по договора, включват възникването или невъзникването на пожар, който поврежда 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 за такива активи (финансова променлива), но също и състоянието на притежавания специфичен нефинансов актив (нефинансова променлива). Например, ако гаранция за остатъчната стойност на определена кола излага гаранта на риск от промени във физическото състояние на колата, промяната на тази остатъчна стойност е специфична за собственика на колата.

В 7 В IAS 32 се вмъква следната нова параграф 91А, а в параграф 86 препратката към параграф 90 се разширява, за да включи параграф 91А:

91А. *Някои финансови активи и финансови пасиви съдържат елемент на дискреционно участие съгласно описанието в IFRS 4 Застрахователни договори. Ако едно образувание не може да оцени надеждно справедливата стойност на този елемент, предприятието оповестява този факт заедно с описание на договора, неговата преносна стойност, обяснение защо справедливата стойност не може да бъде оценена надеждно и, ако е възможно, диапазона от приблизителни оценки в рамките на който е много вероятно да се намира справедливата стойност.*

В параграф 49д) изразът „застрахователна полица“ се заменя с изречения „застрахователен договор“.

В 8 В IAS 39, параграф AG30 привежда примери за внедрени деривативи, за които се приема, че не са тясно свързани с основния договор, а параграф AG33 привежда примери за внедрени деривативи, за които се приема, че са тясно свързани с основния договор. Параграфи AG30, букви ж) и AG33, буква а), б) и г) се изменят като се вмъкват препратки към застрахователни договори както следва, а в параграф AG33 се добавят букви ж) и з):

AG30 ж) „Кол“ опция, „пут“ опция или опция за предплащане, внедрена в основен дългов инструмент или основен застрахователен договор, не е тясно свързана с основния договор, освен ако цената на упражняване на опцията е приблизително равна, на всяка дата на упражняване, на амортизираната стойност на основния дългов инструмент или преносната стойност на основния застрахователен договор. От гледна точка на издателя на конвертируем дългов инструмент с внедрен елемент на „кол“ или „пут“ опция, оценката за това дали „кол“ или „пут“ опцията е тясно свързана с основния дългов инструмент се извършва преди отделянето на капиталовия елемент съгласно IAS 32.

## ▼ M3

- AG33 а) Внедрен дериватив, в който основното е лихвен процент или индекс на лихвения процент, който може да промени сумата на лихвата, която иначе би била платена или получена по лихвоносен основен дългов инструмент или застрахователен договор, е тясно свързан с основния договор освен ако комбинираният договор може да бъде уреден по такъв начин, че държателят не би възстановил реално цялата си призната инвестиция, или внедреният дериватив би могъл най-малко да удвои първоначалната норма на възвращаемост на държателя по основния договор и би могъл да има за резултат норма на възвращаемост, която е най-малко два пъти по-висока от възможната пазарна възвращаемост за договор със същите условия като основния договор.
- б) Внедрен „под“ или „таван“ на лихвения процент по дългов инструмент или застрахователен договор е тясно свързан с основния договор, при условие, че „таванът“ е равен на или е над пазарния лихвен процент, а „подът“ е равен на или е под пазарния лихвен процент, когато договорът е издаден, и „подът“ или „таванът“ не е финансиран със заемни средства по отношение на основния договор. По същия начин, провизиите включени в договор за покупка или продажба на актив (например, стока), които установяват „таван“ или „под“ на цената, която следва да бъде платена или получена за актива, са тясно свързани с основния договор, ако и „таванът“ и „подът“ са били „извън парите“ в началото и не са финансирани със заемни средства.
- г) Внедрен чуждестранен дериватив в основен договор, който е застрахователен договор или не е финансов инструмент (например, договор за покупката или продажбата на нефинансова позиция, когато цената е деноминирана в чуждестранна валута), е тясно свързан с основния договор при условие, че не е финансиран със заемни средства, не съдържа опция и изисква плащанията да са деноминирани в една от следните валути:
- i) функционалната парична единица на основна страна по този договор;
  - ii) валутата в която цената на съответната стока или услуга, която се придобива или доставя, обикновено се определя при търговски операции по света (например, долари на САЩ за транзакции със суров петрол);
- или
- iii) валута, която обикновено се използва в договори за покупка или продажба на нефинансови позиции в икономическото пространство в което се извършва транзакцията (например, относително стабилна и ликвидна валута, която обикновено се използва в местните или външнотърговски бизнес транзакции).
- ж) обвързан с единицата елемент, внедрен в основен финансов инструмент или основен застрахователен договор, е тясно свързан с основния инструмент или основния договор, ако плащанията деноминирани в единицата се оценяват по текущи стойности на единицата, които отразяват справедливите стойности на активите на фонда. Обвързан с единица елемент е договорно условие, което изисква плащанията да се деноминират в единици на вътрешен или външен инвестиционен фонд.
- з) Дериватив, внедрен в застрахователен договор, е тясно свързан с основния застрахователен договор, ако внедреният дериватив и основният застрахователен договор са така взаимнозависими, че образуването не може да оцени внедрения дериватив отделно (т.е. без да взема предвид основния договор).

## ▼ M3

**Изменения на други IFRS**

- В 9 IAS 18 *Приходи* се изменя, както следва:
- Параграф 6, буква в) се изменя, за да се чете, както следва:
- в) застрахователни договори в обхвата на IFRS 4 *Застрахователни договори*;
- В 10 В IAS 19 *Доходи на работници и служители* следната бележка под линия се добавя към определението в параграф 7 за квалифицирана застрахователна полица, след първото появяване на думата „полица“:
- (\*) Квалифицираната застрахователна полица не е задължително застрахователен договор съгласно IFRS 4 *Застрахователни договори*.
- В 11 В IAS 37 *Провизии*, условни задължения и условни активи, параграфи 1, буква б) и 4 се заличават и се вмъква нова параграф 5, буква д), както следва:
- д) застрахователни договори (виж IFRS 4 *Застрахователни договори*). Въпреки това, настоящият стандарт се прилага за провизии, условни задължения и условни активи на застрахователя, освен тези произтичащи от негови условни задължения и права по застрахователни договори в обхвата на IFRS 4.
- В параграф 2 (както е изменен през 2003 г. с IAS 39) последното изречение се заличава.
- В 12 В IAS 40 *Инвестиционни имоти* (преработен през 2003 г.) се добавят параграфи 32А—32В и 75, буква е), iv), а в параграф 30 се включва препратка към параграф 32А както следва:
- 30. С изключенията по параграфи 32А и 34, образуването избира за своя счетоводна политика или модела на справедливата стойност съгласно параграфи 33—55, или модела на стойността на придобиване съгласно параграф 56 и прилага тази политика към всички свои инвестиционни имоти.**

**Инвестиционни имоти, свързани със задължения****32 А. *Образуването може:***

а) *да избере или модела на справедливата стойност, или модела на стойността на придобиване за всички инвестиционни имот за обезпечаване на задължения, които дават възвращаемост свързана пряко със справедливата стойност на, или доходите от, определени активи, включващи тези инвестиционни имоти;*

**и**

б) *да избере или модела на справедливата стойност или модела на стойността на придобиване за всички останали инвестиционни имоти, независимо от избор, направен по буква а).*

32 Б. Някои застрахователи и други предприятия управляват вътрешен взаимен фонд за инвестиции, който емитира условни единици, като някои единици се държат от инвеститори в обвързани договори, а други — от образуването. Параграф 32А не позволява на образуването да оценява имотите държани от фонда отчасти по стойност на придобиване и отчасти по справедлива стойност.

32 В. Ако едно образуване избере различни модели за двете категории описани в параграф 32А, продажбите на инвестиционни имоти между пулове от активи оценени по различни модели, се признават по справедлива стойност, а акумулираната промяна в справедливата стойност се признава в печалби или загуби. Съответно, ако инвестиционен имот е продаден от пул, в който е използван моделът на справедлива стойност, в пул, в който е използван моделът на стойност на придобиване, справед-

## ▼ M3

ливата стойност на имота на датата на продажбата става негова намерена (историческа) цена.

- 75 е) iv) *акмулираната промяна в справедливата стойност, призната в печалба или загуба след продажба на инвестиционен имот от пул от активи, в който се използва модела на стойност на придобиване, в пул в който се използва модела на справедлива стойност (виж параграф 32B).*

В 13 IFRS 1 *Прилагане на международните стандарти за финансови отчети* за първи път се изменя, както следва:

В параграф 12 позоваването на параграфи 13—25B се изменя, като се отнася до параграфи 13—25Г.

Параграф 13, букви ж) и з) се изменя и се добавя нова алинея и), както следва:

ж) класифициране на признати по-рано финансови инструменти (параграф 25A);

з) транзакции под формата на акции (параграфи 25Б и 25В);

и

и) застрахователни договори (параграф 25Г).

След параграф 25B, се добавят ново заглавие и нов параграф 25 Г, както следва:

#### **Застрахователни договори**

25 Г Прилаганият за първи път може да прилага преходните разпоредби на IFRS 4 *Застрахователни договори*. IFRS 4 ограничава промените в счетоводните политики за застрахователни договори, включително промените, извършени от прилагания за първи път.

Параграф 36A и предшестващото заглавие се изменят като се добавят позовавания на IFRS 4 както следва:

*Освобождаване от изискването за преиздаване на сравнителна информация за IAS 39 и IFRS 4*

36 А В своите първи финансови отчети по IFRS образувание, което прилага IFRS преди 1 януари 2006 г. представя сравнителна информация най-малко за една година, но не е необходимо тази сравнителна информация да спазва IAS 32, IAS 39 и IFRS 4. Образувание, което реши да представи сравнителна информация, която не съответства на IAS 32, IAS 39 и IFRS 4 през първата година на своя преход:

а) прилага своите предишни общоприети счетоводни принципи (GAAP) за сравнителната информация към финансови инструменти в обхвата на IAS 32 и BCC 39 и към застрахователни договори в обхвата на IFRS 4;

б) оповестява този факт заедно с базата за изготвяне на тази информация;

и

в) оповестява характера на основните корекции, които биха довели до съвместимост на информацията с IAS 32, IAS 39 и IFRS 4. Не е необходимо образуванието на изразява количествено тези корекции. Образуванието третира всяка корекция между балансовия отчет на отчетната дата на сравнителния период (т.е. балансовият отчет, който включва сравнителна информация съгласно предишните общоприети счетоводни принципи) и балансовия отчет в началото на първия отчетен период по IFRS (т.е. първият период, който включва информация, която е съвместима с IAS 32, IAS 39 и IFRS 4) като произтичаща от промяна в счетоводната политика и предоставя оповестяванията, изисквани съгласно параграф 28, букви а)—д) и е) i) от IAS 8.

▼ **M3**

Параграф 28, буква е) i) се прилага само за суми представени в балансовия отчет на отчетната дата на сравнителния период.

Когато едно образувание решава да представи сравнителна информация, която не е съвместима с IAS 32, IAS 39 и IFRS 4, позоваването на „дата на прехода към IFRS“ означава, само за тези стандарти, начало на първия отчетен период по IFRS.

- В 14 SIC—27 *Оценка на съдържанието на сделките, свързани с правната форма на лизинги* (изменен с IAS 39) се изменя, както следва:

Параграф 7 се изменя, както следва:

7. Други задължения по споразумение, включително всякакви предоставени гаранции и поети задължения при предварително прекратяване, трябва да бъдат отчитани счетоводно съгласно IAS 37 или IAS 39, или IFRS 4, в зависимост от условията.

▼ **B**

**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 23**  
**(ПРЕРАБОТЕН 1993 г.)**

**Разходи по заеми**

Настоящият преработен международен счетоводен стандарт заменя IAS 23, „Капитализация на разходи по заеми“, одобрен от съвета през март 1984 г. Преработеният стандарт влезе в сила за финансовите отчети, обхващащи периоди, започващи на и след 1 януари 1995 г.

Едно разяснение на SIC се отнася за IAS 23:

— SIC 2: Последователност — Капитализация на разходи по заеми.

**СЪДЪРЖАНИЕ**

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—3
Дефиниции	4—6
Разходи по заеми — най-разпространено третиране	7—9
Признаване	7—8
Оповестяване	9
Разходи по заеми — разрешен алтернативен подход	10—29
Признаване	10—28
Разходи по заеми, които могат да се капитализират	13—18
Превишение на балансовата сума на отговарящия на условията актив над възстановимата сума	19
Начало на капитализацията	20—22
Преустановяване на капитализацията	23—24
Прекратяване на капитализацията	25—28
Оповестяване	29
Преходни разпоредби	30
Дата на влизане в сила	31

Стандартите, които са с удебелен курсив, следва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на предговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

**▼B**

## ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да даде предписания за счетоводното третиране на разходите по заеми. Стандартът обикновено изисква непосредственото признаване на разходите по заемите като разход. Стандартът обаче дава възможност като разрешено алтернативно третиране капитализация на разходите по заемите, които пряко могат да се припишат на придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив.

## ОБХВАТ

1. ***Настоящият стандарт следва да се прилага при счетоводното отчитане на разходите по заеми.***
2. Настоящият стандарт замества IAS 23, „Капитализация на разходите по заеми“, одобрен през 1983 г.
3. Настоящият стандарт не се занимава с действителната или приписваната стойност на акционерния капитал, включително привилегирания капитал, който не се класифицира като пасив.

## ДЕФИНИЦИИ

4. ***В стандарта са използвани следните термини с даденото по-долу значение:***  
***Разходи по заеми са лихви и други разходи, извършени от едно предприятие във връзка със заемането на средства.***  
***Отговарящ на условията актив е актив, който непременно изисква значителен период от време, за да стане готов за предвижданата му употреба или продажба.***
5. Разходите по заеми могат да включват:
  - а) лихви по банкови овърдрафти и по краткосрочни и дългосрочни заеми;
  - б) амортизация на дисконти или премии във връзка със заеми;
  - в) амортизация на допълнителни разходи, извършени във връзка с уреждането на заеми;
  - г) финансови разходи по отношение на финансов лизинг, признат в съответствие с IAS 17, „Лизинг“, и
  - д) курсови разлики, произтичащи от валутни заеми, в степента, в която се разглеждат като корекция на разходите за лихви.
6. Примери за отговарящи на условията активи са материални запаси, които изискват значителен период от време, за да се приведат в продаваемо състояние, производствени сгради, съоръжения за производство на електроенергия и инвестиционни имоти. Другите инвестиции и тези материални запаси, които се произвеждат рутинно или се произвеждат по друг начин серийно в големи количества в рамките на кратък период от време, не са отговарящи на условията активи. Активите, които са готови за предвижданото им използване или продажба, когато са придобити, също не са отговарящи на условията активи.

## РАЗХОДИ ПО ЗАЕМИ — НАЙ-РАЗПРОСТРАНЕНО ТРЕТИРАНЕ

*Признаване*

7. ***Разходите по заеми следва да се признават като разход в периода, в който са извършени.***
8. Съгласно най-разпространеното третиране разходите по заеми се признават като разход в периода, през който са извършени, независимо от начина на използване на заемите.

*Оповестяване*

9. ***Финансовите отчети следва да оповестяват счетоводната политика, приета за разходите по заеми.***



## РАЗХОДИ ПО ЗАЕМИ — РАЗРЕШЕН АЛТЕРНАТИВЕН ПОДХОД

### Признаване

10. *Разходите по заеми следва да се признават като разход в периода, в който са извършени, освен в степеня, в която са капитализирани в съответствие с параграф 11.*
11. *Разходите по заеми, които могат пряко да се припишат на придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив, трябва да се капитализират като част от стойността на този актив. Сумата на разходите по заеми, която може да се капитализира, трябва да се определи в съответствие с настоящия стандарт <sup>(1)</sup>.*
12. Съгласно разрешеното алтернативно третиране разходите по заеми, които могат пряко да се припишат на придобиването, строителството или производството на един актив, се включват в стойността на този актив. Такива разходи по заеми се капитализират като част от стойността на актива, когато съществува вероятност те да имат за резултат бъдещи икономически изгоди за предприятието, и разходите могат надеждно да се измерват. Другите разходи по заеми се признават като разход в периода, през който са извършени.

### Разходи по заеми, които могат да се капитализират

13. Разходите по заеми, които могат пряко да се припишат на придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив, са тези разходи по заеми, които биха могли да бъдат избегнати, ако не е бил извършен разходът по отговарящия на условията актив. Когато едно предприятие заема средства специално за целите на получаване на определен отговарящ на условията актив, разходите по заема, които пряко се отнасят до този отговарящ на условията актив, могат лесно да се установят.
14. 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 икономика 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 припишат на придобиването на един отговарящ на условията актив, и е необходимо да се извърши преценка.
15. *В степеня, в която се заемат средства специално за целите на получаване на един отговарящ на условията актив, размерът на разходите по заеми, които могат да се капитализират по този актив, трябва да се определи, като от действителните разходи, извършени по тези заеми през периода, се извади всякакъв инвестиционен доход по временното инвестиране на тези заеми.*
16. 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 могат да се капитализират през един период, от извършените разходи по заемите се изважда всеки инвестиционен доход, получен по такива средства.
17. *В степеня, в която средствата са заемни общо и са използвани за целите на получаване на един отговарящ на условията актив, размерът на разходите за заеми, които могат да се капитализират, трябва да се определи чрез прилагане на процент на*

<sup>(1)</sup> Виж също SIC-2: Последователност — Капитализация на разходи по заеми.

## ▼B

*капитализация към разходите по този актив. Процентът на капитализация трябва да е среднопретеглената величина на разходите по заеми, отнесени към заемите на предприятието, които са непогасени през периода, като се изключат заемите, извършени специално за целите на придобиване на един отговарящ на условията актив. Размерът на разходите по заеми, които са капитализирани през един период, не трябва да превишава размера на разходите по заеми, извършени през този период.*

18. В някои случаи, когато се изчислява среднопретеглената величина на разходите по заеми, е подходящо да се включат всички заеми на предприятието майка и нейните дъщерни предприятия; в други случаи е подходящо всяко едно дъщерно предприятие да използва среднопретеглена величина на разходите по заеми, приложими към неговите собствени заеми.

Превишение на балансовата сума на отговарящия на условията актив над възстановимата сума

19. Когато балансовата сума или очакваната окончателна стойност на отговарящия на условията актив превишава неговата възстановима сума или нетна реализируема стойност, балансовата сума се отписва частично или изцяло в съответствие с изискванията на други Международни счетоводни стандарти. В някои случаи частично или изцяло отписаната сума се възстановява впоследствие обратно, в съответствие с тези други международни счетоводни стандарти.

Начало на капитализацията

20. *Капитализацията на разходите по заеми като част от стойността на един отговарящ на условията актив трябва да започне, когато:*
- a) *се извършват разходите за актива;*
  - б) *се извършват разходите по заемите и*
  - в) *са в ход дейности, които са необходими за подготвяне на актива за предвижданата му употреба или продажба.*
21. Разходите по един отговарящ на условията актив включват само тези разходи, които са довели до плащания на парични средства, прехвърляния на други активи или поемане на лихвени задължения. Разходите се намаляват с всякакви получени частични плащания или получени дарения във връзка с актива (виж IAS 20, „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“). Средната балансова сума 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.
22. 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 подобрене, променящо състоянието на актива. Например разходите по заеми, извършени докато земята е под подобрене, се капитализират през периода, през който са извършени дейности, свързани с подобрието. Разходите по заеми, които обаче са извършени, докато придобитата за строителни цели земя се притежава без никаква свързана с това дейност за подобрене, не могат да бъдат капитализирани.

Преустановяване на капитализацията

23. *Капитализацията на разходите по заеми следва да се преустанови за удължените периоди, през които е прекъснато активното подобрене.*



## ▼B

24. Разходите по заеми могат да се извършват през един удължен период, през който са прекъснати дейностите, необходими за подготвяне на един актив за предвижданото му използване или продажба. Такива разходи са разходи за притежаване на частично завършени активи и не могат да се капитализират. Капитализацията на разходите по заеми обаче обикновено не се преустановява през период, когато се извършва значителна техническа и административна работа. Капитализацията на разходите по заеми не се преустановява и когато едно временно забавяне е необходима част от процеса на подготвяне на актива за предвижданото му използване или продажба. Например капитализацията продължава през удължения период, необходим за привеждане на запасите до състояние на „готовност“, или през удължения период, през който високо 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

25. *Капитализацията на разходите по заеми следва да се прекрати, когато са приключени всички дейности, необходими за подготвянето на отговарящия на условията актив за предвижданото му използване или продажба.*
26. Един актив обикновено е готов за предвижданото му използване или продажба, когато физическото строителство на актива е приключено, въпреки че рутинната административна работа все още може да продължава. Ако всичко, което не е завършено, представлява незначителни изменения и довършвания, като например украсяването на един имот съгласно спецификацията на купувача или потребителя, това означава, че по същество всички дейности са приключени.
27. *Когато строителството на един отговарящ на условията актив се приключва на части и всяка една част може да се използва докато продължава строителството по другите части, капитализацията на разходите по заеми трябва да се прекрати, когато са приключени всички дейности, необходими за подготвянето на тази част за нейното предвиждано използване или продажба.*
28. Бизнес район, състоящ се от няколко сгради, всяка от които може да се използва индивидуално, 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 един стоманодобивен завод.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

29. *Финансовите отчети следва да оповестяват:*
- счетоводната политика, която е приета за разходите по заемите;*
  - сумата на разходите по заеми, която е капитализирана през периода, и*
  - процента на капитализация, който е използван за определяне на размера на разходите по заемите, които могат да се капитализират.*

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

30. *Когато приемането на настоящия стандарт представлява промяна в счетоводната политика, дадено предприятие се насърчава да приспособи счетоводните си отчети в съответствие с IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“. Съответно предприятията, следващи разрешеното алтернативно третиране, следва да капитализират само разходите*

▼ B

*по заеми, извършени след датата на влизане на стандарта в сила, които отговарят на критериите за капитализация.*

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

31. *Настоящият стандарт влиза в сила за финансови отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 януари 1995 г.*

▼ M5

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 24

## Оповестяване на свързани лица

## РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—4
Цел на оповестяванията на свързани лица	5—8
Определения	9—11
Оповестяване	12—22
Дата на влизане в сила	23
Отмяна на МСС 24 (преработен 1994 г.)	24

Този преработен стандарт заменя МСС 24 (преработен 1994 г.) *Оповестяване на свързани лица* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

## ЦЕЛ

1. Целта на този стандарт е да се гарантира, че финансовите отчети на дадено образувание съдържат оповестяването, необходимо за да се обърне внимание на възможността неговото финансово състояние и печалбата и загубата да са били повлияни от наличието на свързани лица и от сделки и неизплатени салда на такива лица.

## ОБХВАТ

2. *Този стандарт трябва да се прилага при:*
- а) *идентифициране на взаимоотношения и сделки на свързани лица;*
  - б) *идентифициране на неизплатени салда между дадено образувание и неговите свързани лица;*
  - в) *идентифициране на обстоятелствата, при които се изисква оповестяване на позициите в а) и б);*
- и*
- г) *определяне на оповестяването, което трябва да бъде направено за тези позиции.*
3. *Този стандарт изисква оповестяване на сделки и неизплатени салда на свързани лица в индивидуалните финансови отчети на образуванието майка, на съдружника или инвеститора, представени в съответствие с МСС 27 Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети.*
4. Сделките и неизплатените салда на свързани лица с други образувания в дадена група се оповестяват във финансовите отчети на образуванието. Вътрешногруповите сделки и неизплатени салда на свързани лица се елиминират при изготвянето на консолидираните финансови отчети на групата.

## ▼ M5

## ЦЕЛ НА ОПОВЕСТЯВАНЕТО НА СВЪРЗАНИ ЛИЦА

5. Взаимоотношенията между свързани лица са нормална характеристика на търговията и стопанската дейност. Например образуванията често осъществяват отделни части от дейността си посредством дъщерни образувания, съвместни предприятия и асоциирани образувания. При тези обстоятелства, възможността на образуванието да повлияе на финансовата и оперативна политика на образуванието, в което е инвестирано, чрез наличието на контрол, съвместен контрол или значително влияние.
6. Взаимоотношението между свързаните лица може да повлияе върху печалбата или загубата или финансовото състояние на дадено образувание. Свързаните лица могат да сключват сделки, каквито не биха сключили несвързани лица. Например образувание, което продава стоки на образуванието майка по себестойност може да не продава същите при тези условия на друг клиент.
7. Резултатите от дейността и финансовото състояние на образуванието могат да бъдат повлияни от взаимоотношение на свързаните лица дори и без наличие на сделки между свързаните лица. Самото наличие на взаимоотношението може да се окаже достатъчно, за да повлияе на сделките на отчитащото се образувание с други лица. Например, едно дъщерно образувание може да прекрати взаимоотношението си с търговски партньор в случай на придобиване от страна на образуванието майка на съдъщерно образувание, упражняващо същата дейност като бившия търговски партньор. Или пък една от страните може да се въздържа от действие вследствие на значителното влияние на друга — например образуванието майка може да разпореди на свое дъщерно образувание да не се занимава с изследователска и развойна дейност.
8. Поради тези причини осведомеността за сделки, неизплатени салда и взаимоотношения на свързани лица може да повлияе на преценките за операциите на дадено образувание от страна на потребителите на финансовите отчети, включително преценките на рисковете и възможностите, пред които е изправено образуванието.

## ДЕФИНИЦИИ

9. *В този стандарт се използват следните дефиниции с посочените значения:*

*Свързано лице: едно лице се счита за свързано с образуванието, когато:*

- a) *пряко или непряко посредством един или повече посредници, лицето:*
  - i) *контролира, е контролирано или е под общ контрол с образуванието (тук се включват образувания майки, дъщерни образувания и съдъщерни образувания);*
  - ii) *има участие в образуванието, което му осигурява значително влияние върху образуванието;*

*или*

  - iii) *има съвместен контрол върху образуванието;*
- b) *лицето е асоциирано образувание (както е дефинирано в МСС 28 Инвестиции в асоциирани образувания) на образуванието;*
- v) *лицето е съвместно предприятие, в което образуванието е съдружник (виж МСС 31 Дялове в съвместни предприятия);*
- г) *лицето е член на главния ръководен персонал на образуванието или неговото образувание майка;*
- д) *лицето е близък член на семейството на някое от физическите лица, упоменати в точка а) или з);*
- e) *лицето е образувание, което е контролирано, съвместно контролирано или под значителното влияние на, или на което пряко или косвено принадлежат значителен брой акции с право на глас в такова образувание, всяко физическо лице, упоменато в точка з) или д);*

## ▼ M5

или

- ж) лицето представлява фонд за доходите след напускане на наетите лица на образованието или на някое образование, което е свързано лице с образованието.

Сделка между свързани лица е прехвърляне на ресурси, услуги или задължения между свързани лица без разлика на това, дали се прилага някаква цена.

Близки членове на семейството на дадено физическо лице са тези членове на семейството, от които може да се очаква, че ще повлияят, или ще бъдат повлияни от това физическо лице при търговските си сделки с образованието. Същите могат да включват:

- а) домашния партньор и децата на физическото лице;  
б) децата на домашния партньор на физическото лице;

и

- в) лицата на издръжка на физическото лице или на домашния му партньор.

Възнаграждението обхваща всички доходи на заети лица (както е дефинирано в МСС 19 Доходи на заети лица), включително доходи на заети лица, за които се прилага МСФО 2 Плащане под формата на акции. Доходи на заети лица са всички форми на възнаграждение, плащано, платимо или предоставяно от образованието, или от името на образованието, в замяна срещу услугите предоставяни на образованието. То включва и това възнаграждение, плащано от името на образованието майка по отношение на образованието. Възнаграждението обхваща:

- а) Краткосрочни доходи на заети лица, като например надници, заплати и вноски за социално осигуряване, платен годишен отпуск и отпуск по болест, участие в разпределението на печалбата и премии (ако са платими в рамките на дванадесет месеца от края на периода) и непарични доходи (като например, медицинско обслужване, жилища, автомобили и безплатни или субсидирани стоки или услуги) за заети лица към съответния момент;  
б) доходи след напускане, например пенсии, други пенсионни доходи, застраховка живот след напускане и медицинско обслужване след напускане;  
в) други дългосрочни доходи на заети лица, включително допълнителни отпуски за дългогодишен трудов стаж или отпуск за празнични дни, юбилейни и други възнаграждения за прослужен дългогодишен стаж; дългосрочни доходи за нетрудоспособност и ако те не се плащат изцяло в срок от дванадесет месеца след края на периода, участие в разпределението на печалбата, премии и отсрочени компенсации;  
г) доходи при прекратяване на трудовите правоотношения;

и

- д) плащане под формата на акции.

Контролът е правото да се управлява финансовата и оперативна политика на образованието, така че да се получат изгоди от неговите дейности.

Съвместният контрол представлява договорно организирано споделяне на контрола върху стопанска дейност.

Ключов управленски персонал са онези лица, които имат пълномощия и носят отговорност за планирането, направляването и контролирането на дейността на образованието, пряко или непряко, включително всеки директор (независимо дали е изпълнителен или другояче) на образованието.

Значително влияние е правомощието за участие в решенията, свързани с финансовата и оперативната политика на дадено образование, но не и контрол върху тази политика. Значително

## ▼ M5

*влияние може да се постигне по силата на дялово участие, устав или договор.*

10. При разглеждането на всяко евентуално взаимоотношение между свързани лица вниманието следва да се съсредоточи върху същността на взаимоотношението, а не само върху юридическата му форма.
11. В контекста на настоящия стандарт изброените по-долу не се считат непременно за свързани лица:
  - а) две образувания само защото имат общ директор или друг член на ключовия ръководен персонал, въпреки изискванията на точки г) и е) в определението за „свързано лице“;
  - б) двама съдружници в съвместно предприятие, само защото споделят съвместен контрол върху едно съвместно предприятие;
  - в)
    - i) предоставящите финансиране организации;
    - ii) професионалните съюзи;
    - iii) образуванията за обществени услуги;

и

  - iv) държавните ведомства и агенции,

единствено по силата на нормалните им взаимоотношения с образуванието (въпреки че те могат да ограничат свободата на действие на образуванието или да участват в процеса на вземане на решения от образуванието);

и

- г) отделен клиент, доставчик, притежател на франчайзни права, дистрибутор или генерален представител, с когото образуванието извършва значителен обем от стопанската си дейност, просто по силата на възникнала вследствие на това икономическа зависимост.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

12. *Взаимоотношенията между образуванията майки и дъщерните образувания трябва да бъдат оповестявани, независимо от това дали е имало сделки между тези свързани лица или не. Дадено образувание трябва да оповести името на неговото образувание майка и ако е различно, най-главното контролиращо лице. Ако нито образуванието, което се явява майка за това образувание, нито най-главното контролиращо лице не изготвя финансови отчети, предоставяни за публично ползване, името на следващото по старшинство образувание майка, което прави това, трябва също да бъде оповестено.*
13. За да се даде възможност на потребителите на финансовите отчети да сформират своите виждания за последствията от взаимоотношенията между свързаните лица върху дадено образувание, уместно е да се оповести взаимоотношението между свързаните лица, когато е налице контрол, независимо от това дали е имало сделки между свързаните лица.
14. Идентифицирането на взаимоотношенията между свързани лица между образуванията майки и техните дъщерни образувания е в допълнение към изискванията за оповестяване в МСС 27, МСС 28 и МСС 31, които изискват подходящо изброяване и описание на значителните инвестиции в дъщерни образувания, асоциирани образувания и съвместно контролирани образувания.
15. Когато нито образуванието, което се явява майка за това образувание, нито най-главното контролиращо лице не изготвя финансови отчети, предоставяни за публично ползване, образуванието оповестява името на следващото по старшинство образувание майка, което прави това. Следващото по старшинство образувание майка е първото образувание майка в групата над непосредственото образувание майка, което изготвя консолидирани финансови отчети на разположение за публично ползване.

## ▼ M5

16. *Дадено образование трябва да оповести възнаграждението на ключовия ръководен персонал общо и за следните категории:*
- а) *краткосрочни доходи на заети лица;*
  - б) *доходи след напускане;*
  - в) *други дългосрочни доходи;*
  - г) *доходи при прекратяване на трудовото правоотношение;*
- и*
- д) *платяне под формата на акции.*
17. *Ако е имало сделки между свързани лица, образованието трябва да оповести естеството на взаимоотношението между свързаните лица, както и информацията за сделките и наличните салда, необходими, за да се разбере потенциалния ефект на взаимоотношението върху финансовите отчети. Тези изисквания за оповестявания са в допълнение към изискванията в параграф 16 за оповестяване на възнаграждението на ключовия ръководен персонал. Като минимум оповестяванията трябва да включват следното:*
- а) *сумата на сделките;*
  - б) *сумата на наличните салда; и*
    - i) *техните условия, включително дали са обезпечени и естеството на насрещната преценка, която трябва да бъде предоставена при уреждането;*
- и*
- ii) *подробности за всякакви дадени или получени гаранции;*
  - в) *провизии за съмнителни дългове, свързани със сумата на наличните салда;*
- и*
- г) *разходът, признат по време на периода по отношение на лошите или съмнителните дългове, дължими от свързани лица.*
18. *Оповестяванията, изисквани от параграф 17, трябва да се правят отделно за всяка от следните категории:*
- а) *образованието майка;*
  - б) *образованията със съвместен контрол или значително влияние върху образованието;*
  - в) *дъщерните образования;*
  - г) *асоцираните образования;*
  - д) *съвместните образования, в което образованието е съдружник;*
  - е) *ключовият ръководен персонал на образованието или на неговото образование майка;*
- и*
- ж) *други свързани лица.*
19. *Класификацията на сумите, които представляват задължения и вземания на свързани лица в различните категории, както се изисква в параграф 18, е разширение на изискването за оповестяване в МСС 1 *Представяне на финансовите отчети* за информацията, която трябва да бъде представена или в баланса или в приложението. Категориите се разширяват, за да предоставят по-пълнен анализ на салдата на свързаните лица и се прилагат за сделките между свързаните лица.*
20. *По-долу са дадени примери за сделки, които трябва да бъдат оповестени, ако същите са със свързано лице:*
- а) *покупките и продажбите на стоки (готова продукция или незавършено производство);*

▼ **M5**

- б) покупки или продажби на имущество и други активи;
  - в) предоставяне или получаване на услуги;
  - г) лизинги;
  - д) трансфери на изследователска и развойна дейност;
  - е) трансфери по лицензни споразумения;
  - ж) трансфери по финансови договорености (включително заеми и парични или непарични вноски в собствен капитал);
  - з) предоставяне на гаранции или залог;
- и
- и) уреждане на задължения от името на образуването или от образуванието от името на друго лице.

▼ **M10**

Участието от страна на образуването майка или дъщерното дружество в план за дефинирани доходи, който разпределя рисковете между образуванията в групата, представлява операция между свързани лица (виж параграф 34Б от IAS 19).

▼ **M5**

21. Оповестявания, за това че са направени сделки между свързани лица при условия, равностойни на тези, които преобладават при преки сделки, само ако тези условия могат да бъдат доказани.
22. *Позиции от подобен характер могат да бъдат оповестени в съвкупност, освен когато е необходимо отделно оповестяване за разбирането на последствията от сделките между свързани лица за финансовите отчети на образуването.*

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

23. *Всяко образуване трябва да прилага този стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено образуване прилага този стандарт за отчетен период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.*

ОТМЯНА НА МСС 24 (ПРЕФОРМАТИРАН ПРЕЗ 1994 г.)

24. Настоящият стандарт заменя МСС 24 *Оповестяване на свързани лица* (преформатиран през 1994 г.).

▼ **M5****ДОПЪЛНЕНИЕ****Изменение на МСС 30**

*Това изменение в настоящото допълнение трябва да бъде прилагано за годишни периоди започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образувание приложи този стандарт за по-ранен период, то трябва да приложи тези изменения за такъв по-ранен период.*

A1. В МСС 30 *Оповестявания в счетоводните отчети на банки и сходни финансови институции* параграф 58 се изменя, както следва:

58. Когато една банка е сключила сделки със свързани с нея лица, подходящо е да се оповести естеството на взаимоотношенията със свързаното лице, както и информация за сделките и наличните салда, необходими за по-доброто разбиране на потенциалните последици на взаимоотношението върху финансовите отчети на банката. Оповестяванията се правят в съответствие с МСС 24 и включват оповестявания, отнасящи се до кредитната политика на банката по отношение на свързани с нея лица и по отношение на сделката със свързаните лица, размерът, включен в:

a) ...

▼ **B****МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 26**

**(ПРЕФОРМАТИРАН 1994 г.)**

**Счетоводство и отчитане на пенсионните планове**

Настоящият преформатиран международен счетоводен стандарт замества стандарта, първоначално одобрен от съвета през юни 1986 г. Той е представен в променения формат, приет за международните счетоводни стандарти след 1991 г. В първоначално одобрения текст не са направени съществени изменения. Някои термини са променени с оглед привеждането им в съответствие с текущата практика на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти).

**СЪДЪРЖАНИЕ**

	Параграфи
Обхват	1—7
Дефиниции	8—12
Планове за дефинирани вноски	13—16
Планове за дефинирани доходи	17—31
Актоерска настояща стойност на обещаните пенсионни доходи	23—26
Честота на актоерските оценки	27
Съдържание на отчета	28—31
Всички планове	32—36
Оценка на активите по планове	32—33
Оповестяване	34—36
Дата на влизане в сила	37

Стандартите, които са с удебелен курсив, следва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на предговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

**ОБХВАТ**

1. ***Настоящият стандарт следва да се прилага при изготвянето на отчети за пенсионни планове там, където се изготвят такива отчети.***



## ▼B

2. Пенсионните планове понякога се наричат с различни други наименования, като например „пенсионни схеми“, „схеми за надхвърлена възраст“ или „схеми за пенсионни доходи“. Стандартът разглежда пенсионните планове като отчитащи се единици, отделни от работодателите на участниците в него. Всички останали IAS се прилагат при отчетността на пенсионните планове дотолкова, доколкото не противоречат на разпоредбите на настоящия стандарт.
3. Настоящият стандарт разглежда счетоводството и отчетите на осигурителните планове за всички участници в него като група. Не се разглеждат отчетите, изготвени за отделните участници относно правата им за пенсионни доходи.
4. IAS 19, „Доходи на заети лица“, третира определянето на разходите за пенсионно осигуряване във финансовите отчети на работодателите, които имат създадени такива планове. В този смисъл настоящият стандарт се явява допълнение към IAS 19.
5. Пенсионните планове биват планове за дефинирани вноски или планове за дефинирани доходи. Много от тях изискват създаването на отделни фондове, които могат да бъдат или да не бъдат самостоятелни юридически лица и да имат или да нямат попечители, в които фондове се правят вноските и от които се изплащат доходите. Настоящият стандарт се прилага независимо от това дали е създаден такъв фонд и независимо от наличието или отсъствието на попечители.
6. Плановите за пенсионни доходи с активи, вложени в осигурителни дружества, са обект на същата счетоводна отчетност и финансиране като схемите с лични вложения. Ето защо те също попадат в обхвата на стандарта, освен в случаите, когато договърът с осигурителното дружество е сключен на името на конкретен участник или група участници и задължението за пенсионни доходи е изцяло в отговорностите на осигурителното дружество.
7. Настоящият стандарт не разглежда другите форми на трудови доходи, като например обезщетение при прекратяване на трудово правоотношение, отсрочени компенсации, допълнителен отпуск за прослужено време, специални планове за ранно пенсиониране или съкращения, планове за здравни и социални осигуровки или за премии. В обхвата на стандарта не се включват и социални осигуровки по държавните планове.

## ДЕФИНИЦИИ

8. *В стандарта се използват следните термини с посочените значения:*

*Пенсионни планове — договорености, при които предприятието предоставя доходи на своите служители при или след прекратяване на трудовия им стаж (или под формата на годишен доход, или като еднократна сума), когато подобни доходи или вноските на работодателя за тях могат да се определят точно или приблизително преди пенсионирането по силата на даден документ или на базата неутвърдената в предприятието практика.*

*Планове за дефинирани вноски — планове, при които сумите, които трябва да се изплащат като доходи след пенсиониране, се определят от направените във фонда вноски плюс дохода от инвестирането им в него.*

*Планове за дефинирани доходи — планове, при които сумите, които трябва да се изплащат като пенсионни доходи, се определят по формула, която обикновено се основава на трудово възнаграждение и/или продължителността на стажа на заетите лица.*

*Финансиране — трансфер на активи към дадено образувание (фонда), което е отделно от предприятието на работодателя, с цел покриване на бъдещи задължения за изплащане на пенсионни доходи.*

*За целите на настоящия Стандарт се използват също следните термини:*

*Участници — членовете на плана на пенсионните доходи и други лица, които имат право на*

## ▼B

*Пенсионни доходи от даден фонд. Налични нетни активи за пенсионни доходи — активите на плана, намалени с всички пасиви, с изключение на актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи.*

*Актюерска сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи — сегашната стойност на очакваните плащания от осигурителното дружество към сегашни и бивши служители, които суми могат да се припишат към вече отработен стаж.*

*Неотменими пенсионни доходи — доходи, правата върху които съгласно пенсионния план не зависят от продължителността на трудовия стаж.*

9. Някои пенсионни планове имат и осигурители, различни от работодателите. Настоящият стандарт се прилага и при изготвянето на отчети за такива планове.
10. Повечето пенсионни планове се основават на официални споразумения. Някои пенсионни планове са неофициални, но са добили определена степен на задължителност в резултат на утвърдила се практика на работодателите. Въпреки че някои пенсионни планове позволяват на работодателя да ограничи задълженията си, за него обикновено е трудно да отмени обявената схема, ако иска да задържи служителите си. Към счетоводството и отчетността на неофициалните планове се прилага същата база, както за официалните планове.
11. В множество пенсионни планове се предвижда създаването на отделни фондове, в които се правят вноските и от които се изплащат пенсионните доходи. Такива фондове могат да се управляват от лица, които действат независимо от управлението на активите на фонда. В някои страни тези лица се наричат попечители. Терминът „попечител“ се използва в стандарта за обозначаването на такива лица, независимо дали е образуван попечителски съвет или не.
12. Обикновено пенсионните планове се дефинират като планове за дефинирани вноски или като планове за дефинирани доходи и всеки от двата типа има своите специфични особености. Понякога се създават и планове, които съчетават характерни белези и на двата основни типа. За целите на този стандарт такива хибридни планове се считат за планове за дефинирани доходи.

#### ПЛАНОВЕ ЗА ДЕФИНИРАНИ ВНОСКИ

13. *Отчетът на планове за дефинирани вноски трябва да съдържа сведения за наличните нетни активи за пенсионни доходи и описание на политиката за финансиране.*
14. При планове за дефинирани вноски размерът на бъдещия пенсионен доход на всеки участник се определя от вноските, правени от работодателя, от участника или от двамата, а също и от ефективността на дейността на фонда и от доходите от инвестирането на средствата. Задължението на работодателя се изпълнява чрез вноски във фонда. Обикновено не се изисква консултиране с актюер, макар понякога тези консултации да се използват за оценяване на бъдещите пенсионни доходи, които могат да бъдат постигнати, на базата на сегашните вноски и променящите се нива на бъдещите вноски и дохода от инвестиране на средства.
15. Участниците се интересуват от дейността на плана, тъй като тя засяга пряко нивото на бъдещите им пенсионни доходи. Участниците изискват информация за това дали са получени дължимите вноски и дали се упражнява необходимият контрол за защита на правата на бенефициерите. Работодателят е заинтересован планът да действа ефективно и справедливо.
16. Целта на отчитането на план за дефинирани вноски е периодично да се предоставя информация за плана и за резултатите от инвестиране на средствата. Тази цел обикновено се постига чрез изготвяне на отчет, който включва следното:
  - a) описание на значителните дейности за периода и влиянието на евентуално настъпилите промени по плана, както и на членския му състав и сроковете и условията на плана;

## ▼B

- б) отчети за резултатите от сделките и инвестициите за периода, както и финансовото състояние на плана в края на периода, и
- в) описание на инвестиционната политика.

## ПЛАНОВЕ ЗА ДЕФИНИРАНИ ДОХОДИ

17. *Отчетът на план за дефинирани доходи следва да включва:*
- а) *отчет, показващ:*
    - i) *наличните нетни активи за пенсионни доходи;*
    - ii) *актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи, като се разграничават неотменените и отменените пенсионни доходи, и*
    - iii) *получения излишък или дефицит, или*
  - б) *отчет, показващ наличните нетни активи за пенсионни доходи, който да включва:*
    - i) *бележка, посочваща актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи, като се разграничават неотменените и отменените пенсионни доходи, или*
    - ii) *позоваване на тази информация, съдържаща се в приложен отчет на актюера.*

*Ако актюерска оценка към датата на отчета не е изготвена, за база се използва последната направена оценка и се оповестява датата ѝ.*

18. *По смисъла на параграф 17 актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи задължително се базира на доходите, обещани съгласно сроковете и условията на плана за натрупан до момента стаж, като се използва или сегашното ниво на трудово възнаграждение, или нивото на планираното бъдещо трудово възнаграждение, като задължително се оповестява коя база е използвана. Задължително се посочва влиянието на всякакви промени в актюерските разчети, които са оказали значително въздействие на актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи.*
19. *Отчетът следва да разясни взаимовръзката между актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи и наличните нетни активи за пенсионни доходи, както и политиката за финансиране на обещаните пенсионни доходи.*
20. При плановете за дефинирани доходи изплащането на обещаните пенсионни доходи зависи от финансовото състояние на плана и от възможността на вносителите да правят бъдещи вноски по плана, както и от резултата от инвестирането на средствата и ефективността от неговата дейност.
21. Планът за дефинирани доходи се нуждае от периодични консултации с актюер, който да оценява финансовото състояние на плана, да преразглежда възприетите изходни данни и да прави препоръки относно нивото на бъдещите вноски.
22. Целта на отчета на плана за 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 изплащането на пенсионните доходи с течение на времето. Тази цел обикновено се постига, като в отчета се включи следното:
- а) описание на значителните дейности през периода и влиянието на засягащите плана промени; членски състав, срокове и условия на плана;
  - б) отчети за резултатите от сделките и инвестициите за периода, както и финансовото състояние на плана в края на периода;
  - в) актюерска информация или като част от отчет, или като отделен отчет, и
  - г) описание на инвестиционната политика.

## ▼B

*Актоерска сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи*

23. Сегашната стойност на очакваните плащания от даден пенсионен план може да се изчисли и отчете чрез използване на нивата на текущите заплати или на прогнозните нива на заплащане до момента на пенсиониране на участниците.
24. Сред причините за възприемане на подхода на нивата на текущите трудови възнаграждения се включват:
- а) актоерската сегашна 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 прогнозните нива на заплащане, тъй като включва по-малко презумпции като изходна информация;
  - б) увеличенията на пенсионните доходи, които могат да се припишат на увеличенията на трудовите възнаграждения, стават задължения на плана от момента на увеличение на трудовите възнаграждения, и
  - в) сумата на актоерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи, определена на базата на текущите нива на трудовите възнаграждения, обикновено е по-тясно свързана със сумата на задължението, платимо в случай на прекратяване или непродължаване на плана.
25. Сред причините за възприемане на подхода на прогнозираните нива на трудовите възнаграждения се включват:
- а) финансовата информация следва да се изготвя на база действащо предприятие, независимо от предположенията, които трябва да се заложат като изходни данни и приблизителните оценки;
  - б) при плановете, обвързани с последното трудово възнаграждение, пенсионните доходи се определят на база трудовите възнаграждения към датата на пенсиониране или в близост до тази дата; по тази причина нивата на трудовите възнаграждения, на вноските и нормите на възвръщаемост трябва да се определят като прогнозни стойности, и
  - в) ако не се взимат предвид прогнозните трудови възнаграждения, а финансирането се базира преди всичко на прогнозните трудови възнаграждения, това може да доведе до отчитане на свръхфинансиране, когато всъщност то не съществува, или до отчитане на достатъчно финансиране, когато всъщност планът не се финансира в нужната степен.
26. Актоерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи, определена на базата на текущите нива на трудовите възнаграждения, се оповестява в отчета на плана с цел да се посочи задължението за изплащане на пенсионни доходи към датата на отчета. Актоерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи, определена на базата на текущите нива на трудовите възнаграждения, се оповестява с цел да се посочи величината на потенциалното задължение на база действащо предприятие, която обикновено представлява базата за финансирането на фонда. Заедно с оповестяването на актоерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи може да се наложи и включването на достатъчно изчерпателни разяснения, за да се очертае контекстът, в който следва да се възприема актоерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи. Тези разяснения могат да имат формата на информация относно адекватността на планираното бъдещо финансиране и на политиката на финансиране, основаваща се на прогнозни заплати. Тази информация може да се включи в отчета или в доклада на актоера.

*Честота на актоерските оценки*

27. В множество страни актоерските оценки се правят не по-често от веднъж на три години. Ако не е изготвена актоерска оценка към датата на отчета, за база се използва последната направена оценка и се оповестява датата ѝ.

▼ **B***Съдържание на отчета*

28. При плановете за дефинирани доходи информацията се представя в един от следните формати, които отразяват различията във възприетата практика на оповестяване и представяне на актюерската информация:
- а) към доклада се включва отчет, показващ наличните нетни активи за пенсионни доходи и съответния излишък или недостиг; докладът включва и сведения за промените в наличните нетни активи за пенсионни доходи, както и за промените в актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи; отчетът може да включва и отделен доклад на актюер, обосноваващ актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи;
  - б) доклад, който включва отчет, показващ наличните нетни активи за пенсионни доходи, и отчет, показващ промените в наличните нетни активи за пенсионни доходи; актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи се посочва в забележка към отчетите; отчетът може да включва и отделен доклад на актюер, обосноваващ актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи, и
  - в) доклад, който включва отчет, показващ наличните нетни активи за пенсионни доходи, и отчет, показващ промените в наличните нетни активи за пенсионни доходи, като актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи се посочва в отделен доклад на актюер.

При всеки от тези формати отчетът може да бъде придружен от доклад на попечителите като форма на доклад на управителите или директорите и инвестиционен отчет.

29. Поддръжниците на форматите, описани в параграфи 28, буква а) и 28, буква б), смятат, че количественият израз на обещаните пенсионни доходи, както и другата включвана в отчета информация, дава възможност на потребителите да оценят текущото състояние на плана и вероятността той да посрещне задълженията си. Те споделят също така мнението, че отчетите трябва да са изчерпателни и да не зависят от други отчети, дадени като приложения. Други обаче смятат, че описаният в параграф 28, буква а) формат може да създаде впечатление за съществуването на задължение, докато според тях актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи не носи всички необходими характеристики на задължение.
30. Поддръжниците на формата, описан в параграф 28, буква в), смятат, че актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи не следва да се включва в сведението за наличните нетни активи за пенсионни доходи, както се предлага от формата, описан в параграф 28, буква а), нито дори да се оповестява в забележка съгласно параграф 28, буква б), тъй като тя ще се сравнява директно с активите на плана, а такова сравнение може да не е валидно. Те твърдят, че актюерите невинаги задължително сравняват актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи с пазарната стойност на инвестициите, а вместо това могат да правят оценка на сегашна стойност на паричните потоци, очаквани от инвестициите. Ето защо поддръжниците на този формат считат, че е малко вероятно подобно сравнение да отрази общата оценка на актюера и че то може да бъде разбрано погрешно. Освен това някои са на мнение, че независимо дали е количествено изразена или не, информацията за обещаните пенсионни доходи трябва да се съдържа единствено в отделния доклад на актюера, където може да се даде правилно разяснение.
31. Настоящият стандарт приема мнението, което допуска отразяването на информация относно обещаните пенсионни доходи в отделен доклад на актюер. Той отхвърля аргументите против количественото изразяване на актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи. Ето защо форматите, описани в параграфи 28, буква а) и 28, буква б), се считат за приемливи съгласно настоящия стандарт, както и описания в параграф 28, буква в) формат, при условие че финансовата информация съдържа позоваване на доклад на актюер, включващ актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи, и че този доклад е приложен.

## ▼B

## ВСИЧКИ ПЛАНОВЕ

*Оценка на активите по плановете*

32. ***Инвестициите на пенсионните планове се водят по справедливата им стойност. При наличието на продаваеми ценни книжа справедливата стойност е пазарната стойност. Когато планът притежава инвестиции, за които е невъзможно да се прецени размерът на справедливата им стойност, задължително се оповестява причината, поради която не се използва справедливата стойност.***
33. При продаваемите ценни книжа справедливата стойност обикновено е равна на пазарната, защото тя се счита за най-използваната мярка за ценните книжа към датата на приключване на отчета и за резултата от инвестицията за отчетния период. Ценните книжа, които имат фиксирана цена на изплащане и които са били придобити с цел покриване на задълженията на плана или на конкретни части от тях, могат да се водят по стойности, основаващи се на окончателните им погасителни стойности, като се възприема за дадена постоянна норма на възвръщаемост до падежа им. Когато планът притежава инвестиции, за които е невъзможно да се прецени размерът на справедливата им стойност, като например пълна собственост върху предприятие, причината за неизползването на справедливата стойност се оповестява. Дотолкова, доколкото инвестициите се водят по стойности, различни от пазарната или справедливата стойност, поначало е прието справедливата стойност също да се оповестява. Използваните в дейността на фонда активи се отчитат счетоводно в съответствие с приложимите IAS.

*Оповестяване*

34. ***Отчетът на пенсионния план, бил той за дефинирани доходи или за дефинирана вноска, трябва да съдържа и следната информация:***
- a) ***сведение за промени в наличните нетни активи за пенсионни доходи;***
  - б) ***резюме на значимите аспекти на счетоводните политики;***
  - в) ***описание на плана и на влиянието на настъпилите през отчетния период промени в него.***
35. Ако е приложимо, изготвяните от пенсионните планове отчети включват и следното:
- a) отчитане на наличните нетни активи за пенсионни доходи, като се оповестяват:
    - i) активите в края на периода, класифицирани по подходящ начин;
    - ii) базата, върху която са оценени активите;
    - iii) подробности за всяка инвестиция, представляваща повече от 5 на сто от наличните нетни активи за пенсионни доходи или повече от 5 на сто от всеки един клас или вид ценни книжа;
    - iv) подробности за всяка инвестиция в предприятието на работодателя и
    - v) други пасиви освен актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи;
  - б) отчет за наличните нетни активи за пенсионни доходи, като се посочват:
    - i) вноските от работодателя;
    - ii) вноските от зетите лица;
    - iii) доходът от инвестиции, като например лихви и дивиденди;
    - iv) други доходи;
    - v) изплатени или платими доходи (аналитично, например по доходи при пенсиониране, при смърт или инвалидност и еднократно изплащане на суми);

▼ **B**

- vi) административни разходи;
  - vii) други разходи;
  - viii) данък върху дохода;
  - ix) печалби и загуби от освобождаване на инвестиции и промени в стойността на инвестициите, и
  - x) трансфери от или към други планове;
- в) описание на политиката на финансиране;
- г) за плановете за дефинирани доходи — актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи (при които може да се разграничат неотменими и отменими доходи) на базата на обещаните по условията на плана доходи, за отработения до момента стаж и с помощта или на текущите нива на заплати, или на прогнозните нива на трудови възнаграждения; тази информация може да се включи в приложение към отчета на актюера, което да се чете заедно със съответната финансова информация, и
- д) за плановете за дефинирани доходи — описание на значимите актюерски предположения, ползвани като изходни данни, и на използвания метод за изчисляване на актюерската сегашна стойност на обещаните пенсионни доходи.
36. Отчетът на пенсионния план съдържа и описание на плана или като част от финансовата информация, или в отделен доклад. Той може да съдържа следното:
- а) имената на работодателите и на групите заети лица, включени в плана;
  - б) броя на получаващите доходи участници, както и броя на останалите участници, класифицирани по подходящ начин;
  - в) вид на плана — за дефинирани вноски или за дефинирани доходи;
  - г) забележка за това дали участниците правят вноски в плана;
  - д) описание на обещаните на участниците доходи;
  - е) описание на срокове и условия за прекратяване на плана, и
  - ж) промени в букви а)–е), настъпили през отчетния период.
- Нерядко се практикува позоваването и на други документи, които са леснодостъпни за потребителите и в които се описва планът, като във финансовия отчет се включва само информация за настъпилите междуременно промени.

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

37. *Настоящият международен счетоводен стандарт влиза в сила за финансовите отчети на пенсионни планове, обхващащи периоди, започващи на или след 1 януари 1988 г.*

▼ **M5****МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 27****Консолидирани и индивидуални финансови отчети**

## РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Обхват	1—3
Определения	4—8
Представяне на консолидирани финансови отчети	9—11
Обхват на консолидираните финансови отчети	12—21
Консолидационни процедури	22—36

## ▼ M5

Отчитане на инвестициите в дъщерни образувания, съвместно контролирани образувания и в асоциирани образувания в индивидуални финансови отчети	37—39
Оповестяване	40—42
Дата на влизане в сила	43
Отмяна на други документи	44—45

Този преработен стандарт заменя МСС 27 (преработен 2000 г.) *Консолидирани счетоводни отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни образувания* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

## ОБХВАТ

1. *Този стандарт трябва да бъде прилаган при изготвянето и представянето на консолидирани финансови отчети за група образувания под контрола на образувание майка.*
2. Този стандарт не третира методите за счетоводното отчитане на бизнескомбинации и влиянието им върху консолидацията, включително и възникващата в резултат на бизнескомбинации репутация (виж МСС 22 *Бизнескомбинации*);
3. *Този стандарт трябва да се прилага също така и при счетоводното отчитане на инвестициите на дъщерни образувания, съвместно контролирани образувания и в асоциирани образувания, когато образуването избере или трябва по местните наредби да представи индивидуални финансови отчети.*

## ДЕФИНИЦИИ

4. *В този стандарт се използват следните дефиниции с посочените значения:*

*Консолидирани финансови отчети са финансовите отчети на дадена група, представена като тези на един икономически субект.*

*Контролът е правото да се управлява финансовата и оперативна политика на образуването, така че да се получат изгоди от неговите дейности.*

*Методът на себестойността е метод за счетоводно отчитане на инвестиция, при който инвестицията се признава по себестойност. Инвеститорът признава прихода от инвестицията само доколкото той получава разпределенията от натрупаните печалби на образуването, в което е инвестирал, възникнали след датата на придобиването. Разпределенията, получени в превишение на тези печалби се разглеждат като възстановяване на инвестицията и се признават като намаление на себестойността на инвестицията.*

*Групата представлява образуването майка и всички негови дъщерни образувания.*

*Малцинствено участие е онази част от печалбата или загубата и нетните активи на дадено дъщерно образувание, която може да се отнесе към участията в собствения капитал, които не са притежание пряко или косвено чрез дъщерните образувания на образуването майка.*

*Образувание майка е образувание, което има едно или повече дъщерни образувания.*

*Индивидуални финансови отчети са тези, които се представят от образувание майка, инвеститор в асоциирано образувание или съдружник в съвместно контролирано образувание, в което инвестициите се отчитат по-скоро на базата на пряко участие в капитала, отколкото на базата на отчетените резултати и нетните активи на образуванията, в които е инвестирано.*

*Дъщерно образувание е образувание, включително некорпорирано образувание, например съдружие, което е контролирано от друго образувание, известно като образувание майка.*



## ▼ M5

5. Образуване майка или негово дъщерно образуване може да бъде инвеститор в асоциирано образуване или съдружник в съвместно контролирано образуване. В такива случаи, също се изготвят консолидирани финансови отчети в съответствие с този стандарт, за да се спази МСС 28 *Инвестиции в асоциирани образувания* и МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия*.
6. За дадено образуване, разгледано в параграф 5, индивидуални финансови отчети са тези, които са изготвени и представени в допълнение към финансовите отчети, упоменати в параграф 5. Индивидуални финансови отчети не трябва да се прилагат към, или да придружават тези отчети.
7. Финансовите отчети на образуване, което няма участие в дъщерно образуване, асоциирано образуване или не съдружник в съвместно контролирано образуване, не са индивидуални финансови отчети.
8. Образуване майка, което е освободено в съответствие с параграф 10 от представянето на консолидирани финансови отчети може да представя индивидуални финансови отчети като негови единствени финансови отчети.

## ПРЕДСТАВЯНЕ НА КОНСОЛИДИРАНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

9. *Образуване майка, различно от образуването майка, разгледано в параграф 10, трябва да представя консолидирани финансови отчети, в които консолидира своите инвестиции в дъщерни образувания в съответствие с този стандарт.*
10. *Образуването майка не е необходимо да представя консолидирани финансови отчети, ако и само ако:*
  - a) *Самото образуване майка е изцяло притежавано дъщерно образуване, или е частично притежавано дъщерно образуване на друго образуване и неговите други собственици, включително тези, които иначе нямат право на глас, са информирани за и не възразяват срещу това образуването майка да не представя консолидирани финансови отчети;*
  - b) *Дългови или капиталови инструменти на образуването майка не се търгуват на публичен пазар (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително на местни и регионални пазари);*
  - v) *Образуването майка не е подало, нито е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисията за ценни книжа или друга регулаторна организация с оглед емитирането на някой клас инструменти на публичен пазар;*  
*и*
  - г) *Образуването, което е най-главно или междинно образуване майка за образуването майка изготвя консолидирани финансови отчети, които са на разположение за публично ползване, отговарящи на Международните стандарти за финансови отчети.*
11. Образуването майка, което избере в съответствие с параграф 10 да не представя консолидирани финансови отчети и представя само индивидуални финансови отчети, спазва параграфи 37—42.

## ОБХВАТ НА КОНСОЛИДИРАНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

12. *Консолидираните финансови отчети трябва да обхващат всички дъщерни образувания на образуването майка, освен тези упоменати в параграф 16.*
13. Приема се, че съществува контрол, когато образуването майка притежава пряко или косвено чрез дъщерни образувания повече от половината от гласовете в едно образуване, освен в изключителни случаи, когато може недвусмислено да се докаже, че подобно притежание не означава наличие на контрол. Приема се също, че

## ▼ M5

контрол съществува и тогава, когато образуването майка притежава половината или по-малко от половината от правата на глас в образуването, когато то (\*):

- а) контролира повече от половината от правата на глас по силата на договореност с други инвеститори;
  - б) притежава властта да управлява финансовата и оперативната политика на образуването по силата на устав или споразумение;
  - в) притежава властта да назначава или освобождава мнозинството от членовете на съвета на директорите или равностоен управленски орган и да контролира образуването чрез този съвет или орган;
- или
- г) притежава властта да подава мнозинството от гласовете на събранията на съвета на директорите или на равностойния ръководен орган и контролът на образуването е чрез този съвет или орган.
14. Образуването може да притежава варианти на акции, кол опции по акции, дългови или капиталови инструменти, които са конвертируеми в обикновени акции, или други сходни инструменти, които имат потенциалната възможност, ако бъдат упражнени или конвертирани, да дадат на образуването правото на глас или да намалят правото на глас на другата страна, върху финансовата политика и политиката по дейността на другото образование (потенциални права на глас). Наличието и действието на потенциални права на глас, които са текущо упражняеми или конвертируеми, включително потенциални права на глас, държани от друго образование, се разглеждат, когато се преценява дали дадено образование има властта да управлява финансовата политика и политиката по отношение на дейността на друго образование. Потенциалните права на глас не са текущо упражняеми или конвертируеми, когато например те не могат да бъдат упражнени или конвертирани до една бъдеща дата или до настъпването на едно бъдещо събитие.
15. При преценката дали потенциалните права на глас допринасят за контрола, образуването проучва всички факти и обстоятелства (включително условията за упражняване на потенциалните права на глас и всякакви други договорни споразумения, независимо дали се разглеждат индивидуално или в комбинация), които оказват влияние върху потенциалните права на глас, с изключение на намерението на ръководството и финансовата възможност за упражняване или конвертиране.
16. *Дадено дъщерно образование трябва да бъде изключено от консолидация, когато има доказателство, че а) има намерение контролът да бъде временен, защото дъщерното образование е придобито и се държи изключително с цел освобождаване от него в рамките на дванадесет месеца от придобиването и б) ръководството активно търси купувач. Инвестициите в такива дъщерни образования трябва да бъдат класифицирани като държани за търгуване и да се отчитат в съответствие с МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване.*
17. Когато дадено образование, което преди това е било изключено от консолидация в съответствие с параграф 16 не е освободено в рамките на дванадесет месеца, то трябва да бъде консолидирано от датата на придобиването (виж МСС 22). Финансовите отчети за периодите от придобиването трябва да бъдат преизчислени.
18. По изключение, образуването може да е намерило купувач за дъщерно образование, изключено от консолидация в съответствие с параграф 16, но може да не е приключило продажбата в рамките на дванадесет месеца от придобиването, поради необходимостта от одобрение от страна на регулативните или други органи. Не се изисква образуването да консолидира такова дъщерно образование, ако продажбата е в процес на извършване на датата на баланса и няма причина да се счита, че тя няма да бъде приключена в скоро време след датата на баланса.

(\*) Виж също ПКР-12 Консолидация — образования със специална цел.

## ▼ M5

19. Дадено дъщерно образование не се изключва от консолидация просто, защото инвеститорът е организация за рисков капитал, инвестиционен фонд, общ инвестиционен тръст фонд или подобно образование.
20. Дадено образование не се изключва от консолидация, защото неговите стопански дейности не са сходни с тези на другите образования в рамките на групата. Подходяща информация се предоставя чрез консолидирането на такива дъщерни образования и оповестяването на допълнителна информация в консолидираните финансови отчети за различните стопански дейности на дъщерните образования. Например, оповестяванията изисквани от МСС 14 *Отчитане по сектори* спомагат за разясняването на значението на различните стопански дейности в рамките на групата.
21. Образованието майка губи контрол, когато загуби властта си да управлява финансовата политика и политиката по дейността на образование, в което е инвестирало, за да получава изгоди от своите дейности. Загубата на контрол може да настъпи с или без промяна на абсолютните и относителни нива на собственост. Тя може да настъпи, например, когато дадено дъщерно образование стане обект на контрол на правителството, съда, администратор или регулативен орган. Това може също да настъпи и в резултат на договорно споразумение.

## КОНСОЛИДАЦИОННИ ПРОЦЕДУРИ

22. При изготвянето на консолидираните финансови отчети, финансовите отчети на образованието майка и тези на дъщерните образования се обединяват ред по ред, като позициите на активите, пасивите, капитала, дохода и разходите се сумират. За да могат консолидираните финансови отчети да представят финансова информация за групата така, сякаш тя е за една икономическа единица, трябва да се предприеме следното:
  - а) елиминира се балансовата стойност на инвестицията на образованието майка във всяко от дъщерните образования и дялът на образованието майка в капитала на всяко от дъщерните образования (виж МСС 22, който също така обяснява третирането на всяка една резултатна репутация);
  - б) определя се малцинственото участие в печалбата и загубата на консолидираните дъщерни образования за отчетния период;
 

и

  - в) определя се малцинственото участие в нетните активи на консолидираните дъщерни образования отделно от акционерния капитал образованието майка в тях; малцинственото участие в нетните активи се състои от:
    - i) сумата на тези малцинствени участия към датата на първоначалното обединяване, изчислена в съответствие с МСС 22; и
    - ii) дела на малцинственото участие от измененията в капитала след датата на обединяването.
23. Когато са налице потенциални права на глас, пропорциите в печалбата или загубата и измененията в собствения капитал, разпределени между образованието майка и малцинствените участия се определят на базата на настоящите участия в собствеността и не отразяват евентуалното упражняване или конвертиране на потенциалните права на глас.
24. ***Вътрешногруповите салда и сделки, приходите и разходите се елиминират изцяло.***
25. Вътрешногруповите салда и сделки, включително и приходите, разходите и дивидентите, се елиминират изцяло. Печалбите и загубите, получени в резултат на вътрешногрупови сделки, които се признават в активите, като например материални запаси и дълготрайни активи, се елиминира изцяло. Вътрешногруповите загуби могат да показва обезценка, която изисква признаване в консолидираните финансови отчети. МСС 12 *Данъци върху дохода* се прилага за временните разлики, които възникват при елиминирането на печалбите и загубите, получени в резултат от вътрешногрупови сделки.

## ▼ M5

26. *Финансовите отчети на образуванието майка и на неговите дъщерни образувания, които се използват при изготвянето на консолидираните финансови отчети, трябва да бъдат съставяни към една и съща отчетна дата. Когато датите на отчетите на образуванието майка и на дъщерното образувание са различни, за целите на консолидирането дъщерното образувание изготвя допълнителни финансови отчети към същата дата както на финансовите отчети на образуванието майка, освен, ако няма възможност това да бъде направено.*
27. *Когато, в съответствие с параграф 26, финансовите отчети на дъщерното образувание, използвани при изготвянето на консолидирани финансови отчети, се изготвят към отчетна дата, която е различна от тази на образуванието майка, трябва да бъдат направени корекции за последствията на значителни сделки или събития, които се осъществяват между тази дата и датата на финансовите отчети на образуванието майка. Във всеки случай, разликата между датата на отчетите на дъщерното образувание и тази на образуванието майка не трябва да превишава три месеца. Продължителността на отчетните периоди и каквито и да било разлики в отчетните дати трябва да бъдат едни и същи от един отчетен период към друг отчетен период.*
28. *Консолидираните финансови отчети трябва да се изготвят като се използва една и съща счетоводна политика спрямо сходни сделки и други събития, станали при сходни обстоятелства.*
29. *Ако член на групата прилага счетоводна политика, различна от прилаганата в консолидираните финансови отчети, спрямо сходни сделки и събития, станали при сходни обстоятелства, при изготвянето на консолидираните финансови отчети се прилагат подходящи преизчисления по отношение на финансовите отчети на този член.*
30. *Приходите и разходите на дадено дъщерно образувание се включват в консолидираните финансови отчети от датата на придобиването му, както е дефинирано в МСС 22. Приходите и разходите на дъщерно образувание, се включват в консолидираните финансови отчети до датата, на която образуванието майка престава да упражнява контрол върху дъщерното образувание. Разликата между постъпленията в резултат на освобождаването на дъщерното образувание и балансовата му стойност към датата на освобождаването му, включително кумулативната сума от всякакви валутни разлики, които се отнасят до дъщерното образувание, признати в собствения капитал в съответствие с МСС 21 *Ефекти от промените във валутните курсове*, се признава в консолидирания отчет за приходите и разходите при освобождаването на дъщерното образувание.*
31. *Инвестиция в образувание, трябва да бъде отчитана в съответствие с МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване от датата, на която е престанало да бъде дъщерно образувание*, при условие че не станало асоциирано образувание, както е дефинирано в МСС 28 или съвместно контролирано образувание, както е описано в МСС 31.*
32. *Балансовата стойност на инвестицията към датата, на която образуванието престава да бъде дъщерно образувание, трябва да се разглежда като себестойност при първоначалното оценяване на даден финансов актив в съответствие с МСС 39.*
33. *Малцинствените участия трябва да бъдат представени в консолидирания баланс в рамките на собствения капитал, отделно от акционерния капитал на образуванието майка. Малцинствените участия в печалбите и загубите на групата също така се оповестяват отделно.*
34. *Печалбата или загубите се приписват на акционерите на образуванието майка и на малцинствените участия. Тъй като и двете са собствен капитал, сумата, приписана на малцинствените участия не е приход или разход.*
35. *Загубите, приложими за малцинството в едно консолидирано дъщерно образувание могат да превишават малцинствените*

## ▼ M5

участия в собствения капитал на дъщерното образувание. Превизионето и всякакви по-нататъшни загуби, приложими за малцинството, се разпределят по малцинствените участия, освен доколкото малцинството има обвързващо задължение и може да направи допълнителна инвестиция, за да покрие загубите. Ако впоследствие дъщерното образувание отчете печалби, тези печалби се разпределят по малцинственото участие докато малцинственият дял от разпределените преди това загуби в мнозинството, бъде възстановен.

36. Ако дадено дъщерно образувание има в привилегирани акции с кумулативни неизплатени дивиденди, които се държат от малцинствени участия и са класифицирани като собствен капитал, образуванието майка изчислява своя дял от печалбите или загубите, след като бъдат извършени преизчисления по отношение на дивидентите от такива акции, независимо от това дали дивиденди са били обявявани или не.

**СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ИНВЕСТИЦИИ В ДЪЩЕРНИ ОБРАЗУВАНИЯ, СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ ОБРАЗУВАНИЯ И АСОЦИИРАНИ ОБРАЗУВАНИЯ В ИНДИВИДУАЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ**

37. *Когато се изготвят индивидуални финансови отчети, инвестициите в дъщерни образувания, съвместно контролирани образувания и асоциирани образувания трябва да бъдат осчетоводявани или:*

а) *по себестойност;*

*или*

б) *в съответствие с МСС 39.*

*Същото счетоводно отчитане трябва да бъде прилагано за всяка категория инвестиции.*

38. Настоящият стандарт не разпорежда кои образувания да изготвят индивидуални финансови отчети, предоставяни за публично ползване. Параграфи 37 и 39—42 се прилагат, когато дадено образувание изготвя индивидуални финансови отчети, които отговарят на Международните стандарти за финансови отчети. Образованието изготвя също и консолидирани финансови отчети, предоставяни за публично ползване както се изисква от параграф 9, освен ако не е приложимо освобождаването, предвидено в параграф 10.
39. *Инвестициите в съвместно контролирани образувания и асоциирани образувания, които се отчитат в съответствие с МСС 39 в консолидирани финансови отчети, трябва да се отчитат по същия начин в индивидуалните финансови отчети на инвеститорите.*

**ОПОВЕСТЯВАНЕ**

40. *В консолидираните финансови отчети трябва да се правят следните оповестявания:*
- а) *фактът, че дадено дъщерно образувание не е консолидирано в съответствие с параграф 16;*
- б) *[отпада]*
- в) *естеството на взаимоотношението между образуванието майка и дадено дъщерно образувание, когато образуванието майка не притежава пряко или косвено чрез дъщерни образувания повече от половината от акциите с право на глас;*
- г) *причините, поради които притежаването пряко или косвено чрез дъщерни образувания на повече от половината от акциите с право на глас или на потенциалното право на глас на дадено образувание, в което е инвестирано, не представлява контрол;*
- д) *отчетната дата на финансовите отчети на дадено дъщерно образувание, когато подобни финансови отчети се използват за изготвянето на консолидирани финансови отчети и са към отчетната дата или за период, който е различен от този на*

## ▼ M5

*образуването майка и основанието за използването на различна отчетна дата или период;*

*и*

- е) естеството и степента на всякакви значителни ограничения (например, от споразумения по заеми или регулаторни изисквания) върху възможността на дъщерните образувания да прехвърлят средства на образуването майка под формата на парични дивиденди или да погасяват заеми или аванси.*

41. *Когато се изготвят индивидуални финансови отчети за образуване майка, което, в съответствие с параграф 10 избере да не изготвя консолидирани финансови отчети, тези индивидуални финансови отчети трябва да оповестяват:*

- а) факта, че финансовите отчети са индивидуални финансови отчети; че е използвано освобождаване от консолидация; името и страната на учредяването или резидентността на образуването, чийто консолидирани финансови отчети, които отговарят на Международните стандарти за финансови отчети, са били изготвени за публично ползване; и адреса, където могат да бъдат получени тези консолидирани финансови отчети;*
- б) списък на значителни инвестиции в дъщерни образувания, съвместно контролирани образувания и асоциирани образувания, включително името, страната на учредяване или резидентността, дяловото участие в собствеността и ако е различно, частта на държаните акции с право на глас;*

*и*

- в) описание на метода, използван за счетоводно отчитане на инвестициите, изброени в точка б).*

42. *Когато дадено образуване майка (различно от образуване майка, разгледано в параграф 41), съдружник с участие в съвместно контролирано образуване или инвеститор в асоциирано образуване изготви индивидуални финансови отчети, тези индивидуални финансови отчети трябва да оповестяват:*

- а) фактът, че отчетите са индивидуални финансови отчети и причините, поради които тези отчети са изготвени, ако не се изисква по закон;*
- б) списък на значителните инвестиции в дъщерни образувания, съвместно контролирани образувания и асоциирани образувания, включително името, страната на учредяване или резидентността, дяловото участие в собствеността и, ако е различно, частта на държаните акции с право на глас;*

*и*

- в) описание на метода, използван за счетоводно отчитане на инвестициите, изброени в точка б).*

*и трябва да идентифицира финансовите отчети, изготвени в съответствие с параграф 9 на този стандарт, МСС 28 и МСС 31, към които се отнасят.*

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

43. *Всяко образуване трябва да прилага този стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено образуване прилага този стандарт за отчетен период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.*

## ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

44. *Настоящият стандарт заменя МСС 27 Консолидирани счетоводни отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни образувания (преработен през 2000 г.).*

▼ M5

45. Настоящият стандарт заменя ПКР-33 *Консолидация и метод на собствения капитал — потенциални права на глас и разпределение на дяловете на собствениците.*

## ▼ M5

## ДОПЪЛНЕНИЕ

## Изменение на други документи

*Измененията в това Допълнение трябва да се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образование приложи този стандарт за по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат приложени за този по-ранен период.*

A1. В МСС 22 *Бизнескомбинации* параграф 1 се изменя, както следва:

1. В този стандарт се използват следните термини с посочените значения:

...

*Дъщерно образование е образование, включително некорпоративно образование, като например сдружение, което се контролира от друго образование (известно като образование майка).*

*Малцинствено участие е тази част от печалбата или загубата и нетните активи на дадено дъщерно образование, които могат да бъдат приписани на участие в собствения капитал, което не се притежава пряко или непряко чрез дъщерни образования, от образуването майка.*

A2. [Изменение, което не се прилага за неутвърдени стандарти]

A3. ПКР-12 *Консолидация — образования със специална цел* се изменя, както е описано по-долу.

Препратката се изменя, както следва:

**Препратка:** МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*

Параграфи 9, 10 и 11 се изменят, както следва:

9. В контекста на ПСЦ (образования със специална цел), контрол може да възникне чрез предварителното определяне на дейностите на ПСЦ (работещи на „автопилот“) или по друг начин. МСС 27.13 указва няколко обстоятелства, които водят до контрол, дори в случаи, където дадено образование притежава една втора или по-малко от акциите с право на глас на друго образование. По същия начин, контрол може да е налице в случаи, където дадено образование притежава малка част или не притежава нищо от собствения капитал на ПСЦ. Прилагането на концепцията за контрола изисква, във всеки случай, преценка в контекста на всички имащи отношение фактори.

10. В допълнение към положенията, разгледани в МСС 27.13, следните обстоятелства например могат да указват взаимоотношение, при което дадено образование контролира ПСЦ и впоследствие трябва да консолидира ПСЦ (допълнителни насоки са предвидени в допълнението към това разяснение):

а) по същество дейностите на ПСЦ се осъществяват от името на образуването в съответствие с неговите специфични бизнес нужди, така че образуването да получи изгоди от дейността на ПСЦ;

б) по същество образуването има правомощия за вземане на решение за получаване на повечето от изгодите от дейностите на ПСЦ или чрез създаването на механизъм за действие „на автопилот“, образуването е делегирало тези правомощия за вземане на решения;

в) по същество образуването има правата да получи повечето от изгодите от ПСЦ и затова може да бъде изложено на рискове, присъщи за дейностите на ПСЦ;

или

г) по същество образуването запазва повечето от остатъчните рискове или рисковете, свързани със собствеността, отнасящи



## ▼ M5

се до ПСЦ или до неговите активи, за да получи изгоди от неговите дейности.

11. [заличена]

- A4. В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими към декември 2003 г., препратките към текущото издание на МСС 27 *Консолидирани счетоводни отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни образувания* се изменят на МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*.

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 28

### Инвестиции в асоциирани образувания

#### РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Обхват	1
Определения	2—12
Значително влияние	6—10
Метод на собствения капитал	11—12
Прилагане на метода на собствения капитал	13—36
Загуби от обезценка	31—34
Индивидуални финансови отчети	35—36
Оповестяване	37—40
Дата на влизане в сила	41
Отмяна на други документи	42—43

Този преработен стандарт заменя МСС 28 (преработен 2000 г.) *Отчитане на инвестициите в асоциирани образувания* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

#### ОБХВАТ

1. *Този стандарт трябва да бъде прилаган при отчитането на инвестициите в асоциирани образувания. Обаче той не се прилага по отношение на асоциирани образувания, държани от:*

а) *организации за рисков капитал,*

*или*

б) *инвестиционни фондове, общи инвестиционни тръст фондове и подобни образувания, включително застрахователни фондове, свързани с инвестиции,*

*които при първоначално признаване са определени по справедлива стойност, чрез печалбата или загубата или са класифицирани като държани за търгуване и са отчетени в съответствие с МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване. Такива инвестиции трябва да бъдат оценявани по справедлива стойност в съответствие с МСС 39, с измененията в справедливата стойност, признати в печалбата или загубата през периода на изменението.*

#### ОПРЕДЕЛЕНИЯ

2. *В този стандарт се използват следните термини с посочените значения:*

*Асоциирано образувание е образувание, включително некорпорирано образувание, например сдружение, върху което инвеститорът има значително влияние и което не е нито дъщерно образувание, нито участие в съвместно предприятие.*

## ▼ M5

*Консолидирани финансови отчети са финансовите отчети на дадена група, представена като тези на един икономически субект.*

*Контролът е правото да се управлява финансовата и оперативна политика на образуванието, така че да се получат изгоди от неговите дейности.*

*Метод на собствения капитал е такъв метод на отчитане, според който инвестицията първоначално се признава по своята себестойност, а впоследствие се преизчислява за промяната след придобиването на дела на инвеститора в нетните активи на образуванието, в което е инвестирано. Печалбата или загубата на инвеститора включва дела на инвеститора в печалбата или загубата на образуванието, в което се инвестира.*

*Съвместен контрол е съгласуваното с договор споделяне на контрола върху дадена икономическа дейност.*

*Индивидуални финансови отчети са тези, които се представят от образувание майка, инвеститор в асоциирано образувание или съдружник в съвместно контролирано образувание, в което инвестициите се отчитат по-скоро на базата на пряко участие в капитала, отколкото на базата на отчетените резултати и нетните активи на образуванията, в които се инвестира.*

*Значително влияние е правото на участие при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на образуванието, в което е инвестирано, но не и контрол или съвместен контрол върху тази политика.*

*Дъщерно образувание е образувание, включително некорпорирано образувание, например съдружие, което е контролирано от друго образувание (известно като образувание майка).*

3. Финансовите отчети, при които се прилага метода на собствения капитал не са индивидуални финансови отчети, нито са финансови отчети на дадено образувание, което няма дъщерно образувание, асоциирано образувание или участие на съдружник в съвместно предприятие.
4. Индивидуални финансови отчети са тези, което се представят в допълнение към консолидираните финансови отчети, финансови отчети, при които инвестициите се отчитат като се използва метода на собствения капитал и финансови отчети, при които участията на съдружниците в съвместни предприятия са пропорционално консолидирани. Индивидуалните финансови отчети могат да бъдат или могат да не бъдат приложени към или да придружават тези финансови отчети.
5. Образувания, които са освободени от консолидация в съответствие с параграф 10 на МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*, параграф 2 на МСС 31 *Дялове в съвместни предприятия* от прилагането на пропорционалната консолидация или параграф 13 точка в) на настоящия стандарт, от прилагане на метода на собствения капитал, могат да представят индивидуални финансови отчети като техни единствени финансови отчети.

*Значително влияние*

6. Ако даден инвеститор притежава пряко или косвено (например, чрез дъщерни образувания) 20 процента или повече от 20 процента от гласовете в образуванието, в което е инвестирано, се приема, че този инвеститор има значително влияние, освен когато съществуват недвусмислени доказателства за обратното. Противоположно на горното, в случай че инвеститорият притежава пряко или косвено (например чрез дъщерни образувания) по-малко от 20 процента от гласовете в образуванието, в което е инвестирано, се приема, че този инвеститор не притежава значително влияние, освен когато това влияние може да бъде ясно доказано. Притежаването на значителен брой или на мнозинството от гласовете от друг инвеститор не означава задължително, че даденият инвеститор няма значително влияние.

## ▼ M5

7. Наличието на значително влияние от страна на даден инвеститор обикновено се доказва чрез съществуването на едно или повече от следните условия:
- а) представителство в съвета на директорите или в равностоен управленски орган на образуванието, в което е инвестирано;
  - б) участие в процеса на вземане на решения за определянето на политиката, включително участие в решенията за дивиденди или други разпределяния;
  - в) съществени сделки между инвеститора и образуванието, в което е инвестирано;
  - г) взаимен обмен на управленски персонал;
- или
- д) предоставяне на съществена техническа информация.
8. Образуванието може да притежава варанти на акции, кол опции на акции, дългови или капиталови инструменти, които са конвертируеми в обикновени акции, или други сходни инструменти, които имат потенциалната възможност, ако бъдат упражнени или конвертирани, да дадат правото на глас или да намалят правото на глас на другата страна, върху финансовата политика и политиката по дейността на другото образувание (потенциални права на глас). Наличието и действието на потенциалните права на глас, които са текущо упражняеми или конвертируеми, включително потенциални права на глас, държани от други образувания, се разглеждат, когато се преценява дали дадено образувание има значително влияние. Потенциалните права на глас не са текущо упражняеми или конвертируеми, когато, например те не могат да бъдат упражнени или конвертирани до една бъдеща дата или до настъпването на едно бъдещо събитие.
9. При преценката дали потенциалните права на глас допринасят за значителното влияние, образуванието проучва всички факти и обстоятелства (включително условията за упражняване на потенциалните права на глас и всякакви други договорни споразумения, независимо дали се разглеждат индивидуално или в комбинация), които оказват влияние върху потенциалните права на глас, с изключение на намерението на ръководството и финансовата възможност за упражняване или конвертиране.
10. Образуванието губи значителното влияние върху образуванието, в което е инвестирано, когато загуби правото си да участва в решенията за определянето на финансовата и оперативната политика на образуванието, в което е инвестирано. Загубата на значително влияние може да настъпи с или без промяна в абсолютните или относителни нива на собственост. Тя може да настъпи, например, когато дадено асоциирано образувание стане обект на контрола на държавата, съда, администратор или регулативен орган. Може също да настъпи в резултат на договорно споразумение.

*Метод на собствения капитал*

11. По метода на собствения капитал, инвестицията в асоциирано образувание първоначално се признава по себестойност и балансовата стойност се увеличава или намалява, за да се признае дялът на инвеститора от печалбата или загубата на образуванието, в което е инвестирал след датата на придобиването. Дялът на инвеститора от печалбата или загубата на образуванието, в което е инвестирал се признава в печалбата или загубата на инвеститора. Разпределенията, получени от дадено образувание, в което е инвестирано намаляват балансовата стойност на инвестицията. Може също да са необходими преизчисления на балансовата стойност за промените в пропорционалното участие на инвеститора в образуванието, в което е инвестирано, произтичащи от промените в собствения капитал на образуванието, в което е инвестирано, които не са били признати в печалбата и загубата на образуванието, в което е инвестирано. Такива промени обхващат тези промени, възникнали от преоценяване на имоти, машини, съоръжения и оборудване и от преизчисления на курсови разлики. Дялът на инвеститора от тези промени се признава директно в собствения капитал на инвеститора.

## ▼ M5

12. Когато са налице потенциални права на глас, делът на инвеститора от печалбата или загубата на образуванието, в което е инвестирано и измененията в собствения капитал на образуванието, в което е инвестирано, се определят на базата на настоящите участия в собствеността и не отразяват евентуалното упражняване или конвертиране на потенциалните права на глас.

## ПРИЛАГАНЕ НА МЕТОДА НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

13. *Инвестицията в асоциирано образувание трябва да се отчита чрез използването на метода на собствения капитал, освен когато:*

- а) *налице е доказателство, че инвестицията е придобита и се държи изключително с оглед на освобождаването от нея в рамките на дванадесет месеца от придобиването и ръководството търси активно купувач;*
- б) *се прилага изключението в параграф 10 на МСС 27, което позволява на дадено образувание майка, което също има инвестиция в асоциирано образувание да не представя консолидирани финансови отчети;*

*или*

- в) *прилага се всичко, разгледано по-долу:*
- i) *инвеститорът е изцяло притежавано дъщерно образувание, или е частично притежавано дъщерно образувание на друго образувание и неговите други собственици, включително тези, които иначе нямат право на глас, са информирани за, и не възразяват срещу това инвеститорът да не прилага метода на собствения капитал;*
- ii) *дълговете и капиталовите инструменти на инвеститора не се търгуват на публичен пазар (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари);*
- iii) *инвеститорът не е подал, нито е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия за ценни книжа или друга регулаторна организация с оглед емитирането на някой клас инструменти на публичен пазар;*
- и*
- iv) *образуванието, което е най-главно или междинно образувание майка за инвеститора изготвя консолидирани финансови отчети, които са на разположение за публично ползване, които отговарят на Международните стандарти за финансови отчети.*

14. *Инвестициите, разгледани в параграф 13, точка а) трябва да бъдат класифицирани като държани за търгуване и отчитани в съответствие с МСС 39.*

15. Когато дадена инвестиция в асоциирано образувание, отчетена преди това в съответствие с МСС 39 не бъде освободена в рамките на дванадесет месеца, тя трябва да бъде отчитана чрез използването на метода на собствения капитал от датата на придобиването (виж МСС 22 *Бизнескомбинации*). Финансовите отчети за периодите от придобиването трябва да бъдат преизчислени.

16. По изключение, дадено образувание може да е намерило купувач за асоциирано образувание, разгледано в параграф 13, точка а), но може да не е приключило продажбата в рамките на дванадесет месеца, поради необходимостта от одобряване от регулативни или други органи. От образуванието не се изисква да прилага метода на собствения капитал за инвестиция в такова асоциирано образувание, ако продажбата не е приключила на датата на баланса и няма основание да се счита, че тя няма да бъде приключена в кратко време след датата на баланса.

17. Признаването на приходите на базата на получените разпределени суми може да не е подходяща оценка за приходите, спечелени от даден инвеститор от инвестицията в асоциирано образувание, тъй като получените разпределени суми могат да имат малка връзка с резултатите на асоциираното образувание. Тъй като инвеститорът

## ▼ M5

има значително влияние върху асоциираното образование, инвеститорът има участие в резултата на асоциираното образование, и в крайна сметка във възвращаемостта на своята инвестиция. Инвеститорът отчита това участие чрез разширяването на обхвата на финансовите си отчети, така че да включат неговия дял от печалбите или загубите на такова асоциирано образование. В резултат, прилагането на метода на собствения капитал осигурява по-пълно отчитане на нетните активи и печалбата или загубата на инвеститора.

18. ***Инвеститорът трябва да преустанови използването на метода на собствения капитал от датата, на която престане да има значително влияние върху асоциираното образование и трябва да отчита инвестицията в съответствие с МСС 39 от тази дата, при условие че асоциираното образование не е станало дъщерно образование или съвместно предприятие, както е определено в МСС 31.***
19. ***Балансовата стойност на инвестицията на датата, на която тя престане бъде асоциирано образование, трябва да се разглежда като негова себестойност при първоначалното оценяване като финансов актив в съответствие с МСС 39.***
20. Много от процедурите, подходящи за прилагането на метода на собствения капитал са сходни с консолидационните процедури, разгледани в МСС 27. Освен това концепциите, които се намират в основата на процедурите, използвани при отчитането на придобиването на дъщерно образование също са възприети при отчитането на придобиването на инвестиция в асоциирано образование.
21. Дял на дадена група в асоциирано образование представлява съвкупността от участията в това асоциирано образование на образуванието майка и неговите дъщерни образувания. Участията на другите асоциирани образувания или съвместни предприятия на групата се игнорират за тази цел. Когато дадено асоциирано образование има дъщерни образувания, асоциирани образувания или съвместни предприятия, печалбите или загубите и нетните активи, взети пред вид при прилагането на метода на собствения капитал са онези, които се признават във финансовите отчети на асоциираното образование (включително делът на асоциираното образование в печалбите или загубите и нетните активи на неговите асоциирани образувания и съвместни предприятия) след всякакви корекции, необходими за влизането в сила на унифицирани счетоводни политики (виж параграфи 26 и 27).
22. Печалбите и загубите, получени в резултат на възходящи сделки (от дъщерното образование към образуванието майка) и низходящи сделки (от образование майка към дъщерното образование) между даден инвеститор (включително неговите консолидирани дъщерни образувания) и дадено асоциирано образование, се признават във финансовите отчети на инвеститора само в степенята на несвързаните участия на инвеститорите в асоциираното образование. „Възходящи сделки“ например са продажби на активи от дадено асоциирано образование на инвеститора. „Низходящи сделки“ например са продажби на активи от инвеститора на дадено асоциирано образование. Делът на инвеститора в печалбите и загубите на асоциираното образование, получени в резултат на тези сделки се елиминира.
23. Инвестицията в асоциирано образование се отчита като се прилага метода на собствения капитал от датата, на която то става асоциирано образование. При придобиването на инвестицията, всяка разлика (независимо дали положителна или отрицателна) между себестойността на инвестицията и делът на инвеститора от справедливите стойности на нетните разграничими активи на асоциираното образование се третира като положителна репутация (виж МСС 22). Положителната репутация, свързана с дадено асоциирано образование се включва в балансовата стойност на инвестицията. Правят се подходящи преизчисления на делът на инвеститора в печалбите и загубите след придобиването, за да се отчете, например амортизацията на амортизируемите активи на базата на техните справедливи стойности към датата на придобиването.
24. ***При прилагането на метода на собствения капитал инвеститорът трябва да използва най-последните налични***

## ▼ M5

*финансови отчети на асоциираното образувание. Когато отчетните дати на инвеститора и на асоциираното образувание са различни, асоциираното образувание изготвя за нуждите на инвеститора финансови отчети към същата дата като на финансовите отчети на инвеститора, освен, ако това е невъзможно да бъде направено.*

25. *Когато в съответствие с параграф 24 финансовите отчети на асоциираното образувание, използвани при прилагането на метода на собствения капитал, се изготвят към различна отчетна дата от тази на инвеститора, трябва да се направят преизчисления, които да отразяват въздействията на значителни сделки или събития, които се осъществяват между тази дата и датата на финансовите отчети на инвеститора. Във всеки случай, разликата между отчетната дата на асоциираното образувание и тази на инвеститора не трябва да бъде повече от три месеца. Продължителността на отчетните периоди и всякаква разлика в отчетните дати трябва да бъде една и съща за различните периоди.*
26. *Финансовите отчети на инвеститора трябва да бъдат изготвени, като се прилага една и съща счетоводна политика спрямо сходни сделки и събития, станали при сходни обстоятелства.*
27. Ако дадено асоциирано образувание прилага счетоводни политики, различни от тези на инвеститора за сходни сделки и събития при сходни обстоятелства, трябва да бъдат направени преизчисления, за да се осигури съответствие на счетоводните политики на асоциираното образувание с тези на инвеститора, когато финансовите отчети на асоциираното образувание се използват от инвеститора при прилагането на метода на собствения капитал.
28. Ако дадено асоциирано образувание има кумулативни привилегирани акции в обръщение, които се държат от лица, различни от инвеститора и класифицирани като собствен капитал, инвеститорът изчислява своя дял от печалбите или загубите след извършване на преизчисленията по отношение на дивидентите от такива акции, независимо дали дивидентите са били обявени или не.
29. Ако дялът на инвеститора в загубите на асоциираното образувание възлиза на или превишава неговото участие в асоциираното образувание, инвеститорът прекратява признаването на своя дял в понататъшните загуби. Дялът в асоциираното образувание представлява балансовата стойност на инвестицията в асоциираното образувание по метода на собствения капитал, заедно с всякакви дългосрочни участия, които, по същество съставляват част от нетната инвестиция на инвеститора в асоциираното образувание. Например, дадена позиция, за която уреждането нито се планира, нито е вероятно да има такова в обозримо бъдеще, по същество, представлява разширение на инвестицията на образуванието в това асоциирано образувание. Такива позиции могат да обхващат привилегирани акции и дългосрочни вземания или заеми, но не обхващат търговски вземания, търговски задължения или някакви дългосрочни вземания, за които са налице подходящи обезпечения, като например обезпечени заеми. Загубите, признати по метода на собствения капитал, които превишават инвестицията на инвеститора в обикновени акции се прилагат за другите компоненти на участието на инвеститора в асоциираното образувание, в обратен ред на тяхната първостепенност (т.е. приоритет при ликвидация).
30. След като участието на инвеститора бъде сведено до нула, предвиждат се допълнителни загуби и се признават задължения само до толкова, доколкото инвеститорът има поети някакви правни или конструктивни задължения или е извършил плащания от името на асоциираното образувание. Ако асоциираното образувание впоследствие отчете печалби, инвеститорът възобновява признаването на своя дял от тази печалба едва след като дялът му от печалбите се изравни с този от непризнатите нетни загуби.

*Загуби от обезценка*

31. След прилагането на метода на собствения капитал включително признаването на загубите на асоциираното образувание в съответствие с параграф 29, инвеститорът прилага изискванията на

## ▼ M5

МСС 39, за да определи дали е необходимо да признае някаква допълнителна загуба от обезценка по отношение на нетната инвестиция в асоциираното образование.

32. Инвеститорът прилага също така и изискванията на МСС 39, за да определи дали се признава някаква допълнителна загуба от обезценка по отношение на участието на инвеститора в асоциираното образование, което не представлява част от нетната инвестиция и сумата на загубата от обезценка.
33. Ако при прилагането на изискванията в МСС 39 са налице признаци, че инвестицията в асоциирано образование може да се е обезценила, образованието прилага МСС 36 *Обезценка на активи*. При определянето на стойността в употреба на инвестицията, образованието оценява:
- а) своя дял от сегашната стойност на предполагаемите бъдещи парични потоци, очаквани да бъдат генерирани от образованието, в което е инвестирано, включително паричните потоци от функционирането на образованието, в което е инвестирано и постъпленията при окончателна продажба на инвестицията;
- или
- б) сегашната стойност на предполагаемите бъдещи парични потоци, очаквани да възникнат от дивидентите, които трябва да бъдат получени от инвестицията и постъпленията от нейната окончателна продажба.

При верни предположения и двата метода дават един и същ резултат. Всяка получена в резултат загуба от обезценката на инвестицията се разпределя в съответствие с МСС 36. Следователно тя първо се разпределя по всяка остатъчна положителна репутация (виж параграф 23).

34. Възстановимата стойност на инвестиция в асоциирано образование се преценява поотделно за всяко едно асоциирано образование, освен в случаите когато асоциираното образование не генерира входящи парични потоци от продължаващо използване, които в голяма степен са независими от постъпленията от други активи на образованието.

#### *Индивидуални финансови отчети*

35. ***Инвестицията в асоциирано образование трябва да се отчита в индивидуалните финансови отчети на инвеститора в съответствие с параграфи 37—42 от МСС 27.***
36. Този стандарт не предвижда кои образования изготвят индивидуални финансови отчети на разположение за публично използване.

#### ОПОВЕСТЯВАНЕ

37. ***Трябва да бъде оповестено следното:***
- а) ***справедливата стойност на инвестициите в асоциирани образования, за които има публикувани ценови котировки;***
  - б) ***обобщена финансова информация за асоциирани образования, включително общите суми на активите, пасивите, приходите и печалбата или загубата;***
  - в) ***причините, поради които предположението, че даден инвеститор няма значително влияние не се потвърждават, ако инвеститорът държи пряко или косвено чрез дъщерни образования, по-малко от 20 процента от гласовете или от потенциалното право на глас в образованието, в което е инвестирал, но се прави заключението, че той има значително влияние;***
  - г) ***причините поради които предположението, че даден инвеститор няма значително влияние не се потвърждават, ако инвеститорът държи пряко или косвено чрез дъщерни образования 20 процента или повече от гласовете или от потенциалното право на глас в образованието, в което е инвестирал, но се прави заключението, че той няма значително влияние;***

## ▼ M5

- д) *отчетната дата на финансовите отчети на дадено асоциирано образувание, когато такива финансови отчети се използват при прилагането на метода на собствения капитал и са към отчетна дата или период, различни от този на инвеститора и причината за използването на различна дата или различен период;*
- е) *естеството и степента на всякакви значителни ограничения (например, произтичащи от договорености по заеми или регулаторни изисквания) относно възможността на асоциираните образувания да прехвърлят средства на инвеститора под формата на парични дивиденди или погасяване на заеми или аванси;*
- ж) *непризнатия дял на заемите на асоциираното образувание, както за периода, така и кумулативно, ако инвеститорът е преустановил признаването на своя дял в загубите на асоциираното образувание;*
- з) *фактът, че дадено асоциирано образувание не се отчита като използва метода на собствения капитал в съответствие с параграф 13;*
- и*
- и) *обобщена финансова информация за асоциирани образувания, поотделно или по групи, които не се отчитат като използват метода на собствения капитал, включително сумите на общите активи, общите пасиви, приходите и печалбата или загубата.*
38. *Инвестициите в асоциирани образувания, отчитани чрез използването на метода на собствения капитал, трябва да се класифицират като нетекущи активи. Делът на инвеститора в печалбата или загубата на такива асоциирани образувания и балансовата стойност на тези инвестиции, трябва да бъдат оповестявани отделно. Делът на инвеститора във всякакви преустановявани дейности на такива асоциирани образувания трябва също да бъде оповестяван отделно.*
39. *Делът на инвеститора в промените, признат директно в собствения капитал на асоциираното образувание, трябва да бъде признат директно в собствения капитал от инвеститора и трябва да бъде оповестен в отчета за промените в собствения капитал, както се изисква от МСС 1 Представяне на финансовите отчети.*
40. *В съответствие с МСС 37 Провизии, условни задължения и условни активи инвеститорът трябва да оповести:*
- а) *делът си в условните задължения на асоциираното образувание, направени съвместно с други инвеститори;*
- и*
- б) *тези условни задължения, които възникват поради това, че инвеститорът е индивидуално отговорен за всички или за част от задълженията на асоциираното образувание.*

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

41. *Всяко образувание трябва да прилага този стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено образувание прилага този стандарт за отчетен период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.*

## ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

42. Настоящият стандарт заменя МСС 28 *Отчитане на инвестициите в асоциирани образувания* (преработен през 2000 г.).
43. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:
- а) ПКР-3 *Елиминиране на нереализираните печалби и загуби от операции с асоциирани образувания;*



▼ M5

- б) ПКР-20 *Счетоводен метод на собствения капитал — признаване на загуби;*
- и**
- в) ПКР-33 *Консолидация и метод на собствения капитал — потенциални права на глас и разпределение на дяловете на собствениците.*

▼ M5

## ДОПЪЛНЕНИЕ

## Изменение на други документи

*Измененията в това допълнение трябва да се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образувание приложи този стандарт за по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат приложени за този по-ранен период.*

- A1. В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими към декември 2003 г., препратките към текущото издание на МСС 28 *Отчитане на инвестициите в асоциирани* се изменят на МСС 28 *Инвестиции в асоциирани образувания*.

▼ B

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 29

## (ПРЕФОРМАТИРАН 1994 г.)

## Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики

Настоящият преформатиран международен счетоводен стандарт заменя стандарта, който първоначално бе одобрен от съвета през април 1989 г. Той е представен в преработената форма, приета за IAS след 1991 г. В първоначално одобрения текст не са направени никакви съществени промени. Някои термини са променени с оглед привеждането им в съответствие с текущата практика на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти).

Следните тълкувания на SIC се отнасят до IAS 29:

- SIC-19: Отчитане на валута — оценка и представяне на финансови отчети според IAS 21 и IAS 29,
- SIC-30: Отчетна валута — преобразуване от измерваща валута в представителна валута.

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Обхват	1—4
Преизчисление на финансовите отчети	5—10
Финансови отчети, съставени по исторически цени	11—28
Баланс	11—25
Отчет за доходите	26
Печалба или загуба в нетна парична позиция	27—28
Финансови отчети, изготвени по текуща стойност	29—31
Баланс	29
Отчет за доходите	30
Печалба или загуба в нетна парична позиция	31
Данъци	32
Отчет за паричните потоци	33
Съответни данни за преходния период	34
Консолидирани финансови отчети	35—36
Избор и използване на общ индекс на цените	37
Икономики, които престават да бъдат свръхинфлационни	38
Оповестяване	39—40
Дата на влизане в сила	41

Стандартите, които са с удебелен курсив, трябва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на предговора към „Международни счетоводни стандарти“.

## ▼B

Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

## ОБХВАТ

1. ***Настоящият стандарт трябва да се прилага към първичните финансови отчети, включително консолидираните финансови отчети, на всяко предприятие, което се отчита във 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, води до неверни изводи.
3. Настоящият стандарт не определя абсолютен процент, при който се счита, че възниква свръхинфлация. Въпрос на преценка е кога става необходимо преизчислението на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт. За свръхинфлация свидетелстват, наред и с други, следните характеристики на икономическата среда на една страна:
  - а) цялото население предпочита да държи богатството си в непарични активи или в относително стабилна чуждестранна валута; притежаваните суми в местна валута незабавно се влагат в някакви инструменти, за да запазят покупателната си сила;
  - б) цялото население разглежда паричните суми не от гледна точка на местната валута, а от гледна точка на една относително стабилна чуждестранна валута; цените обикновено се определят в тази валута;
  - в) продажбите и покупките 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) общият процент на инфлацията в течение на три години се приближава или надхвърля кумулативно 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 съществуването на свръхинфлация в страната, в чиято валута се отчита.

## ПРЕИЗЧИСЛЕНИЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

5. Цените се променят в течение на времето в резултат на различни специфични или общи политически, икономически и социални сили. Специфичните сили, като промените на търсенето и предлагането и технологичните промени, могат да предизвикат отделните цени да се повишат или понижат значително и 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.
6. В повечето страни първичните финансови отчети се изготвят на счетоводната основа на историческата стойност, без да се отчитат нито промените на общото равнище на цените, нито повишенията на конкретните цени на притежаваните активи, освен в степената, в която имотите, машините и съоръженията и инвестициите могат да се преоценят. Някои предприятия обаче представят първични финансови отчети, основани на подхода на текущата стойност, който отразява влиянията на промените на конкретните цени на притежаваните активи.

## ▼B

7. В една свръхинфлационна икономика финансовите отчети, независимо от това дали се основават на базата на историческата стойност или на базата на текущата стойност, са полезни само ако са изразени в мерни единици, които са валидни към датата на баланса. В резултат на това настоящият стандарт се прилага към първичните финансови отчети на предприятията, отчитащи се във валутата на една свръхинфлационна икономика. Не се разрешава представяне на изискваната с настоящия стандарт информация като приложение към непреизчислените финансови отчети. Освен това не се насърчава отделно представяне на финансовите отчети преди преизчислението.
8. *Финансовите отчети на едно предприятие, което се отчита във валутата на една свръхинфлационна икономика, независимо от това дали са основани на подхода на историческата стойност или на подхода на текущата стойност, трябва да се съставят в мерни единици, които са валидни към датата на баланса. Съответните цифри за предходния период, изисквани с IAS 5, „Информация, която трябва да бъде оповестена във финансовите отчети“, и всякаква друга информация по отношение на по-ранни периоди трябва също да се посочват в мерни единици, валидни към датата на баланса.*
9. *Печалбата или загубата в нетната парична позиция трябва да се включи в нетния доход и да бъде представена отделно.*
10. Преизчислението на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт изисква прилагането на определени процедури, както и на преценки. Последователното прилагане на тези процедури и преценки в различни периоди е по-важно от съвършената точност на получените суми, включени в преизчислени финансови отчети.

*Финансови отчети, съставени по исторически цени*

**Баланс**

11. Сумите по баланса, които не са изразени в мерни единици, валидни към датата на баланса, се преизчисляват чрез прилагането на общия индекс на потребителските цени.
12. Паричните позиции не се преизчисляват, тъй като те вече са изразени в мерни единици, валидни към датата на баланса. Паричните позиции са налични пари и позиции, които трябва да се получат или платят в пари.
13. Активите и пасивите, обвързани със споразумение към промените на цените, като индексирани облигации и заеми, се коригират в съответствие със споразумението, за да се установят салдата им към датата на баланса. Тези позиции се отчитат по тази коригирана сума в преизчисления баланс.
14. Всички други активи и пасиви са непарични. Някои непарични позиции се отчитат по текущи стойности към датата на баланса на датата на баланса като нетна реализируема стойност и пазарна 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 минус амортизация. От това следва, че те се представят по стойности, валидни към датата на тяхното придобиване. Преизчислената себестойност или себестойност минус амортизацията на всяка една позиция се определя, като към нейната историческа стойност и натрупана амортизация се приложи изменението на общия индекс на цените от датата на придобиването до датата на баланса. Следователно 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. Запаси от полугодова и готова продукция се преизчисляват от датите, на които са били извършени разходите за покупката и превръщането им в друга форма.
16. Подробни данни за датите на придобиване на имоти, машини и съоръжения може да не са налице или да не е възможно да се

## ▼B

- установят посредством оценка. 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 преизчисление.
17. Може да няма информация за общия индекс на цените за периодите, за които с настоящия стандарт се изисква преизчисление на имоти, машини и съоръжения. В тези редки случаи може да е необходимо да се използва оценка, основана например на движенията на курса между отчетната валута и една относително стабилна чуждестранна валута.
  18. Някои непарични позиции се отчитат по текущи стойности към дати, различни от датата на придобиването или датата на баланса, 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.
  19. Преизчислената сума на една непарична позиция се намалява в съответствие с приложимите IAS, когато превишава възстановимата сума от бъдещото използване на позицията (включително чрез продажба или друго разпореждане). От това следва, че преизчислените суми на имоти, машини и съоръжения, положителната репутация, патентите и търговските марки се намаляват до възстановимата сума, преизчислените суми на материалните запаси се намаляват до нетната им реализируема стойност, а преизчислените суми на текущите инвестиции се намаляват до пазарната им стойност.
  20. Предприятие, в което е инвестирано и участието в което се отчита съгласно метода на собствения капитал, може да изготвя отчети във валутата на една свръхинфлационна икономика. Балансът и отчетът за доходите на такава организация се преизчисляват в съответствие с настоящия стандарт, за да се изчисли дялът на инвеститора в нетните активи и резултатите от дейността на предприятието. Когато преизчислените финансови отчети на предприятието, в което е инвестирано, са изразени в чуждестранна валута, те се превръщат по заключителните курсове на съответната валута.
  21. Влиянието на инфлацията обикновено се съдържа в разходите по заемите. Не е уместно както преизчислението на капиталовите разходи, финансирани със заеми, така и капитализирането на тази част от разходите по заеми, 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 договореност, която му позволява да отложи плащането, без да понася явни 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. IAS 21, „Ефекти от промените във валутните курсове“ позволява едно предприятие да включва валутните курсови разлики по заеми в балансовата сума на активите след рязка и неотдавнашна обезценка. Такава практика не е подходяща за предприятие, отчитащо се във валутата на една свръхинфлационна икономика, когато балансовата сума на актива е преизчислена от датата на неговото придобиване.
  24. В началото на първия период на прилагане на настоящия стандарт компонентите на капитал на собствениците, с изключение на неразпределена печалба и всеки преоценен резерв, се преизчисляват посредством прилагане на общ ценови индекс от датите, на които компонентите са били внесени или възникнали по друг начин. Всякакъв преоценен резерв, който е възникнал в предходни периоди, се елиминира. Преизчислената неразпределена печалба се получава от всички други суми в преизчисления баланс.
  25. В края на първия период и в следващите периоди всички компоненти на капитал на собствениците се преизчисляват посредством прилагането на общия ценови индекс от началото на периода или от датата на внасянето им, ако същата е по-късно. Движенията за периода в капитала на собствениците се оповестяват в съответствие с IAS 1, „Представяне на финансови отчети“.

## ▼B

## Отчет за доходите

26. Настоящият стандарт изисква всички позиции в отчета за доходите да се изразят в мерни единици, валидни към датата на баланса. Поради това всички суми трябва да се преизчислят, като се приложи изменението на общия индекс на цените от датите, на които сумите на доходите и разходите са били първоначално записани във финансовите отчети.

## Печалба или загуба в нетната парична позиция

27. През период на инфлация едно предприятие, имащо превишение на паричните активи над паричните пасиви, губи покупателна сила и едно предприятие, имащо превишение на паричните пасиви над паричните активи, печели покупателна сила в степената, в която активите и пасивите не са обвързани към ценовото равнище. Тази печалба или загуба в нетната парична позиция може да се установи като разлика, получена от преизчислението на сумите на непаричните активи, капитала на собствениците и отчета за доходите и корекцията на активите и пасивите, обвързани към индекса на цените. Печалбата или загубата могат да се оценят и посредством прилагане на изменението на общия индекс на цените към средно-претеглената величина на разликата между паричните активи и паричните пасиви за съответния период.
28. Печалбата или загубата в нетната парична позиция се включва в нетния доход. 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 в нетната парична позиция. Други позиции по отчета за доходите, като приход от лихви и разходи за лихви и валутни курсови разлики във връзка с инвестирани или заети средства, също са свързани с нетната парична позиция. Въпреки че такива позиции се оповестяват отделно, може да е полезно те се представят заедно с печалбата или загубата в нетната парична позиция в отчета за доходите.

*Финансови отчети, изготвени по текуща стойност*

## Баланс

29. Позициите, отчетени по текуща стойност, не се преизчисляват, тъй като вече са изразени в мерни единици, валидни към датата на баланса. Другите позиции в баланса се преизчисляват в съответствие с параграфи 11—25.

## Отчет за доходите

30. Отчетът за доходите, съставен по текуща стойност преди преизчислението, обикновено съдържа стойности, валидни към момента, в който са настъпили лежащите в основата им сделки или събития. Стойността на продажбите и амортизацията се записват по текущите им стойности в момента на потреблението; продажбите и другите разходи се записват по техните парични суми, когато те са настъпили. Следователно всички суми трябва да се преизчислят отново по стойностите им, валидни към датата на баланса, чрез прилагането на общия индекс на цените.

## Печалба или загуба в нетната парична позиция

31. Печалбата или загубата в нетната парична позиция се осчетоводява в съответствие с параграфи 27 и 28. Отчетът за доходите, изготвен по текуща стойност, може обаче вече да включва корекция, отразяваща влиянията на променящите се цени върху паричните позиции в съответствие с параграф 16 от IAS 15, „Информация, отразяваща влиянието на промените в цените“. Такава корекция е част от печалбата или загубата в нетната парична позиция.

## Данъци

32. Преизчислението на финансовите отчети в съответствие с настоящия стандарт може да породи разлики между данъчно обла-

▼ **B**

гаемия доход и счетоводния доход. Тези разлики се осчетоводяват в съответствие с IAS 12 Данъци върху дохода.

*Отчет за паричните потоци*

33. Настоящият стандарт изисква всички позиции в отчета за паричните потоци да се изразяват в мерни единици, валидни към датата на баланса.

*Съответни данни за предходния период*

34. Съответните данни за предходния отчетен период, независимо от това, дали са били основани на базата на историческата стойност или на базата на текущата стойност, се преизчисляват посредством прилагане на общия индекс на цените, така че сравнителните финансови отчети се представят в мерни единици, валидни към датата на баланса. Информацията, оповестявана за по-ранни периоди, също се изразява в мерни единици, валидни към датата на баланса.

*Консолидирани финансови отчети*

35. Предприятието майка, което се отчита във валутата на една свръхинфлационна икономика, може да има дъщерни предприятия, които също се отчитат във валутите на свръхинфлационни икономики. Финансовите отчети на всяко такова дъщерно предприятие е необходимо да се преизчисляват посредством прилагане на общия индекс на цените на страната, в чиято валута то се отчита, преди същите да бъдат включени в консолидираните финансови отчети, изготвени от неговото предприятие майка. Когато такова дъщерно предприятие е чуждестранно дъщерно предприятие, неговите преизчислени финансови отчети се преизчисляват по заключителните курсове на съответната валута. Финансовите отчети на дъщерните предприятия, които не се отчитат във валутите на свръхинфлационни икономики, се изготвят в съответствие с IAS 21, „Ефекти от промените в обменните курсове“.
36. Ако се консолидират финансови отчети с различни отчетни дати, всички позиции, независимо от това дали са непарични или парични, е необходимо да се преизчислят в мерни единици, валидни към датата на баланса.

*Избор и използване на общ индекс на цените*

37. Преизчислението 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 престава да бъде свръхинфлационна и едно предприятие преустановява изготвянето и представянето на финансови отчети, изготвени в съответствие с настоящия стандарт, то трябва да третира сумите, изразени в мерни единици, валидни в края на предходния отчетен период, като базисни балансови суми за следващите си финансови отчети.*

**ОПОВЕСТЯВАНЕ**

39. *Трябва да се извърши следното оповестяване <sup>(1)</sup>:*
- а) *фактът, че финансовите отчети и съответните данни за предходни периоди са били преизчислени с оглед отразяване на промените в общата покупателна сила на отчетната валута и в резултат на това изразени в мерни единици, валидни към датата на баланса;*

<sup>(1)</sup> Виж също SIC-30: Отчетна валута — преобразуване от измерваща валута в представителна валута.

**▼ B**

- б) *дали финансовите отчети са основани на подхода на историческата стойност или на подхода на текущата стойност, и*
  - в) *естеството и равнището на общия ценови индекс към датата на баланса и движението на индекса през текущия и предходния отчетен период.*
40. Оповестяването, изисквано с настоящия стандарт, е необходимо ясно да посочва базата за отразяване на влиянието на инфлацията във финансовите отчети. То също има за цел да 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 финансови отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 януари 1990 г.*

**▼ M12****МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНSOVA ОТЧЕТНОСТ 7****Финансови инструменти: оповестяване**

## ЦЕЛ

1. Целта на настоящия IFRS е да изиска от образуванията да оповестят в техните финансови отчети информация, която да позволи на потребителите да оценят:
- а) значението на финансовите инструменти за финансовото състояние и представяне на образуванието;
  - и
  - б) естеството и степента на рисковете, произтичащи от финансовите инструменти, на които е изложено образуванието по време на отчетния период, и как образуванието управлява тези рискове.
2. Принципите в настоящия IFRS допълват принципите за признаване, оценяване и представяне на финансовите активи и финансовите пасиви в IAS 32 *Финансови инструменти: представяне* и IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*.

## ОБХВАТ

3. Настоящият IFRS се прилага от всички предприятия спрямо всички видове финансови инструменти с изключение на:
- а) дяловите участия в дъщерни фирми, асоциирани дружества и смесени предприятия, които се осчетоводяват в съответствие с IAS 27 *Консолидирани и самостоятелни финансови отчети*, IAS 28 *Инвестиции в асоциирани дружества* или IAS 31 *Дялове в смесени предприятия*. Независимо от това в някои случаи IAS 27, IAS 28 или IAS 31 позволяват на образуванието да осчетоводи дялово участие в дъщерно образувание, асоциирано образувание или смесено предприятие, като използва IAS 39; в тези случаи образуванието прилага изискванията за оповестяване, съдържащи се в IAS 27, IAS 28 или IAS 31 в допълнение към изискванията в настоящия IFRS. Освен това образуванията прилагат настоящия IFRS и спрямо деривативите, свързани с дяловите участия в дъщерни образувания, асоциирани образувания и смесени предприятия, освен ако деривативът не отговаря на определението за капиталов инструмент в IAS 32.
  - б) правата и задълженията на работодателите, произтичащи от плановете за доходите на заетите лица, за които се прилага IAS 19 *Доходи на наетите лица*.
  - в) договорите за условно възнаграждение в бизнес комбинация (виж IFRS 3 *Бизнес комбинации*). Това изключение се прилага само за получателя на възнаграждението.



▼ **M12**

- г) застрахователните договори, дефинирани в IFRS 4 *Застрахователни договори*. Независимо от това настоящият IFRS се прилага спрямо деривативите, внедрени в застрахователни договори, ако IAS 39 изисква от предприятието те да бъдат осчетоводени поотделно.
  - д) финансовите инструменти, договорите и задълженията въз основа на разплащателни транзакции на базата на акции, по отношение на които се прилага IFRS 2 *Плащания на базата на акции*, освен в случаите, когато настоящият IFRS се прилага спрямо договори в обхвата на параграфи 5—7 от IAS 39.
4. Настоящият IFRS се прилага спрямо признатите и непризнатите финансови инструменти. Признатите финансови инструменти включват финансовите активи и пасиви, които попадат в обхвата на IAS 39. Непризнатите финансови инструменти включват някои финансови инструменти, които попадат в обхвата на настоящия IFRS, независимо че не се разглеждат от IFRS 39 (например някои задължения за изплащане на заеми).
  5. Настоящият IFRS се прилага спрямо договорите за покупка или продажба на нефинансови активи и пасиви, които попадат в обхвата на IAS 39 (виж параграфи 5—7 от IAS 39).

**КЛАСОВЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ИНСТРУМЕНТИ И НИВА НА ОПОВЕСТЯВАНЕ**

6. Когато настоящият IFRS изисква оповестяване на информация по класове финансови инструменти, предприятията групират финансовите инструменти в класове, които отговарят на естеството на оповестяваната информация и които вземат под внимание характеристиките на тези финансови инструменти. Предприятията предоставят достатъчно информация, която да позволи съгласуване на статиите, отразени в бюджета.

**ЗНАЧЕНИЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ИНСТРУМЕНТИ ЗА ФИНАНСОВОТО СЪСТОЯНИЕ И ПРЕДСТАВЯНЕ**

7. **Дадено образувание оповестява информация, която позволява на потребителите на техните финансови отчети да оценят значението на финансовите инструменти за тяхното финансово състояние и представяне.**

**Счетоводен баланс***Категории финансови активи и пасиви*

8. Балансовите стойности на всяка от следните категории, дефинирани в IAS 39, се оповестяват или на лицевата страна на баланса, или в бележките:
  - а) финансови активи по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата; представят се поотделно — i) тези, разпределени в тази категория при първоначалното им признаване, и ii) такива, които се държат за продажба в съответствие с класификацията в IAS 39;
  - б) инвестиции с фиксиран падеж, определени за държане до падеж;
  - в) заеми и вземания;
  - г) финансови активи на разположение за продажба;
  - д) финансови пасиви по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата; представят се поотделно — i) разпределените в тази категория при първоначалното им признаване, и ii) такива, които се държат за продажба в съответствие с класификацията в IAS 39;

и

  - е) финансови пасиви, отчетени по амортизирана стойност.

▼ **M12**

*Финансови активи или пасиви по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата*

9. Ако образуването е отразило заем или вземане (или група заеми или вземания) по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, то оповестява:
- а) максималната изложеност на *кредитен риск* (виж параграф 36, буква а) на заем или вземане (или група заеми или вземания) към датата на отчета.
  - б) сумата, с която свързаните кредитни деривативи или подобни инструменти, намаляват максималната изложеност на кредитен риск.
  - в) стойността на промяната за периода, а също и кумулативната промяна в справедливата стойност на заема или вземането (или група заеми или вземания), която е свързана с промените в кредитния риск на финансовия актив, определен или:
    - і) като стойност на промяната в справедливата стойност, която не може да се припише на измененията в пазарните условия, които повишават пазарния риск;
    - или
    - іі) като се използва алтернативен метод, който образуването счита за по-надежден при представянето на стойността на промяната на справедливата стойност на финансовия актив, която е свързана с промените в кредитния риск на актива.

Измененията в пазарните условия, които повишават пазарния риск, включват промени в отправния лихвен процент, цената на стоката, валутния курс или в ценови или рейтингов индекс.
  - г) стойността на промяната в справедливата стойност на свързаните кредитни деривативи или подобни инструменти, която е настъпила през отчетния период, и кумулативно от първоначалното определяне на заема или вземането.
10. Ако образуването е определило финансов пасив по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата в съответствие с параграф 9 от IAS 39, то оповестява:
- а) стойността на промяната за периода, а също и кумулативната промяна в справедливата стойност на финансовия пасив, която е свързана с промените в кредитния риск на финансовия пасив, определен или:
    - і) като стойност на промяната в неговата справедлива стойност, която не е свързана с измененията в пазарните условия, които повишават пазарния риск;
    - или
    - іі) като се използва алтернативен метод, който образуването счита за по-надежден при представянето на стойността на промяната на справедливата стойност на финансовия пасив, която е свързана с промените в кредитния риск на пасива.

Измененията в пазарните условия, които повишават пазарния риск, включват промени в отправния лихвен процент, цената на финансов инструмент на друго предприятие, цената на стоката, валутния курс или в ценови или рейтингов индекс. За договори, които съдържат елемент на променлив капитал, промените в пазарните условия включват изменения в представянето на свързания вътрешен или външен инвестиционен фонд.
  - б) разликата между балансовата стойност на финансовия пасив и стойността, която образуването ще трябва евентуално да плати при падеж на държателя на дълга.
11. Образуването оповестява:
- а) методите, които отговарят на изискванията на параграф 9, буква в) и параграф 10, буква а).
  - б) ако образуването счита, че информацията, която е оповестило, за да спазва изискванията на параграф 9, буква в) или параграф

▼ **M12**

10, буква а), не отразява по достоверен начин промяната в справедливата стойност на финансов актив или пасив, която е свързана с измененията в неговия кредитен риск, то посочва основанията за достигането до това заключение и факторите, които счита, че имат отношение.

*Прекласифициране*

12. Ако образуването е прекласифицирало финансов актив в такъв, чието оценяване се извършва:

а) по себестойност или по амортизирана стойност, а не по справедлива стойност;

или

б) по справедлива стойност, а не по себестойност или по амортизирана стойност,

то трябва да оповести прекласифицираната сума, която отчита в дадена категория и отписва от друга, както и причините за тази прекласификация (виж параграфи 51—54 от IAS 39).

*Отписване*

13. Образуването може да е прехвърлило финансови активи по такъв начин, че всички или част от тези активи да не отговарят на условията за отписване (виж параграфи 15—37 от IAS 39). Образуването оповестява за всеки клас от тези финансови активи:

а) естеството на активите;

б) естеството на рисковете и постъпленията от собствеността, на които може да подлежи образуването;

в) когато образуването продължава да признава всички активи, то оповестява балансовите стойности на активите и свързаните пасиви;

и

г) когато образуването продължава да признава активите в степента, в която те продължават да бъдат използвани, то оповестява общата балансова стойност на първоначалните активи, стойността на активите, които образуването продължава да признава и балансовата стойност на свързаните пасиви.

*Обезпечение*

14. Образуването оповестява:

а) балансовата стойност на финансовите активи, които е предоставило като обезпечение на съществуващи или условни задължения, включително стойностите, които са били прекласифицирани в съответствие с параграф 37, буква а) от IAS 39;

и

б) сроковете и условията на обезпечението.

15. Когато образуването държи обезпечение (на финансови или нефинансови активи) и има правомощията да го продаде или да го използва като друго обезпечение при неспазване на задълженията от страна на собственика на обезпечението, то оповестява:

а) справедливата стойност на обезпечението, което държи;

б) справедливата стойност на всяко обезпечение, което е било продадено или използвано като друго обезпечение от предприятието, както и дали предприятието е задължено да го върне;

и

в) сроковете и условията за ползването на обезпечението от негова страна.

*Самостоятелно отчитане на кредитни загуби*

16. Когато финансовите активи са обезценени от кредитни загуби и предприятието отразява обезценката в отделна сметка (например

▼ **M12**

корективна сметка, използвана за отразяване на индивидуалното обезценяване или такава сметка, която отразява колективното обезценяване на активи), вместо директно да намали балансовата стойност на актива, то оповестява съпоставянето на промените в тази стойност през отчетния период за всеки клас финансови активи.

*Сложни финансови инструменти с множество внедрени деривативи*

17. Ако образуването емитира финансов инструмент, който съдържа както елементите на пасив, така и елементите на собствен капитал (виж параграф 28 от IAS 32) и този инструмент включва множество внедрени деривативи, чиито стойности са взаимозависими (като например конвертируем дългов инструмент, подлежащ на изплащане при поискване), то оповестява наличието на тези особености.

*Просрочване и неизпълнение на задължения*

18. За заеми, дължими към датата на отчета, образуването оповестява:
- а) подробности за просрочване на плащания по главница, лихви, амортизационни фондове или условията за изплащане на тези задължения за отчетния период;
  - б) балансовата стойност на дължимите заеми, които са просрочени към датата на отчета;
- и
- в) дали просрочването е било отстранено или дали сроковете за изплащане на задълженията са били предоговорени преди официалното оповестяване на финансовите отчети.
19. Ако по време на отчетния период е наблюдавано неспазване на задължения по заемни споразумения, които не попадат между описаните в параграф 18, предприятието оповестява същата информация, която се изисква в параграф 18, ако неспазването на задължения позволява на заемодателя да поиска ускорено изплащане (освен ако неспазването е било отстранено или сроковете за изплащане на задълженията са били предоговорени преди датата на отчета).

#### **Отчет за доходите и отчет за собствения капитал**

*Приходи, разходи, печалба или загуба*

20. Предприятието оповестява информация за следните приходи, разходи, печалба или загуба или на лицевата страна на финансовия отчет, или в бележките:
- а) нетна печалба или нетна загуба върху:
    - i) финансови активи или финансови пасиви по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата; представят се поотделно тези върху финансови активи или финансови пасиви, определени като такива при първоначалното им признаване и такива върху финансови активи или финансови пасиви, които се държат за продажба, в съответствие с класификацията в IAS 39;
    - ii) финансови активи на разположение за продажба; показват се поотделно стойността на печалбата или загубата, отразена директно в собствения капитал през отчетния период и стойността, с която е намален собственият капитал и която е призната в печалбата или загубата за отчетния период;
    - iii) инвестиции с фиксиран падеж, определени за държане до падеж;
    - iv) заеми и вземания;
- и
- v) финансови пасиви, оценени по амортизирана стойност.

▼ **M12**

- б) общата стойност на приходите от лихви и общата стойност на разходите за лихви (изчислени по метода на ефективната лихва) за финансови активи или пасиви, които не са оценени по справедлива стойност, с изменение в печалбата или загубата;
- в) приходи и разходи от такси (различни от стойностите, използвани за определяне на ефективния лихвен процент), получени от:
  - і) финансови активи или пасиви, които не са оценени по справедлива стойност, с изменение в печалбата или загубата;
  - и
  - іі) управление на доверителна собственост и други фидуциарни дейности, които водят до притежаване или инвестиране на активи от името на физически лица, доверителни фондове, пенсионни осигурителни схеми (фондове) и други институции;
- г) доходи от лихви върху обезценени финансови активи, натрупани в съответствие с параграф РП93 от ръководството за приложение (РП) към IAS 39;
- и
- д) стойността на всяка загуба от обезценяване за всеки клас финансови активи.

**Други оповестявания***Счетоводни политики*

21. В съответствие с параграф 108 от IAS 1 *Представяне на финансови отчети* образуванието оповестява в резюмето на основните счетоводни политики базата (или базите) за изчисление, използвана при изготвянето на финансовите отчети, както и другите използвани счетоводни политики, които имат отношение към разбирането на финансовите отчети.

*Счетоводно отчитане на хеджирането*

22. Образуванието оповестява следната информация поотделно за всеки вид хеджиране, описани в IAS 39 (например хеджиране на справедлива стойност, хеджиране на паричен поток и хеджиране на нетна инвестиция в предприятие в чужбина):
- а) описание на всеки вид хеджиране;
  - б) описание на финансовите инструменти, определени като хеджиращи инструменти по тяхната справедлива стойност към датата на отчета;
  - и
  - в) естеството на рисковете, които се хеджират.
23. За хеджирането на парични потоци образуванието оповестява:
- а) периодите, през които се очаква да се появят паричните потоци и кога се очаква те да окажат въздействие върху печалбата или загубата;
  - б) описание на всяка прогнозна бъдеща сделка, която предварително е била хеджирана и която не се очаква да се реализира;
  - в) стойността, която е била призната в собствения капитал за отчетния период;
  - г) стойността, която е била приспадната от собствения капитал и е добавена към печалбата или загубата за отчетния период, отразявайки стойността, добавена към всяка статия от отчета за доходите;
  - и
  - д) стойността, която е била приспадната от собствения капитал през отчетния период и е добавена към първоначалните разходи или към друга балансова стойност на нефинансов актив или нефинансов

▼ M12

нансов пасив, чието придобиване или поява е представлявало хеджирана много вероятна бъдеща сделка.

24. Образованието оповестява поотделно информация:
- а) чрез хеджиране на справедлива стойност за печалбите или загубите:
    - i) върху хеджиращия инструмент;
    - и
    - ii) върху хеджираната позиция, свързана с хеджирания риск.
  - б) за липсата на ефективност, отчетена в печалбата или загубата, получена от хеджирането на паричен поток;
    - и
  - в) за липсата на ефективност, отчетена в печалбата или загубата, получена от хеджиране на нетни инвестиции в предприятия в чужбина.

*Справедлива стойност*

25. С изключение на посоченото в параграф 29 за всеки клас финансови активи и финансови пасиви (виж параграф 6) образованието оповестява справедливата стойност на този клас активи и пасиви по начин, който позволява тя да бъде съпоставена с неговата балансова стойност.
26. При оповестяването на справедливи стойности образованието групира финансовите активи и финансовите пасиви в класове, но ги компенсира само до степента, при която балансовите им стойности се нулират в счетоводния баланс.
27. Образованието оповестява:
- а) методите, а в случаите, когато се използва техника на оценяване, и допусканията, които се използват при определянето на справедливите стойности на всеки клас финансови активи или финансови пасиви. Например в случаите, когато е приложимо, предприятието оповестява информация за допускания, отнасящи се до нормата на предварително плащане, нормата на очаквани кредитни загуби, както и лихвени и дисконтови проценти.
  - б) дали справедливите стойности са определени, изцяло или частично, въз основа на пряко позоваване на публикувани ценови котировки на активен пазар или са получени в резултат на използвана техника за оценяване (виж параграфи РП71—РП79 от РП към IAS 39).
  - в) дали справедливите стойности, които са признати или оповестени във финансовите отчети, са определени изцяло или частично в резултат на използвана техника за оценяване, която се основава на допускания, които не са подкрепени от цени на наблюдавани текущи пазарни трансакции в рамките на същия инструмент (например без модификация или промяна в предварителните условията) и не се базират на налични данни от наблюдаван пазар. За справедливи стойности, които се признават във финансовите отчети, при изменение на едно или няколко от тези допускания в допустими алтернативни предположения, които биха изменили в голяма степен справедливата стойност, предприятието обявява това обстоятелство и оповестява ефекта от тези промени. За тази цел влиянието на тези промени се преценява по отношение на печалбата или загубата, общата стойност на активите или общата стойност на пасивите или, когато промените в справедливата стойност са признати в собствения капитал, общата стойност на собствения капитал.
  - г) в случаите, когато се прилага буква в), общата стойност на промяната в справедливата стойност, получена в резултат на използвана такава техника за оценяване, и призната в печалбата или загубата за отчетния период.
28. Ако пазарът на финансов инструмент не е активен, предприятието установява неговата справедлива стойност, като използва техника за оценяване (виж параграфи РП71—РП79 от РП към IAS 39). Независимо от това най-доброто свидетелство за справедлива стойност

▼ **M12**

при първоначално признаване е цената на транзакцията (т.е. справедливата стойност на полученото или дадено възнаграждение), освен ако не са изпълнени условията, описани в параграфи РП71 — РП79 от РП към IAS 39. От това следва, че може да съществува разлика между справедливата стойност при първоначално признаване и стойността, която се определя към датата на отчета в резултат на използваната техника за оценяване. Ако съществува такава разлика, образуването оповестява по класове финансови инструменти:

а) използваната от него счетоводна политика за признаване на тази разлика в печалбата или загубата, с което се отразява промяната в условията (включително времето), която участниците на пазара ще вземат по внимание при определяне на дадена цена (виж параграф РП76А от РП към IAS 39);

и

б) съвкупната стойност, която предстои да бъде призната в печалбата или загубата в началото и в края на отчетния период и съгласуването на промените в салдото на тази разлика.

29. Оповестяване на справедлива стойност не се изисква:

а) когато балансовата стойност се доближава до голяма степен до справедливата стойност например за финансови инструменти като краткосрочни търговски вземания и задължения;

б) за инвестиране в инструменти на собствения капитал, които нямат ценови котировки на активен пазар или за деривативи, свързани с такива инструменти на собствения капитал, които се оценяват по себестойност в съответствие с IAS 39, тъй като тяхната справедлива стойност не може да бъде оценена достатъчно надеждно;

или

в) за договори, съдържащи елемент на участие по преценка (както е описано в IFRS 4), ако справедливата стойност на този елемент не може да бъде оценена достатъчно надеждно.

30. В случаите, описани в параграф 29, букви б) и в), предприятието оповестява информация, за да помогне на потребителите на финансовите отчети сами да оценят размера на възможните разлики между балансовата стойност на тези финансови активи или финансови пасиви и тяхната справедлива стойност, включително:

а) обстоятелството, че информация за справедливата стойност на тези инструменти не е била оповестявана, тъй като тяхната справедлива стойност не може да бъде определена достатъчно надеждно;

б) описание на финансовите инструменти, тяхната балансова стойност и обяснение защо справедливата стойност не може да бъде определена достатъчно надеждно;

в) информация за пазара на инструментите;

г) информация за това дали предприятието възнамерява да се освободи от финансовите инструменти и по какъв начин;

и

д) ако финансови инструменти, чиято справедлива стойност не е можело да бъде определена достатъчно надеждно, бъдат отписани, в този случай предприятието оповестява това обстоятелство, тяхната балансова стойност към датата на отписването и стойността на признатата печалба или загуба.

#### ЕСТЕСТВО И СТЕПЕН НА РИСКОВЕТЕ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ

31. **Образуването оповестява информация, която позволява на потребителите на неговите финансови отчети да оценят естеството и степента на рисковете, произтичащи от финансови инструменти, на които образуването е изложено към датата на отчета.**

▼ **M12**

32. Оповестяванията, които се изискват от параграфи 33—42, поставят акцент върху рисковете, които произтичат от финансови инструменти и как те се управляват. Обикновено тези рискове включват, но не само, кредитния риск, ликвидния риск и пазарния риск.

*Качествени оповестявания*

33. За всеки вид риск, произтичащ от финансови инструменти, предприятието оповестява:
- а) степента на изложеност на даден вид риск и откъде произтича тя;
  - б) целите, политиките и начините за управление на риска, които използва то, както и използваните от него методи за измерване на риска;
  - и
  - в) всяка промяна в букви а) или б) в сравнение с предходния отчетен период.

*Количествени оповестявания*

34. За всеки вид риск, произтичащ от финансови инструменти, предприятието оповестява:
- а) обобщение на количествените данни относно степента на изложеност на този риск към датата на отчета. Това оповестяване се основава на вътрешнофирмената информация, предоставена на висшето ръководство на образуванието (както е дефинирано в IAS 24 *Оповестяване на свързани лица*), например на борда на директорите на образуванието или на неговия главен изпълнителен директор.
  - б) оповестяванията, които се изискват в параграфи 36—42, до размера, който не е предвиден в буква а), освен ако рискът не е значителен (виж параграфи 29—31 от IAS 1 относно понятието за важност).
  - в) концентрациите на риск, освен ако това не става видно от букви а) и б).
35. Ако количествените данни, оповестени към датата на отчета, не са представителни за степента на изложеност на образуванието на риск за отчетния период, предприятието предоставя допълнителна информация, която е представителна.

**Кредитен риск**

36. Предприятието оповестява по класове финансови инструменти:
- а) стойността, която по най-добър начин представя максималната изложеност на кредитен риск на предприятието към датата на отчета, без да се отчита държано обезпечение или други кредитни застраховки (например споразумения за признаване на прихващане (netting), които не отговарят на условията за компенсиране съгласно IAS 32);
  - б) по отношение на стойността, оповестена в изпълнение на буква а), описание на държаното обезпечение и другите кредитни застраховки;
  - в) информация за кредитното качество на финансовите активи, които не са нито просрочени, нито обезценени;
  - и
  - г) балансовата стойност на финансовите активи, които биха били просрочени или обезценени, ако техните условия и срокове не са били предоговорени.

**Финансови активи, които са или просрочени, или обезценени**

37. Образуванието оповестява по класове финансови активи:
- а) анализ на възрастта на финансовите активи, които са просрочени към датата на отчета, но не са обезценени;



▼ M12

- б) анализ на финансови активи, всеки от които е бил обявен за обезценен към датата на отчета, включително обстоятелствата, които предприятието е взело предвид при определянето на тези активи за обезценени;
- и
- в) за стойностите, оповестени в изпълнение на букви а) и б), описание на държаното обезпечение и другите кредитни застраховки, както и оценка на тяхната справедлива стойност, освен ако е невъзможно да бъде извършена.

## Получени обезпечения и други кредитни застраховки

- 38. Когато предприятието придобие финансови или нефинансови активи през отчетния период в резултат на влизане във владение на обезпечение или друга форма на кредитна застраховка (например залози) и тези активи отговарят на критериите за признаване в други стандарти, предприятието оповестява:
  - а) характера и балансовата стойност на придобитите активи;
  - и
  - б) когато активите не са бързо ликвидни, политиките, които прилага, за да се освободи от подобни активи или как да ги използва в своите операции.

## Ликвиден риск

- 39. Предприятието оповестява:
  - а) анализ на падежа на финансовите задължения, който показва оставащите падежи по договори;
  - и
  - б) описание как то управлява този ликвиден риск, произтичащ от буква а).

## Пазарен риск

## Анализ на чувствителността

- 40. Образуването оповестява, освен ако не отговаря на изискванията на параграф 41:
  - а) анализ на чувствителността за всеки вид пазарен риск, на който предприятието е изложено към датата на отчета, като показва по какъв начин са се повлияли печалбата или загубата, а също и собственият капитал от промени в съответната променлива величина, с която се определя допустимият риск към тази дата;
  - б) методите и допусканията, прилагани при изготвянето на анализа на чувствителността;
  - и
  - в) измененията в използваните методи и допускания в сравнение с предходния отчетен период, както и причините за тези промени,
- 41. Ако образуването изготви анализ на чувствителността като „стойност, изложена на риск“, който отразява зависимостта между променливите, отразяващи риска (например лихвените нива и валутните курсове) и ги използва, за да управлява финансовите рискове, то предприятието може да използва този анализ на чувствителността вместо анализа, посочен в параграф 40. Предприятието оповестява също така:
  - а) обяснение на използвания метод при изготвянето на такъв анализ на чувствителността, както и параметрите и допусканията, залегнали в основата на предоставените данни;
  - и
  - б) обяснение на целта на използвания метод, както и на ограниченията, които е възможно да доведат до информация, която не

**▼ M12**

отразява напълно справедливата стойност на разглежданите активи и пасиви.

**Други оповестявания, свързани с пазарния риск**

42. Когато анализите на чувствителността, оповестени в съответствие с параграфи 40 или 41, не са достатъчно представителни, за да представят риска, който произтича от даден финансов инструмент (например, защото степента на изложеност в края на годината не отразява степента на изложеност на риск през годината), предприятието оповестява това обстоятелство, както и причината, поради която смята, че анализите на чувствителността не са представителни.

**ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ**

43. Образованията прилагат настоящия IFRS за отчитане на едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2007 г. По-ранното приложение се насърчава. В случай че предприятията прилагат настоящия IFRS за по-ранен период, те оповестяват това обстоятелство.
44. В случай че образованията прилагат настоящия IFRS за едногодишни периоди, започнали преди 1 януари 2006 г., те не трябва да представят сравнителна информация за оповестяванията, които се изискват в параграфи 31—42 относно естеството и степента на рискове, произтичащи от финансови инструменти.

**ОТМЯНА НА IAS 30**

45. С настоящия IFRS се преустановява действието на IAS 30 *Оповестявания във финансовите отчети на банки и сходни финансови институции*.

▼ **M12****ДОПЪЛНЕНИЕ А****Използвани термини**

*Настоящото допълнение е неделима част от IFRS.*

<b>кредитен риск</b>	Рискът, при който едната страна по финансов инструмент причинява финансова загуба на другата страна в резултат на неизпълнение на задължение.
<b>валутен риск</b>	Рискът, при който справедливата стойност или бъдещите парични потоци на даден финансов инструмент се колебаят в резултат на промени във валутните курсове.
<b>лихвен риск</b>	Рискът, при който справедливата стойност или бъдещите парични потоци на даден финансов инструмент се колебаят в резултат на промени в пазарните лихвени проценти.
<b>ликвиден риск</b>	Рискът, при който предприятието среща трудности при спазване на задължения, свързани с финансови пасиви.
<b>дължими заеми</b>	Дължимите заеми са финансови пасиви, различни от краткосрочните търговски заеми при нормални кредитни условия.
<b>пазарен риск</b>	Рискът, при който справедливата стойност или бъдещите парични потоци на даден финансов инструмент се колебаят в резултат на промени в пазарните цени. Пазарният риск включва три вида риск: <b>валутен риск</b> , <b>лихвен риск</b> и <b>друг ценови риск</b> .
<b>друг ценови риск</b>	Рискът, при който справедливата стойност или бъдещите парични потоци на даден финансов инструмент се колебаят в резултат на промени в пазарните цени (различни от промените в пазарните цени, произтичащи от <b>лихвения риск</b> или <b>валутния риск</b> ), независимо дали тези промени са причинени от специфични фактори за отделния финансов инструмент или за неговия емитент или фактори, които въздействат върху всички сходни финансови инструменти, търгувани на пазара.
<b>просрочен</b>	Даден финансов актив се счита за просрочен, когато другата страна не е извършила плащане на посочената в договора дата.

Следните термини са дефинирани в параграф 11 от IAS 32 или в параграф 9 от IAS 39 и се използват в IFRS със значението, посочено в IAS 32 и IAS 39.

- амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив
- финансови активи на разположение за продажба
- отписване
- дериватив
- метод на ефективната лихва
- инструмент на собствения капитал
- справедлива стойност
- финансов актив
- финансов инструмент
- финансов пасив
- финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата

▼ **M12**

- финансов актив или финансов пасив, държани за търгуване
- прогнозна бъдеща транзакция
- хеджиращ инструмент
- инвестиции с фиксиран падеж, определени за държане до падеж
- заеми и вземания
- „редовна“ покупка или продажба

▼ **M12****ДОПЪЛНЕНИЕ Б****Ръководство за приложение**

*Настоящото допълнение е неделима част от IFRS.*

**КЛАСОВЕ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ И НИВО НА ОПОВЕСТЯВАНЕ (ПАРАГРАФ 6)**

- Б1** Параграф 6 изисква от образуването да групира финансовите инструменти в класове, които съответстват на естеството на оповестената информация и които отчитат характеристиките на тези финансови инструменти. Класовете, описани в параграф 6, се определят от предприятието и по този начин се различават от категориите финансови инструменти, посочени в IAS 39 (тъй като те определят начините за оценяване на финансовите инструменти и къде в счетоводния баланс се признават промените в справедливата стойност).
- Б2** При определянето на класовете финансови инструменти предприятието най-малко:
- а) прави разграничение между инструментите, оценени по амортизирана стойност от онези, оценени по справедлива стойност.
  - б) разглежда в отделен клас или класове онези финансови инструменти, които не попадат в обхвата на настоящия IFRS.
- Б3** Образуването решава предвид обстоятелствата, доколко подробна да бъде информацията, която предоставя в изпълнение на изискванията на настоящия IFRS, какво значение да отдаде на различните аспекти на тези изисквания и как да обобщи информацията, за да покаже цялостната картина, без по този начин да комбинира информация с различни характеристики. Необходимо е да се намери баланс между прекалено подробните финансови отчети, които едва ли са от полза на потребителите на финансови отчети и тези, които не отразяват важна информация, в резултат на прекалено много обобщавания. Например предприятието не трябва да крие важна информация, като я представя между голямо количество несъществени подробности. По същия начин предприятието не трябва да оповестява информация, която е обобщена до такава степен, че прикрива важни различия между отделните транзакции или свързаните с тях рискове.

**ЗНАЧЕНИЕ НА ФИНАНСОВИТЕ ИНСТРУМЕНТИ ЗА ФИНАНСОВОТО СЪСТОЯНИЕ И ПРЕДСТАВЯНЕ****Финансови пасиви по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата (параграфи 10 и 11)**

- Б4** Ако образуването определи даден финансов пасив по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, параграф 10, буква а) изисква от него да оповести стойността на промяната в справедливата стойност на финансовия пасив, която има пряко отношение за промените в кредитния риск на пасива. Параграф 10, буква а), i) позволява на образуването да определи тази стойност като стойността на промяната в справедливата стойност на пасива, която не е свързана с промените в пазарните условия, които на свой ред повишават пазарния риск. Ако единствените промени в пазарните условия, които имат пряко отношение към даден пасив, са промените в отправния лихвен процент, тази стойност може да бъде оценена по следния начин:
- а) На първо място образуването изчислява вътрешната норма на възвръщаемост на пасива в началото на отчетния период, като използва цената на пасива на наблюдавания пазар и договорните парични потоци на пасива в началото на отчетния период. След това то изважда от тази норма на възвръщаемост лихвения процент, наблюдаван в началото на периода, за да получи специфичен за дадения инструмент компонент на вътрешната норма на възвръщаемост.

▼ **M12**

- б) След това образуването изчислява сегашната стойност на паричните потоци, свързани с пасива, като използва договорните парични потоци на пасива в края на отчетния период и дисконтов процент, равен на сумата от i) лихвения процент, наблюдаван в края на периода, и ii) специфичния за дадения инструмент компонент на вътрешната норма на възвръщаемост, както е дефиниран в буква а).
- в) Разликата между цената от наблюдавания пазар на пасива в края на периода и стойността, определена в буква б), е промяната в справедливата стойност, която не е свързана с промените в отправния лихвен процент. Това е стойността, която трябва да бъде оповестена.

Този пример допуска, че промените в справедливата стойност, произтичащи от фактори, различни от промените в кредитния риск на инструмента или промените в лихвените проценти не са съществени. Ако финансовият инструмент в примера съдържа в себе си дериватив, промяната в справедливата стойност на този дериватив не се включва при определянето на стойността, която трябва да бъде оповестена в съответствие с параграф 10, буква а).

**Други оповестявания — счетоводни политики (параграф 21)**

Б5 Параграф 21 изисква оповестяване на базата (или базите) за оценяване, използвана при изготвянето на финансовите отчети, както и другите използвани счетоводни политики, които имат отношение към разбирането на финансовите отчети. За финансови инструменти това оповестяване може да включва:

- а) за финансови активи или финансови пасиви, определени по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата;
- i) естеството на финансовите активи или финансовите пасиви, които образуването е определило по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата;
- ii) критериите за определянето на тези финансови активи или финансови пасиви при първоначалното им признаване;
- и
- iii) по какъв начин образуването е изпълнило условията, съдържащи се в параграфи 9, 11А или 12 от IAS 39 за това определяне. По отношение на финансови инструменти, определени в съответствие с буква б), i) от определението за финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата в IAS 39, това оповестяване включва описание в свободен текст на обстоятелствата, които могат да бъдат причина за несъпоставимостта при оценяването или признаването, която в противен случай би възникнала. По отношение на финансови инструменти, определени в съответствие с буква б), ii) от определението за финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата в IAS 39, това оповестяване включва описание в свободен текст за това по какъв начин определянето по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата е съпоставимо с документираните стратегии на образуването за управление на риска или за инвестиране.
- б) критериите за определянето на финансовите активи като финансови активи на разположение за продажба.
- в) дали „редовните“ покупки и продажби на финансови активи са осчетоводени към датата на търгуване или към датата на уреждане (виж параграф 38 от IAS 39).
- г) когато се използва корективна сметка, за да се намали балансовата стойност на обезценени финансови активи в резултат на кредитни загуби:
- i) критериите, въз основа на които се определя кога балансовата стойност на обезценения финансов актив се намалява директно (или в случаите на обратно възстановена обезценка, се увеличава директно) и кога се прилага корективната сметка;

▼ **M12**

и

- ii) критериите за отписване на суми, прехвърлени към корективната сметка срещу балансовата стойност на обезценени финансови активи (виж параграф 16).
- д) по какъв начин са определени нетните печалби или нетните загуби за всяка категория финансови инструменти (виж параграф 20, буква а); например дали нетните печалби или нетните загуби върху инструменти, определени по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, включват дохода от лихви или дивиденди.
- е) критериите, по които образуването определя дали съществува обективно свидетелство, че е настъпила загуба от обезценка (виж параграф 20, буква д).
- ж) когато условията на финансови активи, които в противен случай биха били просрочени или обезценени, не са били предоговорени, счетоводната политика по отношение на финансовите активи, които подлежат на предоговаряне (виж параграф 36, буква г).

Параграф 113 от IAS 1 също поставя изискванията предприятието да оповестява в краткото описание на основните счетоводни политики или в други бележки, преценките, които е извършило ръководството на образуването в процеса на прилагане на счетоводните политики на образуването, с изключение на свързаните с изчисления и тези, които имат най-съществено въздействие върху стойностите, признати във финансовите отчети.

#### ЕСТЕСТВО И СТЕПЕН НА РИСКОВЕТЕ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ

- Б6 Оповестяванията, които се изискват в параграфи 31—42, се представят или във финансовите отчети, или се включват чрез пряко позоваване към друг отчет като например коментар на ръководството или отчет за риска, който е на разположение на потребителите на финансови отчети по същото време и при същите условия, при каквито са и финансовите отчети. Без информацията, която се получава с прякото позоваване, финансовите отчети са непълни.

#### Количествени оповестявания (параграф 34)

- Б7 Параграф 34, буква а) изисква оповестявания на обобщени количествени данни относно степента на изложеност на образуването на риск въз основа на информацията, която се предоставя вътрешнофирмено на висшето ръководство на образуването. Когато образуването използва няколко метода за управление на степента на изложеност на риск, предприятието оповестява информация, като използва метода или методите, които предоставят най-надеждната информация, с пряко отношение по темата. IAS 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните прогнози и грешки* разглежда приложимостта и надеждността.
- Б8 Параграф 34, параграф в) изисква оповестявания относно концентрациите на риск. Концентрациите на риск произтичат от финансови инструменти, които имат сходни характеристики и се повлияват по сходен начин от промените в икономическите или другите условия. Идентифицирането на концентрациите на риск изисква преценка, която отчита характеристиките на образуването. Оповестяването на концентрациите на риск включва:
- а) описание на това по какъв начин ръководството на образуването определя концентрациите;
  - б) описание на общата за всяка една концентрация особеност (например бизнес партньори, географски район, валута или пазар);
  - в) степента на изложеност на даден риск, отнасящ се до всички финансови инструменти, които споделят тази обща характеристика.

▼ **M12****Максимална изложеност на кредитен риск (параграф 36, буква а)**

- Б9 Параграф 36, буква а) изисква оповестяване на стойността, която по най-добър начин представя максималната изложеност на кредитен риск на предприятието. По отношение на финансов актив това обикновено е брутната балансова стойност, нетната стойност на:
- а) всички суми, компенсирани в съответствие с IAS 32;
  - и
  - б) всички загуби от обезценка, признати в съответствие с IAS 39.
- Б10 Дейностите, които повишават кредитния риск и свързаната с тях максимална изложеност на кредитен риск, включват, но не се ограничават единствено до:
- а) предоставяне на заеми и други кредити на клиенти, както и откриване на депозити в други предприятия. В тези случаи максималната изложеност на кредитен риск представлява балансовата стойност на съответните финансови активи.
  - б) сключване на деривативни договори, например валутни сделки, суапове на лихвени нива и кредитни деривативи. Когато полученият в резултат на тези операции актив се оценява по справедлива стойност, максималната изложеност на кредитен риск към датата на отчета ще бъде равна на балансовата стойност.
  - в) предоставяне на финансови гаранции. В този случай максималната изложеност на кредитен риск представлява максималната сума, която предприятието би трябвало да изплати, ако гаранцията бъде активирана, и която може да бъде значително по-голяма от сумата, призната като пасив.
  - г) поемане на кредитно задължение, което е неотменимо за периода на жизнения цикъл на съоръжението или е отменимо единствено при наличие на неблагоприятна съществена промяна. Ако емитентът не може да уреди задължението за изплащане на заем с изплащането на нетната стойност в брой или чрез друг финансов инструмент, максималната изложеност на кредитен риск представлява цялата сума на задължението. Това е така, тъй като не е сигурно дали една част от сумата, която не е използвана още, няма да бъде изразходвана в бъдеще. Нетната стойност в този случай може да бъде значително по-голяма от сумата, призната като пасив.

**Анализ на падежите на финансови задължения по договори (параграф 39, буква а)**

- Б11 При изготвянето на анализа на падежите на финансови задължения по договори, които се изисква в параграф 39, буква а), предприятието използва своята преценка, за да определи подходящ брой времеви интервали. Например предприятието може да прецени, че следните времеви интервали са подходящи:
- а) не по-късно от един месец;
  - б) повече от един месец, но не по-късно от три месеца;
  - в) повече от три месеца, но не по-късно от една година;
  - и
  - г) повече от една година, но не по-късно от пет години.
- Б12 Когато на отсрещната страна е предоставена възможност да избере кога да бъде изплатена сумата, пасивът се вписва въз основа на най-ранната дата, на която предприятието може да бъде задължено да плати. Например финансови пасиви, които предприятието може да бъде задължено да плати при поискване (например депозити при поискване), се вписват в най-ранния времеви интервал.
- Б13 Когато образуването е поело ангажимента да изплати сумата на вноски, всяка вноска се предвижда за най-ранния период, през който предприятието може да бъде задължено да плати. Например непотърсеното кредитно задължение се вписва във времеви интервал, съдържащ най-ранната дата, на която може да бъде използван.



▼ **M12**

- Б14 Сумите, оповестени в анализа на падежите на финансови задължения представляват договорни недисконтирани парични потоци, например:
- а) брутните задължения по финансов лизинг (преди прихващането на финансовите такси);
  - б) цените, посочени във форуърдни споразумения за покупка на финансови активи с пари в брой;
  - в) нетните суми по суапове, по които се плаща плаваща лихва и се получава фиксирана лихва, за които се разменят нетни парични потоци;
  - г) договорни суми, които предстои да бъдат разменени чрез деривативен финансов инструмент (например валутен суап), за които се разменят нетни парични потоци;
- и
- д) нетни задължения по заеми.

Подобни недисконтирани парични потоци се различават от сумата, отразена в счетоводния баланс, тъй като сумата в счетоводния баланс се основава на дисконтирани парични потоци.

- Б15 Ако е приложимо, образуването оповестява анализа на деривативните финансови инструменти отделно от този за недеривативните финансови инструменти в анализа на падежите на финансови задължения по договори, който се изисква от параграф 39, буква а). Например самостоятелното отразяване на паричните потоци от деривативни финансови инструменти и недеривативни финансови инструменти би било подходящо, ако паричните потоци, произтичащи от деривативни финансови инструменти, са уредени по брутната им стойност. Това е така, тъй като брутният изходящ паричен поток може да бъде съпътстван от свързан с него входящ паричен поток.
- Б16 Когато дължимата сума не е фиксирана, сумата, която се оповестява, се определя чрез позоваване на условията, съществуващи към датата на отчета. Например, когато дължимата сума варира заедно с промените в даден индекс, сумата, която се оповестява, може да се базира върху нивото на индекса към датата на отчета.

**Пазарен риск — анализ на чувствителността (параграфи 40 и 41)**

- Б17 Параграф 40, буква а) изисква да бъде изготвен анализ на чувствителността за всеки вид пазарен риск, на който е изложено предприятието. В съответствие с параграф Б3 предприятието решава по какъв начин да обобщи информацията, която да представи цялостната картина, без да комбинира информация с различни характеристики относно изложеността на различни рискове, произтичащи от значително различаващи се икономически условия. Например:
- а) образуването, което търгува с финансови инструменти, може да оповести тази информация отделно за финансовите инструменти, които държи за търгуване и за тези, които не са предвидени за търгуване.
  - б) образуването не трябва да обобщава своята изложеност на пазарни рискове от зони с хиперинфлация с изложеността си на същите пазарни рискове от зони с много ниска инфлация.

Ако образуването е изложено само на един вид пазарен риск при определени икономически условия, то не трябва да представя информация, отделена на компоненти.

- Б18 Параграф 40, буква а) изисква анализът на чувствителността да отразява по какъв начин са се повлияли печалбата или загубата, а също и собственият капитал от възможни промени в съответната променлива величина, отразяваща риска (например преобладаващото равнище на пазарните лихвени проценти, валутните курсове, цените на собствения капитал или цените на стоките). За тази цел:

## ▼ M12

- а) не се изисква от образуванията да определят каква би била печалбата или загубата за отчетния период, ако съответните променливи величини, отразяващи риска, са били различни. Вместо това образуванията оповестяват ефекта върху печалбата или загубата, а също и върху собствения капитал към датата на счетоводния отчет, допускайки, че в разглежданата променлива величина много възможната промяна, отразяваща риска, е настъпила към датата на счетоводния отчет и е била приложена спрямо изложеността на различни видове риск, съществуващи към тази дата. Например, ако образуванието има пасив по плаваща лихва в края на годината, то трябва да оповести ефекта върху печалбата или загубата (разходите за лихви) за текущата година, ако лихвените проценти бяха варирали в допустими граници.
- б) не се изисква от образуванията да оповестяват ефекта върху печалбата или загубата за всяка стойност от диапазона на много възможните промени на разглежданата променлива величина, отразяваща риска. Достатъчно е оповестяването да бъде направено за промените в граничните стойности на диапазона на много възможните промени на разглежданата променлива величина, отразяваща риска.

Б19 При определянето на това какво представлява много възможната промяна в разглежданата променлива величина, отразяваща риска, предприятието трябва да отчете:

- а) икономическите условия, при които функционира. Допустимата промяна не трябва да включва „най-песимистичния възможен сценарий“ или възможни сложни ситуации („stress tests“). Освен това, ако нормата на промяната в съответната променлива, отразяваща риска, е стабилна, образуванието не трябва да променя избраното допустимо изменение в променливата величина, отразяваща риска. Например допускаме, че лихвените равнища възлизат на 5 процента и предприятието определя, че е напълно възможно те да се променят с  $\pm 50$  базови пункта. В този случай образуванието трябва да оповести ефекта върху печалбата или загубата, както и върху собствения капитал, ако лихвените равнища бяха 4.5 процента или 5.5 процента. През следващия период лихвените равнища нарастват на 5.5 процента. Образуванието продължава да счита, че е напълно възможно те да се променят с  $\pm 50$  базови пункта (т.е. приемат, че нормата на промяната е стабилна). В този случай образуванието трябва да оповести ефекта върху печалбата или загубата, както и върху собствения капитал, ако лихвените равнища бяха 5 процента или 6 процента. От предприятието няма да се изисква да преразгледа своята преценка, че лихвените равнища биха могли да варират с  $\pm 50$  базови пункта, освен ако лихвените равнища не са станали значително по-нестабилни.
- б) времевата рамка, за която то прави своите оценки. Анализът на чувствителността трябва да отразява ефектите от промените, за които се счита, че са много вероятни за отчетния период, докато образуванието не направи новите оповестявания, които обикновено отговарят за следващия едногодишен отчетен период.

Б20 Параграф 41 позволява на предприятието да използва анализ на чувствителността, който да отразява зависимостта между променливите величини, отразяващи риска, като методология за определяне на стойност, изложена на риск, ако използва този анализ, за да управлява своята изложеност на финансови рискове. Това се отнася дори и ако методологията изчислява единствено възможностите да бъде получена загуба, но не и печалба. В този случай предприятието трябва да спазва изискванията на параграф 41, буква а), като оповести типа на използвания модел за определяне на стойност, изложена на риск (например, дали моделът се основава на метода за симулиране „Монте Карло“), описание за начина, по който работи моделът и основните допускания (например срокът на притежание и нивото на доверие). Образуванията трябва да оповестят също така и разглеждания период, и претеглените нива, прилагани спрямо наблюденията в рамките на този период, да представят обяснение за начина, по който се отчитат различните опции при изчисленията и какви промени и зависимости (или например

▼ M12

методът „Монте Карло“ за симулиране на разпределението на вероятностите) са използвани.

- Б21 Образованието предоставя анализи на чувствителността за целия набор от стопански дейности, които извършва, но може да представи различни видове анализи на чувствителността за различните класове финансови инструменти.

*Лихвен риск*

- Б22 *Лихвеният риск* произтича от лихвоносни финансови инструменти, признати в счетоводния баланс (например заеми и вземания и емитирани дългови инструменти), както и от някои финансови инструменти, непризнати в счетоводния баланс (например някои задължения по заеми).

*Валутен риск*

- Б23 *Валутният риск* произтича от финансови инструменти, които са деноминирани в чуждестранна валута, т.е. във валута, различна от функционалната валута, в която са изчислени. По смисъла на настоящия IFRS валутен риск не произтича от непарични финансови инструменти или от финансови инструменти, които са деноминирани във функционалната валута.

- Б24 Оповестява се анализ на чувствителността за всяка валута, за която степента на изложеност на образованието е значителна.

*Друг ценови риск*

- Б25 *Друг ценови риск* произтича от финансови инструменти поради промени например в ценовите равнища на стоките или цените на собствения капитал. За да се спазят изискванията на параграф 40, образованието може да оповести ефекта от едно понижение на индекса на специфичния стоков пазар на стоково ценово равнище или на дадена друга променлива величина, отразяваща риска. Например, ако предприятието предоставя гаранции за остатъчна стойност, които представляват финансови инструменти, то оповестява повишението или понижението в стойността на активите, за които се отнася гаранцията.

- Б26 Два примера за финансови инструменти, които повишават риска, свързан с цените на собствения капитал, са притежаването на дялове в друго образование и инвестиция в доверителен фонд, който на свой ред инвестира в инструменти на собствения капитал. Други примери включват форуърдните договори и опциите за закупуване или продажба на конкретни количества от даден инструмент на собствения капитал, както и суапове, които се индексират по цените на собствения капитал. Справедливите стойности на такива финансови инструменти се влияят от промени в пазарните ценови равнища на съответните инструменти на собствения капитал.

- Б27 В съответствие с параграф 40, буква а) чувствителността на печалбата или загубата (която произтича например от инструменти, класифицирани по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата и обезценки от финансови активи на разположение за продажба) се оповестява отделно от чувствителността на собствения капитал (която произтича например от инструменти, класифицирани като инструменти на разположение за продажба).

- Б28 Финансови инструменти, които предприятието класифицира като инструменти на собствения капитал, не се оценяват повторно. Печалбата или загубата, както и собственият капитал няма да бъдат повлияни от риск, свързан с промяна в цената на такива инструменти на собствения капитал. Съответно не се изисква и никакъв анализ на чувствителността.

## ▼ M12

## ДОПЪЛНЕНИЕ В

**Изменения към други международни стандарти за финансова отчетност (IFRS)**

*Измененията в настоящото допълнение се прилагат за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2007 г. Ако образуванията приложат IFRS за по-ранен период, тези изменения и допълнения се прилагат за по-ранния период. В изменените параграфи новият текст е почернен, а изтритият текст е зачеркнат.*

- B1 В международните стандарти за финансова отчетност включително международните счетоводни стандарти и разяснения позоваванията на IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* се заменят с позовавания на IAS 32 *Финансови инструменти: представяне*, освен ако не е посочено друго в самия текст.
- B2 IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* (редакция от 2003 г.) се изменя по начина, описан по-долу.

Заглавието се променя на „IAS 32 *Финансови инструменти: представяне*“.

Параграф 1 се заличава, а параграфи от 2 до параграф 4, буква а) се изменят по следния начин:

2. Целта на настоящия стандарт е да се установят принципи за представянето на финансови инструменти като пасиви или собствен капитал, както и за компенсиране на финансови активи и финансови пасиви. Той се прилага по отношение на класификацията на финансовите инструменти от гледна точка на емитента на финансови активи, финансови пасиви и инструменти на собствения капитал; класификацията на свързаните с тях дялови участия, дивиденди, загуби и печалби; както и обстоятелствата, при които финансовите активи и финансовите пасиви трябва да се компенсират.
3. Принципите в настоящия стандарт допълват принципите за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви в IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*, както и тези за оповестяване на информация за тях в IFRS 7 *Финансови инструменти: оповестявания*.

**ОБХВАТ**

4. Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия за всички видове финансови инструменти с изключение на:
  - а) дяловите участия в дъщерни образувания, асоциирани образувания и смесени предприятия, които се осчетоводяват в съответствие с IAS 27 *Консолидирани и самостоятелни финансови отчети*, IAS 28 *Инвестиции в асоциирани образувания* или IAS 31 *Дялове в смесени предприятия*. Независимо от това в някои случаи IAS 27, IAS 28 или IAS 31 позволяват на предприятието да осчетоводи един дял в дъщерно образувания, асоциирано образувание или смесено предприятие, като използва IAS 39; в тези случаи образуванието прилага изискванията за оповестяване, съдържащи се в IAS 27, IAS 28 или IAS 31, в допълнение към изискванията в настоящия стандарт. Освен това предприятията прилагат настоящия стандарт и спрямо всички деривативи, свързани с дяловите участия в дъщерни образувания, асоциирани образувания и смесени предприятия.

Параграфи 5 и 7 се заличават.

Параграф 40, второ изречение се изменя, както следва:

40. ... В допълнение към изискванията на настоящия стандарт оповестяването на дялови участия и дивиденди подлежи на изискванията и на IAS 1 и IFRS 7.

Последното изречение на параграф 47 се изменя, както следва:

47. ... Когато предприятието има право на компенсация, но не възнамерява да уреди нетната стойност или едновременно да

## ▼ M12

реализира актива и да уреди пасива, ефектът от правото за компенсация за изложеността на предприятието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 36 от IFRS 7.

Параграф 50, последното изречение се изменя, както следва:

50. ... Когато финансовите активи и финансовите пасиви, обект на общо споразумение за признаване на прихващане, не са компенсирани, ефектът от споразумението върху изложеността на предприятието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 36 от IFRS 7.

Параграфи 51—95 се заличават.

Параграф 98 става бележка под линия със следния текст:

През август 2005 г. БIAS прехвърли всички оповестявания, отнасящи се до финансови инструменти, към IFRS 7 *Финансови инструменти: оповестявания*.

В допълнението (Ръководство за приложение) се заличават параграфи РП 24 и РП 40, както и последното изречение на параграф РП 39.

B3 IAS 1 *Представяне на финансови отчети* се изменя по описания по-долу начин:

Параграф 4 се заличава.

В параграф 56 изразът „IAS 32“ се заменя с „IFRS 7 *Финансови инструменти: оповестявания*“, а в параграф 105, буква г), ii) и параграф 124 „IAS 32“ се заменя с „IFRS 7“.

Последното изречение на параграф 71, буква б) се изменя, както следва:

71 б) ... Например дадената финансова институция може да измени представените по-горе описания, за да предостави информация, която има отношение към дейностите, които извършва една финансова институция.

Параграф 84, четвърто изречение се изменя, както следва:

84. ... Например дадената финансова институция може да измени представените по-горе описания, за да предостави информация, която има отношение към дейностите, които извършва една финансова институция.

B4 IAS 14 *Отчитане по сектори* се изменя, както е описано по-долу.

В параграф 27, букви а) и б), параграфи 31, 32, 46 и 74 изразът „бордът на директорите и [на] главния изпълнителен директор“ се заменя с израза „висшето ръководство“.

В параграф 27, буква б), параграфи 30 и 32 изразът „директорите и ръководството“ се заменя с „висшия изпълнителски състав“.

Параграф 27, първо изречение се изменя, както следва:

**27. Вътрешнофирмената организационна и управленска структура, както и системата за вътрешнофирмено финансово отчитане пред висшето ръководство на образуванието (например пред борда на директорите и пред главния изпълнителен директор) обикновено се взема за основа при идентифицирането на преобладаващия източник и естеството на рисковете, както и за различаването на нормите на печалба на образуванието, а следователно и за определянето на това коя е водещата форма на отчетност и коя вторична с изключение на предвиденото в букви а) и б) по-долу:...**

Параграф 28, трето изречение се изменя, както следва:

28. ...Следователно образуванието представя информация по сектори в своите финансови отчети при същата основа, при която се отчита вътрешнофирмено пред висшето ръководство; изключение на това е допустимо само в някои редки случаи....

▼ **M12**

Параграф 33, първо изречение се изменя, както следва:

33. Съгласно разпоредбите на настоящия стандарт повечето образувания идентифицират своите стопански и географски сектори като организационни звена, за които се отчита информация пред висшето ръководство или пред главната структура, която взема оперативни решения, в някои случаи това може да бъде група от хора с цел оценяване на представянето на всяко от звената за предходен период и за вземането на решения относно бъдещото разпределение на ресурсите....

B5 В параграф 31 от IAS 17 *Лизинг* изразът „IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне*“ се заменя с „IFRS 7 *Финансови инструменти: оповестявания*“, а в параграфи 35, 47 и 56 „IAS 32“ се заменя с „IFRS 7“.

B6 В параграф 72 от IAS 33 *Доходи на акция* изразът „IAS 32“ се заменя с „IFRS 7 *Финансови инструменти: оповестявания*“.

B7 IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* (редакция от април 2005 г.) се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 1 се изменя, както следва:

1. Целта на настоящия стандарт е да установи принципи за признаване и оценяване на финансови активи, финансови пасиви и някои договори за продажба или закупуване на нефинансови активи или пасиви. Изискванията за представяне на информацията за финансови инструменти се съдържат в IAS 32 *Финансови инструменти: представяне*. Изискванията за оповестяване на информация за финансови инструменти се съдържат в IFRS 7 *Финансови инструменти: оповестявания*.

В параграф 45 изразът „IAS 32“ се заменя с израза „IFRS 7“.

Параграф 48 се изменя по следния начин:

**48. При определяне на справедливата стойност на финансов актив или финансов пасив с цел прилагане на настоящия стандарт, IAS 32 или IFRS 7 образуванието прилага параграфи РП69 — РП82 от допълнение А.**

B8 IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* (редакция от юни 2005 г.) се изменя, както е описано по-долу.

В параграф 9 определението за финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, се изменя по следния начин:

**... В IFRS 7 параграфи 9—11 и Б4 изискват от предприятието да оповести информация за финансовите активи и финансовите пасиви, които е определило по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата,...**

B9 В IFRS 1 *Прилагане за първи път на международните стандарти за финансова отчетност* параграф 36А се изменя, добавят се заглавие и параграф 36В, както следва:

36А При първоначалното прилагане на IFRS в своите финансови отчети предприятието, което е приело стандартите IFRS преди 1 януари 2006 г., представя сравнителна информация най-малко за една година. Не е необходимо тази сравнителна информация да отговаря на изискванията на IAS 32, IAS 39 или IFRS 4. Предприятието, което избере да представя сравнителна информация, която не отговаря на изискванията на IAS 32, IAS 39 или IFRS 4, през своята първа година от прехода трябва:

а) да приложи изискванията за признаване и оценяване, съдържащи се в Общоприети счетоводни принципи (ОПСП), които е прилагало преди това, в сравнителната информация за финансовите инструменти, попадащи в обхвата на IAS 32 и IAS 39, както и за договорите за застраховка, попадащи в обхвата на IFRS 4;

...

В случаите, когато образуванието, което е избрало да представя сравнителна информация, не спазва изискванията

## ▼ M12

на IAS 32, IAS 39 и IFRS 4, позоваванията на „датата на прехода към стандартите IFRS“ ще означава само в случаите на тези стандарти началото на отчетния период, за който за първи път се прилагат IFRS. От такива образувания се изисква да спазват разпоредбите на параграф 15, буква в) от IAS 1 за извършване на допълнителни оповестявания, когато спазването на специфичните изисквания на стандартите IFRS е недостатъчно, за да позволи на потребителите да разберат ефекта от конкретни трансакции, други събития и условия, отнасящи се до финансовото състояние и финансовото представяне на образуванието.

*Изключение от изискването да се предоставят сравнителни оповестявания съгласно IFRS 7*

36B Не е необходимо образуванието, което е приело стандартите IFRS и е избрало да приложи IFRS 7 *Финансови инструменти: оповестявания* преди 1 януари 2006 г., при първоначалното прилагане на IFRS в своите финансови отчети да представя сравнителната информация, която се изисква от IFRS 7, в тези финансови отчети.

B10 IFRS 4 *Застрахователни договори* се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 2, буква б) се изменя, както следва:

б) финансовите инструменти, които то емитира, съдържащи елемент на участие по преценка (виж параграф 35). IFRS 7 *Финансови инструменти: оповестявания* изисква оповестяването на информацията относно финансовите инструменти включително финансовите инструменти, които съдържат такива елементи.

Параграф 35, буква г) се добавя, както следва:

г) независимо че тези договори са финансови инструменти, емитентът, който прилага параграф 19, буква б) от IFRS 7 спрямо договорите, съдържащи елемент на участие по преценка, оповестява пълния размер на разходите за лихви, признат в печалбата или загубата, но не трябва да изчислява разходите за лихви, като използва метода на ефективната лихва.

След параграф 37 заглавието и параграфи 38 и 39 се изменят и се добавя параграф 39А, както следва:

**Естество и степен на рискове, произтичащи от застрахователни договори**

**38. Застрахователят оповестява информация, която позволява на потребителите на неговите финансови отчети да оценят естеството и степента на рисковете, произтичащи от застрахователни договори.**

39. За да спазва изискванията на параграф 38, застрахователят оповестява:

а) своите цели, политики и процеси за управление на рискове, произтичащи от застрахователни договори, както и методите, които използва, за да управлява тези рискове.

б) [заличена]

в) информация за *застрахователния риск* (както преди, така и след намаляването на риска посредством презастраховане), включително информация за:

i) чувствителността към застрахователен риск (виж параграф 39А).

ii) концентрациите на застрахователен риск включително описание за начина, по който ръководството определя концентрациите, както и описание на общите характеристики, които идентифицират всяка концентрация (например вид на застрахователното събитие, географска област или валута).

iii) действителните искиове, сравнени с предварителните оценки (т.е. развитие на исковите). Оповестяването за развитието на исковите обхваща и периода от момента,

## ▼ M12

в който е възникнал първият иск, за който все още има неяснота относно сумата и сроковете за изплащане на иска; не е необходимо този период да бъде по-голям от 10 години. Не е необходимо застрахователят да оповестява тази информация за исовете, за които несигурността относно сумата или сроковете за изплащане на иска обичайно се разрешава в рамките на една година.

- г) информация относно кредитния риск, ликвидния риск и пазарния риск, която се изисква в параграфи 31—42 от IFRS 7, ако договорите за застраховка попадат в обхвата на IFRS 7. Независимо от това:
- i) застрахователят не трябва да представя анализ на предстоящите падежи, какъвто се изисква в параграф 39, буква а) 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 счетоводния баланс.
  - ii) ако застрахователят използва алтернативен метод, за да управлява чувствителността към пазарните условия, като анализ на внедрени стойности, той може да използва този анализ на чувствителността, за да отговори на изискванията на параграф 40, буква а) от IFRS 7. Този застраховател трябва да оповести също и информацията, която се изисква от параграф 41 от IFRS.
- д) информация относно излагането на пазарен риск, произтичащ от внедрени деривативи, съдържащи се в основния застрахователен договор, в случай че застрахователят не е задължен да оценява и не оценява внедрени деривативи по справедлива стойност.
- 39А За да спази изискванията на параграф 39, буква б), i), застрахователят трябва да оповести информацията по буква а) или по буква б), както следва:
- а) анализ на чувствителността, който показва какъв би бил ефектът върху печалбата или загубата и собствения капитал, ако бяха настъпили промените в съответните променливи величини, отразяващи риска, които са били много вероятни към датата на счетоводния баланс; методите и допусканията, използвани при изготвянето на анализа на чувствителността; както и всички промени в използваните методи и допускания в сравнение с предходния период. Независимо от това, ако застрахователят използва алтернативен метод, за да управлява чувствителността към пазарните условия, като анализа на внедрените стойности, той може да спази това изискване, като оповести този алтернативен анализ на чувствителността, както и оповестяванията, които се изискват в параграф 41 от IFRS 7.
  - б) качествена информация относно чувствителността, а също и информация относно онези срокове и условия на застрахователните договори, които имат значим ефект върху стойността, времеви график и несигурността на бъдещите парични потоци на застрахователя.



▼ **M12**

## ДОПЪЛНЕНИЕ Г

**Изменения към IFRS 7, в случай че не бъдат приложени измененията към IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване — опция на справедливата стойност**

През юни 2005 г. бордът издаде изменения към IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване — опция на справедливата стойност, които да бъдат приложени за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. Ако предприятието прилага IFRS 7 за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. и не приложи тези изменения спрямо IAS 39, то трябва да промени IFRS 7 за този период по начина, описан по-долу. В изменените параграфи новият текст е почернен, текстът, който е заличен, е зачеркнат.

Г1 Заглавията над параграф 9 и параграф 11 се изменят, както следва, а параграф 9 се заличава.

*Финансови пасиви по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата*

11. Образуването оповестява:

- а) методите, които използва, за да спази изискванията на параграф 10, буква а).
- б) ако образуването счита, че оповестяването, което е направило, за да спази изискванията на параграф 10, буква а), не отразява по достатъчно надежден начин промяната в справедливата стойност на финансовия пасив, която води до промени в кредитния риск, то оповестява причините за достигането на това заключение, както и факторите, които счита, че имат пряко отношение.

Параграф Б5, буква а) се изменя, както следва:

- а) критериите за определяне на финансовите активи или финансовите пасиви при първоначалното им признаване по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата.

▼ **M5****МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 31****Дялове в съвместни предприятия**

## РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Обхват	1—2
Определения	3—12
Форми на съвместни предприятия	7
Съвместен контрол	8
Договорно споразумение	9—12
Съвместно контролирани дейности	13—17
Съвместно контролирани активи	18—23
Съвместно контролирани образувания	24—47
Финансови отчети на съдружник	30—45
Пропорционална консолидация	30—37
Метод на собствения капитал	38—41
Изключения от пропорционалната консолидация и метода на собствения капитал	42—45
Индивидуални финансови отчети на съдружника	46—47
Сделки между съдружник и съвместно предприятие	48—50
Отчитане на участията в съвместни предприятия във финансовите отчети на инвеститор	51

## ▼ M5

Оператори на съвместни предприятия	52—53
Оповестяване	54—57
Дата на влизане в сила	58
Отмяна на други документи МСС 31 (преработен 2000 г.)	59

Този преработен стандарт заменя МСС 31 (преработен 2000 г.) *Счетоводно отчитане на дялове в съвместни предприятия* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

## ОБХВАТ

1. *Този стандарт трябва да се прилага при отчитането на участията в съвместни предприятия и при отчитането на активите, пасивите, доходите и разходите на съвместното предприятие във финансовите отчети на съдружниците в съвместното предприятие и на инвеститорите независимо от структурите или формите, в които се извършват дейностите на съвместното предприятие. Обаче, това не се отнася до участията на съдружници в съвместни предприятия, в съвместно контролираните образувания, държани от:*
  - a) *организации за рисков капитал;*

*или*
  - b) *взаимни фондове, дялови тръстове и сходни образувания, включително свързани с инвестиции застрахователни фондове, които при първоначално признаване са определени по справедлива стойност, чрез печалбата или загубата или са класифицирани като държани за търгуване и са отчетени в съответствие с МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване. Такива инвестиции трябва да бъдат оценявани по справедлива стойност в съответствие с МСС 39, с измененията в справедливата стойност, признати в печалбата или загубата през периода на изменението.*
2. *Съдружник с участие в съвместно контролирано образувание се освобождава от параграфи 30 (пропорционална консолидация) и 38 (метод на собствения капитал), когато отговаря на следните условия:*
  - a) *налице е доказателство, че инвестицията е придобита и се държи изключително с оглед на освобождаването от нея в рамките на дванадесет месеца от придобиването и ръководството търси активно купувач;*
  - b) *се прилага изключението в параграф 10 на МСС 27, което позволява на дадено образувание майка, което също има участие в съвместно контролирано образувание да не представя консолидирани финансови отчети;*

*или*
  - v) *прилага се всичко, разгледано по-долу:*
    - i) *съдружникът е изцяло притежавано дъщерно образувание, или е частично притежавано дъщерно образувание на друго образувание и неговите собственици, включително тези, които иначе нямат право на глас, са информирани за, и не възразяват срещу това съдружникът да не прилага пропорционална консолидация или метода на собствения капитал;*
    - ii) *дълговете или капиталовите инструменти на съдружника в съвместното предприятие не се търгуват на публичен пазар (вътрешна или чуждестранна фондова борса или извънборсов пазар, включително местни и регионални пазари);*
    - iii) *съдружникът не е подал, нито е в процес на подаване на своите финансови отчети пред комисия за ценни книжа или друга регулаторна организация с оглед емитирането на някой клас инструменти на публичен пазар;*

## ▼ M5

и

- iv) образование, което е най-главното междинно образование майка за съдружника в съвместното предприятие изготвя консолидирани финансови отчети, които са на разположение за публично ползване, които отговарят на Международните стандарти за финансови отчети.

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

3. В този стандарт се използват следните термини с посочените значения:

*Контролът е правото да се управлява финансовата и оперативна политика на образуванието, така че да се получат изгоди от неговите дейности.*

*Метод на собствения капитал е такъв метод на отчитане, според който участието в съвместно контролирано образование първоначално се отчита по своята себестойност, а впоследствие се преизчислява за промяната след придобиването на дела на съдружника в нетните активи на съвместно контролираното образование. Печалбата или загубата на съдружника в съвместно контролирано образование, включва дела на съдружника в печалбата или загубата на съвместно контролираното образование.*

*Инвеститор в съвместно предприятие е страна в съвместно предприятие и която няма съвместен контрол върху това образование.*

*Съвместен контрол е договорно съгласуваното споделяне на контрола върху дадена икономическа дейност.*

*Съвместното предприятие представлява договорно споразумение, с което две или повече лица предприемат икономическа дейност, която е предмет на съвместен контрол.*

*Пропорционалната консолидация е методът на счетоводно отчитане, при който делът на съдружника във всеки от активите, пасивите, приходите и разходите на съвместно контролираното образование се комбинира ред за ред със съответните позиции или пък се отчитат като позиции на отделни редове във финансовите отчети на съдружника.*

*Индивидуални финансови отчети са тези, които се представят от образувание майка, инвеститор в асоциирано образование или съдружник в съвместно контролирано образование, в което инвестициите се отчитат по-скоро на базата на пряко участие в капитала, отколкото на базата на отчетените резултати и нетните активи на образуванията, в които е инвестирано.*

*Значително влияние е правото на участие при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на образуванието, в което е инвестирано, но не и контрол или съвместен контрол върху тази политика.*

*Съдружник е страна в съвместно предприятие и която има съвместен контрол върху това съвместно предприятие.*

4. Финансовите отчети, при които се прилага метода на пропорционалната консолидация или метода на собствения капитал не са индивидуални финансови отчети, нито са финансови отчети на дадено образование, което няма дъщерно образование, асоциирано образование или участие на съдружник в съвместно контролирано образование.
5. Индивидуални финансови отчети са тези, които се представят в допълнение към консолидираните финансови отчети, финансови отчети, при които инвестициите се отчитат като се използва метода на собствения капитал и финансови отчети, при които участието на съдружниците в съвместни предприятия са пропорционално консолидирани. Индивидуалните финансови отчети не е необходимо да се прилагат към или да придружават тези финансови отчети.
6. Образования, които са освободени от консолидация в съответствие с параграф 10 на МСС 27 или параграф 13 точка в) на МСС 28

▼ M5

*Инвестиции в асоциирани образувания* от прилагане на метода на собствения капитал или параграф 2 на настоящия стандарт от прилагането на пропорционалната консолидация или метода на собствения капитал, могат да представят индивидуални финансови отчети като техни единствени финансови отчети.

*Форми на съвместни предприятия*

7. Съвместните образувания могат да приемат най-различни форми и структури. Настоящият стандарт разглежда три основни вида — съвместно контролирани дейности, съвместно контролирани активи и съвместно контролирани образувания, които обикновено се описват чрез и отговарят на определението за „съвместно предприятие“. Следните характеристики са общи за всички съвместни предприятия:
- а) двама или повече съдружници са обвързани с договорно споразумение;
  - и
  - б) договорното споразумение установява съвместен контрол.

*Съвместен контрол*

8. Съвместният контрол може да бъде изключен, когато образуването, в което е инвестирано се намира в правна реорганизация или фалит, или провежда дейността си при тежки дългосрочни ограничения на възможността му да прехвърля средства на съдружника в съвместното предприятие. Ако съвместният контрол продължава, тези събития, сами по себе си, не са достатъчни да оправдаят неотчитането на съвместните образувания в съответствие с този стандарт.

*Договорно споразумение*

9. Наличието на договорно споразумение прави разграничение между участия, които включват съвместен контрол и инвестиции в асоциирани образувания, в които инвеститорът има значително влияние (виж МСС 28). Дейности, при които няма договорно споразумение за установяване на съвместен контрол, не се смятат за съвместно предприятие за целите на този стандарт.
10. Договорното споразумение може да се оформи по няколко начина, например като договор между съдружниците или протоколи от преговорите между тях. В някои случаи договорното споразумение се залага в устава или в правилника на съвместното предприятие. Независимо от формата, договорното споразумение обикновено е в писмен вид и третира въпроси като:
- а) дейността, времетраенето и отчетните задължения на съвместното предприятие;
  - б) назначаването на съвета на директорите или равностоен управляващ орган на съвместното предприятие и правата на глас на съдружниците в съвместното предприятие;
  - в) капиталовите вноски на съдружниците в съвместното предприятие;
  - и
  - г) разпределянето между съдружниците на продукцията, доходите, разходите и резултатите от дейността на съвместното предприятие.
11. Договорното споразумение установява съвместен контрол върху съвместното предприятие. Подобно изискване гарантира, че нито един от съдружниците не може да бъде в състояние да контролира дейността му едностранно. Договорното споразумение определя кои от решенията от ключово значение за постигането на целите на съвместното предприятие трябва да се вземат със съгласието на всички съдружници и кои решения може да изискват приемане с квалифицирано мнозинство от съдружниците.
12. Договорното споразумение може да посочи единия от съдружниците като оператор или управител на съвместното предприятие.

## ▼ M5

Операторът обаче не контролира съвместното предприятие, а действа в рамките на финансовата и оперативната политика, договорена между съдружниците в съответствие с договорното споразумение и делегирана за изпълнение от оператора. Когато операторът е овластен да ръководи финансовата и оперативната политика на стопанската дейност, той по същество контролира самото образувание и по този начин то се явява дъщерно на оператора, а не съвместно предприятие.

## СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ ДЕЙНОСТИ

13. Дейността на някои съвместни предприятия обхваща по-скоро експлоатацията на активи и други ресурси на съдружниците, отколкото установяването на корпорация, съдружие или друга форма на образувание, нито пък на финансова структура, която да е отделна от самите съдружници. Всеки съдружник използва собствени имоти, машини, съоръжения и оборудване и отчита свои собствени материални запаси. Той поема също собствени разходи и пасиви и се осигурява сам финансирането си, което представлява задълженията му. Дейността на съвместното предприятие може да се извършва и от наетите лица на съдружника успоредно със сходна дейност, извършвана от него. Договорното споразумение за съвместно предприятие обикновено предвижда начина, по който приходите от реализацията на съвместния продукт и съвместно направените разходи ще се разпределят между съдружниците.
14. Като пример за съвместно контролирана дейност може да се посочат такива съвместни предприятия, в които двама или повече съдружници комбинират своите дейности, ресурси и опит за съвместното производство, продажба и дистрибуция на определен продукт — например, самолети. Всеки от съдружниците изпълнява различни части от производствения процес. Всеки съдружник понася собствените си разходи и получава дял от приходите от продажбата на самолетите, като този дял е определен в съответствие с договорното споразумение.
15. *По отношение на участията си в съвместно контролираните дейности всеки съдружник трябва да признава в самостоятелните си финансови отчети:*
  - a) *контролираните от него активи и поетите от него пасиви;*
  - и*
  - b) *направените от него разходи и собствения му дял в доходите от продажбата на стоките и услугите от съвместното предприятие.*
16. Тъй като активите, пасивите, приходите и разходите са признати във финансови отчетите на съдружника, не се изисква съдружникът да прави каквито и да са преизчисления или да предприема други консолидационни процедури по отношение на същите тези позиции при представянето на консолидирани финансови отчети.
17. Може да не се изисква воденето на отделни счетоводни записи за самото съвместно предприятие и може да не се изготвят финансови отчети за него. Обаче, съдружниците могат да изготвят управленски отчети, с помощта на които може да се оценява резултатът от дейността на съвместното предприятие.

## СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ АКТИВИ

18. Някои съвместни предприятия обхващат съвместен контрол, а често и съвместна собственост върху един или повече от активите, внесени в или придобити от съдружниците и предназначени специално за целите на съвместното предприятие. Активите се използват за извличане на изгоди за съдружниците. Всеки съдружник може да получи дял от произведеното с активите и трябва да понесе предварително договорен дял от направените разходи.
19. Тези съвместни предприятия не обхващат създаването на корпорация, съдружие или друга форма на образувание, нито пък на финансова структура, която да е отделна от тези на самите съдружници. Всеки съдружник притежава контрол върху своя дял

## ▼ M5

от бъдещата икономическа изгода чрез дела си в съвместно контролирания актив.

20. Много дейности като добива на нефт, газ и полезни изкопаеми обхващат съвместно контролирани активи. Например група нефтени компании могат да притежават и експлоатират съвместно един нефтопровод. Всеки съдружник използва нефтопровода за пренасяне на собствения си продукт, срещу което понася договорен процент от експлоатационните разходи на нефтопровода. Друг типичен пример за съвместно контролирани активи е случаят, когато две образувания контролират съвместно даден имот, като всяко от тях получава своя дял от получените наеми и понася своя дял от разходите.
21. ***По отношение на своето участие в съвместно контролираните активи всеки съдружник трябва да признава в своите финансови отчети:***
- a) *своя дял в съвместно контролираните активи, класифицирани според естеството на активите;*
  - б) *всякакви възникнали за него задължения;*
  - в) *своя дял от задълженията, понесени съвместно с другите съдружници във връзка със съвместното предприятие;*
  - г) *какъвто и да било приход от продажбата или използването на своя дял от продукцията на съвместното предприятие, заедно със своя дял във всякакви разходи, направени от съвместното предприятие;*
- и*
- д) *каквито и да било разходи, които той е направил във връзка със собствения му дял в съвместното предприятие.*
22. По отношение на своето участие в съвместно контролираните активи всеки от съдружниците трябва да включва в своите счетоводни записи и да признава в своите финансови отчети:
- a) своя дял в съвместно контролираните активи, класирани по-скоро според естеството на активите, отколкото като инвестиция. Например, дялът в съвместно контролирания нефтопровод се отчита като имоти, машини, съоръжения и оборудване;
  - б) всякакви пасиви, които е поел, например тези, възникнали при финансиране на собствения му дял от активите;
  - в) своя дял от пасивите, поети съвместно с другите съдружници по отношение на съвместното предприятие;
  - г) всеки приход от продажбата или използването на своя дял от продукцията на съвместното предприятие заедно със своя дял в разходите, направени от съвместното предприятие;
  - д) всякакви разходи, които е направил по отношение на собственото му участие в съвместното предприятие, например тези, свързани с финансиране на участието на съдружника в активите и продажбата на собствения му дял от продукцията.
- Тъй като активите, пасивите, приходите и разходите са признати във финансовите отчети на съдружника, не се изискват преизчисления или други консолидационни процедури по отношение на същите тези позиции, когато съдружникът представя консолидирани финансови отчети.
23. Третирането на съвместно контролираните активи отразява същността и икономическата реалност, а обикновено и правната форма на съвместното предприятие. Отделното счетоводство на самото съвместно предприятие може да се ограничи до тези разходи, които са понесени съвместно от съдружниците и в крайна сметка се понасят от тях в съответствие с договорните им дялове. За съвместното предприятие могат и да не се изготвят финансови отчети, въпреки че съдружниците могат да изготвят управленски отчети, които да дават възможност за преценяване на резултата от дейността на съвместното предприятие.

## ▼ M5

## СЪВМЕСТНО КОНТРОЛИРАНИ ОБРАЗУВАНИЯ

24. Съвместно контролирано образование представлява съвместно предприятие, което е свързано със създаването на корпорация, съдружие или друго образование, в което всеки от съдружниците има участие. Такова образование действа по същия начин като всички останали образования, но с тази разлика, че договорно споразумение между съдружниците установява съвместен контрол върху дейността на образованието.
25. Едно съвместно контролирано образование контролира активите на съвместното предприятие, понася пасиви и разходи и получава приходи. То може да сключва договори от свое име и да набира финансови средства във връзка с дейността на съвместното предприятие. Всеки съдружник има право на дял от печалбите на съвместно контролираното образование, въпреки че някои съвместно контролирани образования освен това могат да предвиждат и разпределение на продукцията на съвместното предприятие.
26. Типичен пример за съвместно контролирано образование е случаят, когато две образования комбинират дейността си в дадена стопанска сфера чрез прехвърлянето на съответните активи и пасиви в съвместно контролирано образование. Друг пример е случаят, когато дадено образование започва дейност в чужда страна съвместно с правителството или друга агенция на тази страна, като създава отделно образование, контролирано съвместно от образованието и съответното правителство или агенция.
27. Много съвместно контролирани образования по същество са сходни със съвместните образования, описани по-горе като съвместно контролирани дейности или съвместно контролирани активи. Например, съдружниците могат да преобразуват даден съвместно контролиран актив, като например нефтопровод в съвместно контролирано образование във връзка с облагането с данъци или по някакви други причини. По подобен начин съдружниците могат да внесат в едно съвместно контролирано образование активи, които ще бъдат експлоатирани съвместно. Някои съвместно контролирани дейности обхващат също и създаване на съвместно контролирано образование, което да се занимава с конкретни аспекти на дейността, например дизайн, маркетинг, дистрибуция или гаранционното и извънгаранционното обслужване на продукта.
28. Съвместно контролираното образование води собствено счетоводство и изготвя и представя финансови отчети като всички останали образования в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети.
29. Всеки съдружник обикновено участва с пари или с някакви други ресурси в съвместно контролираното образование. Тези участия се включват в счетоводните записи на съдружника в съвместно предприятие и се признават в неговите финансови отчети като инвестиция в съвместно контролирано образование.

*Финансови отчети на съдружник*

## Пропорционална консолидация

30. *Съдружникът трябва да признае своето участие в съвместно контролирано образование чрез използването на пропорционална консолидация или алтернативния метод, разгледан в параграф 38. Когато е използвана пропорционална консолидация, трябва да се използва единия от двата формата за отчитане, определени по-долу.*
31. Даден съдружник инвеститор, признава своето участие в съвместно контролирано образование, като използва единия от двата формата за отчитане за пропорционална консолидация, независимо дали той има също инвестиции в дъщерни образования или разглежда своите финансови отчети като консолидирани финансови отчети.
32. При признаване на дял в съвместно контролирано образование особено важно е съдружникът да отрази по-скоро същността и икономическата реалност на споразумението, отколкото конкретната структура или форма на съвместното предприятие. В едно

## ▼ M5

съвместно контролирано образование съдружникът има контрол върху собствения си дял от бъдещите икономически изгоди чрез дела си в активите и пасивите на съвместното предприятие. Тази същност и икономическа реалност се отразяват в консолидираните финансови отчети на съдружника, когато той признава своето участие в активите, пасивите, приходите и разходите на съвместно контролираното образование чрез прилагане на единия от двата отчетни формата за пропорционално консолидиране, разгледани в параграф 34.

33. Прилагането на пропорционалната консолидация означава, че балансът на съдружника включва неговия дял в активите, които той контролира съвместно, а също така и неговия дял в пасивите, за които носи съвместна отговорност. Отчетът за приходите и разходите на съдружника включва неговия дял в приходите и разходите на съвместно контролираното образование. Много от процедурите, подходящи за прилагане на пропорционална консолидация, са сходни с процедурите за консолидация на инвестиции в дъщерни образувания, които са изложени в МСС 27.
34. При прилагането на пропорционалната консолидация могат да бъдат използвани различни формати на отчети. Съдружникът може да обединява ред по ред своя дял във всеки отделен пасив, актив, приход или разход на съвместно контролираното образование със сходни позиции в собствените си финансови отчети. Така например той може да обедини своя дял в материалните запаси на съвместно контролираното образование със своите материалните запаси, както и своя дял в имотите, машините, съоръженията и оборудването на съвместно контролираното образование със своите имоти, машини, съоръжения и оборудване. Алтернативно, съдружникът може да отдели в своите финансови отчети самостоятелни редове за позициите, представляващи неговия дял в активите, пасивите, приходите и разходите на съвместно контролираното образование. Например, той може да покаже своя дял от текущите активи на съвместно контролираното образование отделно като част от своите текущи активи; може да покаже своя дял от имотите, машините, съоръженията и оборудването на съвместно контролираното образование отделно като част от своите имоти, машини, съоръжения и оборудване. И двата формата на отчети водят до отчитане на едни и същи суми на печалбата или загубата и на всеки основен клас активи, пасиви, приходи и разходи; и двата формата са приемливи за целите на този стандарт.
35. Независимо от това какъв формат на отчет се използва по отношение на пропорционалната консолидация, не е подходящо да бъдат прихванати каквито и да било активи или пасиви посредством приспадане на други пасиви или активи или каквито и да било приходи или разходи чрез приспадане от други разходи или приходи, освен, ако не съществуват законови права за такова прихващане и прихващането представлява очакванията по отношение на реализацията на активите или уреждане на пасивите.
36. *Съдружникът трябва да прекрати да прилага пропорционална консолидация от датата, на която престава да упражнява съвместен контрол върху съвместно контролираното образование.*
37. Съдружникът престава да прилага пропорционална консолидация от датата, на която престава да участва в контрола на съвместно контролираното образование. Това може да стане например, когато съдружникът се освободи от своя дял или когато върху съвместно контролираното образование се поставят такива външни ограничения, че съдружникът в съвместно контролираното образование да няма повече съвместен контрол.

## Метод на собствения капитал

38. *Като алтернатива на пропорционалната консолидация, разгледана в параграф 30, съдружникът трябва да признае участието си в съвместно контролираното образование посредством използването на метода на собствения капитал.*
39. Съдружникът признава своето участие в съвместно контролирано образование посредством използването на метода на собствения капитал, независимо от това дали има и инвестиции в дъщерни



## ▼ M5

образувания или разглежда своите финансови отчети като консолидирани финансови отчети.

40. Някои съдружници признават участията си в съвместно контролираните образувания като използват метода на собствения капитал така, както е описан в МСС 28. Използването на метода на собствения капитал се поддържа от онези, които смятат, че не е подходящо контролирани позиции да се комбинират със съвместно контролирани позиции и от тези, които смятат, че в едно съвместно контролирано образувание съдружниците имат по-скоро значително влияние, отколкото съвместен контрол. Настоящият стандарт не препоръчва да се използва методът на собствения капитал, тъй като пропорционалната консолидация отразява по-точно същността и икономическата реалност на дела на съдружника в съвместно контролираното образувание, тоест наличието на контрол върху дела на съдружника в бъдещите икономически изгоди. Независимо от това, този стандарт позволява да се използва методът на собствения капитал като едно алтернативно третиране при отчитането на участията в съвместни контролирани образувания.
41. *Съдружникът трябва да прекрати да прилага метода на собствения капитал от датата, на която престава да има съвместен контрол или престава да упражнява значително влияние в съвместно контролираното образувание.*

Исключения от пропорционалната консолидация и метода на собствения капитал

42. *Участията в съвместно контролирани образувания, които отговарят на условието, предвидено в параграф 2, точка а) трябва да бъдат класифицирани като държани за търгуване и отчетени в съответствие с МСС 39.*
43. Когато в съответствие с параграф 2, точка а) и параграф 42, участието в съвместно контролирано образувание, което преди това е било отчитано в съответствие с МСС 39 не е продадено в рамките на дванадесет месеца, то трябва да бъде отчетено като се прилага пропорционална консолидация или метода на собствения капитал от датата на придобиването (виж МСС 22 *Бизнескомбинации*). Финансовите отчети за периодите от придобиването трябва да бъдат преизчислени.
44. По изключение, съдружникът може да е намерил купувач за участието, разгледано в параграф 2, точка а), но може да не е приключил продажбата в рамките на дванадесет месеца от придобиването, поради необходимостта от одобрение от страна на регулативните органи или други органи. Не се изисква съдружникът да прилага пропорционална консолидация или метода на собствения капитал за участие в съвместно контролирано образувание, ако продажбата е в процес на извършване на датата на баланса и няма причина да се счита, че тя няма да бъде приключена в скоро време след датата на баланса.
45. *От датата, на която съвместно контролираното образувание стане дъщерно образувание на съдружника, съдружникът трябва да отчита своето участие в съответствие с МСС 27. От датата, на която съвместно контролираното образувание стане асоциирано образувание на съдружника, съдружникът трябва да отчита своето участие в съответствие с МСС 28.*

Индивидуални финансови отчети на съдружника

46. *Участието в съвместно контролирано образувание трябва да се отчита в индивидуалните финансови отчети на съдружника в съответствие с параграфи 37—42 от МСС 27.*
47. Този стандарт не предвижда кои образувания да изготвят индивидуални финансови отчети, предоставяни за публично ползване.

СДЕЛКИ МЕЖДУ СЪДРУЖНИК И СЪВМЕСТНО ПРЕДПРИЯТИЕ

48. *Когато даден съдружник внесе или продаде на съвместно предприятие активи, признаването на каквато и да е част от печалба или загуба в резултат на сделката трябва да отразява същността на сделката. Когато активите остават в*

## ▼ M5

*съвместното предприятие и при условие че съдружникът е прехвърлил значителните рискове и изгоди от собствеността, съдружникът трябва да признава само онази част от печалбата или загубата, която може да се отнесе към участията на другите съдружници (\*). Съдружникът трябва да признава изцяло каквато и да било загуба, когато вноската или продажбата доказва намаление в нетната реализируема стойност на текущи активи или загуба от обезценка.*

49. *Когато даден съдружник закупи активи от съвместно предприятие, съдружникът не трябва да признава своята част от печалбата на съвместното предприятие в резултат на извършената сделка, докато активите не бъдат продадени на независимо трето лице. Съдружникът трябва да признае своя дял от загубите, произтичащи от такива сделки, по същия начин, по който признава печалбите, но с тази разлика, че загубите трябва да се признават незабавно когато представляват намаление в нетната реализируема стойност на текущи активи или загуба от обезценка.*
50. За да прецени дали дадена сделка между съдружник в съвместно предприятие и съвместното предприятие съдържа доказателства за обезценка на активи, съдружникът определя възстановимата сума на актива съгласно МСС 36 *Обезценка на активи*. При определянето на стойността в употреба, съдружникът оценява прогнозните бъдещи парични потоци от актива на базата на продължаващото използване на актива и окончателното му изваждане от употреба от съвместното предприятие.

#### ОТЧИТАНЕ НА УЧАСТИЯТА В СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ НА ИНВЕСТИТОР

51. *Инвеститор в съвместно предприятие, който не участва в съвместния контрол, трябва да отчита участието си тази инвестиция в съответствие с МСС 39 или когато той има значително влияние в съвместното предприятие — в съответствие с МСС 28.*

#### ОПЕРАТОРИ НА СЪВМЕСТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

52. *Операторите или мениджърите на съвместното предприятие трябва да отчитат всякакви хонорари в съответствие с МСС 18 Приходи.*
53. Един или повече от съдружниците могат да действат като оператори или мениджъри на съвместното предприятие. Обикновено операторите получават възнаграждение за управление за извършваната дейност. Възнагражденията се отчитат от съвместното предприятие като разходи.

#### ОПОВЕСТЯВАНЕ

54. *Съдружникът трябва да оповестява общата сума на следните условни задължения отделно от сумата на другите условни задължения, освен ако вероятността от загуби е малка:*
- а) *всякакви условни задължения, които съдружникът е поел по отношение на своите участия в съвместните образувания и собствения си дял във всяко от условните задължения, поети съвместно с другите съдружници;*
  - б) *собствения дял в условните задължения на самите съвместни предприятия, с които условно е обвързан;*
- и*
- в) *тези условни задължения, които възникват поради това, че съдружникът по някакъв начин е отговорен за задълженията на другите съдружници в съвместното предприятие.*

(\* ) Виж също ПКР-13 *Съвместно контролирани образувания* — непарични вноски на съдружници.

▼ M5

55. *Съдружникът трябва да оповестява общата сума на следните ангажименти по отношение на своите участия в съвместните образувания отделно от останалите си ангажименти:*
- a) *всякакви капиталови ангажименти, които съдружникът е поел по отношение на своите участия в съвместните образувания и собствения си дял в капиталовите ангажименти, поети съвместно с другите съдружници;*
  - и*
  - b) *собствения си дял в капиталовите ангажименти на самите съвместни предприятия.*
56. *Съдружникът трябва да оповестява списък и описание на участията си в значими съвместни предприятия, както процента на участието му в собствеността на съвместно контролирани образувания. Съдружник, който признава участията си в съвместно контролирани образувания ред за ред — за пропорционалната консолидация или по метода на собствения капитал, трябва да оповестява и общата сума от всеки от текущите активи, дългосрочните активи, текущите пасиви, дългосрочните пасиви, приходите и разходите, свързани с неговите участия в съвместни предприятия.*
57. *Съдружникът трябва да оповестява метода, който използва за признаване на своите участия в съвместно контролирани образувания.*

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

58. *Всяко образувание трябва да прилага този стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено образувание прилага този стандарт за отчетен период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.*

## ОТМЯНА НА МСС 31 (ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 2000 Г.)

59. *Настоящият стандарт заменя МСС 31 Финансово отчитане на дялове в смесени образувания (преработен през 2000 г.).*

▼ M5

## ДОПЪЛНЕНИЕ

## Изменение на други документи

Измененията в това допълнение трябва да се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образование приложи този стандарт за по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат приложени за този по-ранен период.

- A1. ПКР-13 Съвместно контролирани образувания — непарични вноски от съдружниците се изменя, както е описано по-долу:

Препратката се изменя, както следва:

**Препратка:** МСС 31 Дялове в съвместни предприятия

Параграф 1 се изменя, както следва:

1. МСС 31.48 се отнася както за вноските, така и за продажбите между съдружника и съвместното предприятие, както следва:

„Когато даден съдружник внесе или продаде активи на съвместно предприятие, признаването на каквато и да е част на печалбата или загубата от сделката трябва да отразява същността на сделката“. Освен това МСС 31.24 гласи, че:

„съвместно контролираното образование е съвместно предприятие, което обхваща създаването на корпорация, сдружение или друго образование, в което всеки съдружник има участие.“  
Няма изрични насоки по отношение на признаването на печалбите и загубите, получени в резултат от внасянето на непарични активи в съвместно контролираните образувания (СКП).

...

- A2. В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими към декември 2003 г., препратките към текущото издание на МСС 31 Дялове в смесени образувания се изменят на МСС 31 Дялове в съвместни предприятия.

▼ M4

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 32

## Финансови инструменти: Оповестяване и представяне

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	1—3
Обхват	4—10
Дефиниции	11—14
Представяне	15—50
Пасиви и собствен капитал	15—27
Няма договорно задължение за предоставяне на парични средства или друг финансов актив (параграф 16, буква а)	17—20
Разплащане в собствени капиталови инструменти на образуванието (параграф 16, буква б)	21—24
Разпоредби за разплащане под условие	25
Възможност за избор на начина на разплащане	26—27
Съставни финансови инструменти	28—32
Съкровищни акции	33—34
Лихви, дивиденди, загуби и печалби	35—41
Компенсиране на финансов актив и финансов пасив	42—50
Оповестяване	51—95

▼ **M4**

Формат, местоположение и групи финансови инструменти	53—55
Политики за управление на риска и хеджиращи дейности	56—59
Срокове, условия и счетоводна политика	60—66
Лихвен риск	67—75
Кредитен риск	76—85
Справедлива стойност	86—93
Други оповестявания	94—94
Отписване	94
Обезпечения	94
Съставни финансови инструменти с множествени внедрени деривативи	94
Финансови активи и финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата	94
Прекласифициране	94
Отчетът за приходите и разходите и собствения капитал	94
Обезценка	94
Неизпълнение и нарушения	94
Дата на влизане в сила	96—97
Оттегляне на други становища	98—100

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

## ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да разшири разбирането на потребителите на финансови отчети относно важността на финансовите инструменти за финансовото състояние на образуванието, неговото представяне и паричните му потоци.
2. Настоящият стандарт съдържа изисквания за представянето на финансовите инструменти и определя информацията, която трябва да бъде оповестена за тях. Изискванията за представяне се прилагат по отношение на класификацията на финансовите инструменти от гледна точка на емитента като финансови активи, финансови пасиви и капиталови инструменти; класификацията на свързаните с тях лихви, дивиденди, загуби и печалби; и обстоятелствата, при които следва да бъдат компенсирани финансови активи и финансови пасиви. Стандартът изисква оповестяване на информация за факторите, които оказват влияние върху сумата, времето на възникване и сигурността на бъдещите парични потоци на образуванието, свързани с финансови инструменти, както и за счетоводната политика, прилагана по отношение на тези инструменти. Също така стандартът изисква оповестяване на информация за характера и обхвата на използване на финансови инструменти от образуванието, стопанските цели, за постигането на които служат те, свързаните с тях рискове, както и политиката на ръководството по отношение на управлението на тези рискове.
3. Принципите в настоящия стандарт допълват принципите за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви в IAS 39 „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.

## ОБХВАТ

4. **Настоящият стандарт се прилага от всички образувания по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:**
  - а) тези дялове в дъщерни образувания, асоциирани и съвместни предприятия, които се отчитат счетоводно съгласно IAS 27

## ▼ M4

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

- б) *права и задължения на работодатели по планове за доходи на заети лица, към които се прилага IAS 19 „Доходи на заети лица“.*
  - в) *права и задължения, възникващи по силата на застрахователни договори. Въпреки това образуванията прилагат настоящия стандарт по отношение на всеки финансов инструмент, който има формата на застрахователен (или презастрахователен) договор, както са дефинирани в параграф 6, но основно включва прехвърляне на финансови рискове, описани в параграф 52. Освен това образуванията следва да прилагат настоящия стандарт по отношение на деривативи, които са вградени в застрахователни договори (виж параграфи 10—13 на IAS 39).*
  - г) *договори за условно възнаграждение при стопанска комбинация (виж параграфи 65—67 на IAS 22 „Стопански комбинации“). Това изключение се прилага само по отношение на придобиващата.*
  - д) *договори, които изискват плащане на базата на климатични, геоложки или други физически променливи (виж параграф AG1 от IAS 39). Въпреки това настоящият стандарт се прилага по отношение на други видове деривативи, които са внедрени в такива договори 9 (например, ако реализацията на лихвен суап, поставена под условие, отнасящо се до дадена климатична промяна от рода на брой дни с определена температура за отопление, елементът на лихвения суап представлява вграден дериватив, който попада в обхвата на настоящия стандарт (виж параграфи 10—13 от IAS 39).*
5. Настоящият стандарт се прилага по отношение на признати и непризнати финансови инструменти. Признатите финансови инструменти включват капиталови инструменти, емитирани от образуванието, и финансови активи и финансови пасиви, които попадат в обхвата на IAS 39. Непризнатите финансови инструменти включват някои финансови инструменти, които, въпреки че са извън обхвата на IAS 39, попадат в обхвата на настоящия стандарт (като някои кредитни ангажименти).
6. По смисъла на настоящия стандарт застрахователен договор е договор, който подлага застрахователя на рискове, които могат да бъдат идентифицирани, отнасящи се до загуба в резултат от събития или обстоятелства, които възникнат или бъдат установени в рамките на определен период, включително смърт (или, в случай на анюитет, преживяването на анюитента), болест, увреждане, имуществена щета, причинено на трета страна телесно увреждане и прекъсване на стопанската дейност. Положенията на настоящия стандарт се прилагат, когато финансовият инструмент има формата на застрахователен договор, но включва основно прехвърлянето на финансови рискове (виж параграф 52), например някои видове финансови презастрахователни договори и инвестиционни договори с гаранции, издадени от застрахователни и други образувания. Образуванията, които имат задължения по застрахователни договори, се насърчават да вземат предвид, дали е подходящо да прилагат положенията на настоящия стандарт при представянето и оповестяването на информацията относно тези задължения.
7. Други стандарти, специфични за конкретни видове финансови инструменти, съдържат допълнителни изисквания за представяне и оповестяване. Например IAS 17 „Лизинг“ и IAS 26 „Счетоводство и

▼ **M4**

отчитане по планове за пенсионни доходи“ съдържат специфични изисквания за оповестяване относно договори за финансов лизинг и съответно инвестиции на планове за пенсионни доходи. Освен това някои изисквания на други стандарти, и по-специално IAS 30 „Оповестявания във финансовите отчети на банки и сходни финансови институции“, се прилагат и по отношение на финансовите инструменти.

8. ***Настоящият стандарт се прилага за онези договори за покупка или продажба на нефинансов обект, които могат да бъдат разплатени в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, все едно че договорите са финансови инструменти с изключение на договорите, които са сключени и продължават да бъдат държани с цел получаване или предоставяне на нефинансов обект съгласно нуждите на образуването във връзка с очаквана покупка, продажба или ползване.***
9. Съществуват различни начини, по които договор за покупка или продажба на нефинансов обект може да бъде разплатен нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти. Те включват:
  - а) когато условията на договора позволяват на всяка една от страните да го разплати нетно в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти;
  - б) когато способността да се извърши нетно разплащане в парични средства или друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти не е изрично посочена в условията на договора, но образуването има практика да се разплаща по сходни договори нетно в парични средства или в друг финансов инструмент или чрез размяна на финансови инструменти (независимо дали с контрагент, чрез встъпване в договори за компенсиране или чрез продажба на договора преди неговото упражняване или изтичане);
  - в) когато за сходни договори образуването има практика да приема доставката на основния обект и да го продава в рамките на кратък период от време след доставката с цел да извлича печалба от краткосрочни колебания в цената или дилърския марж;

и

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

Договор, по отношение на който се прилагат б) или в), не е сключен с цел получаването или доставката на нефинансов обект съгласно нуждите на образуването във връзка с очаквана покупка, продажба или ползване и съответно попада в обхвата на настоящия стандарт. Другите договори, за които се прилага параграф 8, се оценяват, за да се определи дали те са сключени и продължават да се държат за целите на получаването или доставката на нефинансов обект съгласно нуждите на образуването във връзка с очаквана покупка, продажба или ползване и съответно дали са в обхвата на настоящия стандарт.

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

ДЕФИНИЦИИ (виж също параграфи AG3—AG24)

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

▼ **M4**

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

*Финансов актив е всеки актив, който представлява:*

- a) *парични средства;*
- б) *капиталов инструмент на друго образование;*
- в) *договорно право:*
  - i) *да се получат парични средства или друг финансов актив от друго образование;*  
*или*
  - ii) *да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго образование при условия, които са потенциално благоприятни за образованието;*  
*или*
- г) *договор, който ще бъде разплатен или може да бъде разплатен в собствени капиталови инструменти на емитента и представлява:*
  - i) *недериватив, за който образованието е длъжно или може да бъде задължено да получи променлив брой от собствените капиталови инструменти на образованието;*  
*или*
  - ii) *дериватив, който ще бъде разплатен или може да бъде разплатен чрез размяна на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив за твърдо определен брой от собствените капиталови инструменти на образованието. За тази цел собствените капиталови инструменти на образованието не включват инструменти, които сами по себе си са договори за бъдещо получаване или доставка на собствени капиталови инструменти на образованието.*

*Финансов пасив е всеки пасив, който представлява:*

- a) *договорно задължение:*
  - i) *да се доставят парични средства или друг финансов актив на друго предприятие;*  
*или*
  - ii) *да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго образование при условия, които са потенциално неблагоприятни за образованието;*  
*или*
- б) *договор, който ще бъде или може да бъде разплатен в собствени капиталови инструменти на образованието и представлява:*
  - i) *недериватив, за който образованието е длъжно или може да бъде задължено да предостави променлив брой от собствените капиталови инструменти на образованието;*  
*или*
  - ii) *дериватив, който ще бъде разплатен или може да бъде разплатен по друг начин освен чрез размяна на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив за твърдо определен брой от собствените капиталови инструменти на образованието. За тази цел собствените капиталови инструменти на образованието не включват инструменти, които сами по себе си представляват договори за бъдещо получаване или доставка на собствени капиталови инструменти на образованието.*

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



▼ **M4**

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

12. В параграф 9 от IAS 39 са дефинирани следните термини, които са използвани в настоящия стандарт със значенията, специфицирани в IAS 39:
- амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив,
  - финансови активи на разположение за продажба,
  - отписване,
  - дериватив,
  - метод на ефективния лихвен процент,
  - финансов актив или финансов пасив, отчитан по справедлива стойност, в печалбата или загубата,
  - неотменим ангажимент,
  - прогнозна сделка,
  - ефикасност на хеджирането,
  - хеджирана позиция,
  - хеджиращ инструмент,
  - инвестиции, държани до падеж,
  - кредити и вземания,
  - редовна покупка или продажба,
  - разходи по сделката.
13. В настоящия стандарт „договор“ и „договорен“ се отнасят до споразумение между две или повече страни, което е с ясни икономически последици и по отношение на което страните имат малка, ако имат изобщо някаква, свобода на действие да го избегнат, тъй като обикновено споразумението подлежи на законно изпълнение. Договорите, а следователно и финансовите инструменти, могат да приемат различни форми и не е задължително да бъдат в писмена форма.
14. В настоящия стандарт „образование“ включва физически лица, сдружения, юридически лица, фондове и държавни ведомства.

## ПРЕДСТАВЯНЕ

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

15. ***Емитентът на финансов инструмент класифицира инструмента или неговите съставни части при първоначалното признаване като финансов пасив, финансов актив или капиталов инструмент в съответствие със съдържанието на договорното споразумение и дефинициите за финансов пасив, финансов актив и капиталов инструмент.***
16. Когато емитент прилага дефинициите в параграф 11, за да определи дали финансов инструмент е капиталов инструмент, а не финансов пасив, инструментът е капиталов инструмент, единствено ако са изпълнени и двете условия по букви а) и б) по-долу.
- а) Инструментът не включва договорно задължение:
- i) да се доставят парични средства или друг финансов актив на друго образование;
  - или
  - ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго образование при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента.
- б) Ако инструментът ще бъде разплатен или може да бъде разплатен в собствени капиталови инструменти на емитента, той е:

## ▼ M4

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

или

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

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

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

17. Изключително важна особеност при разграничаването на финансов пасив от капиталов инструмент е съществуването на договорно задължение на едната страна по финансовия инструмент (емитента) или да достави парични средства или друг финансов актив на другата страна (държателя), или да размени финансови активи или финансови пасиви с държателя при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента. Въпреки че държателят на капиталов инструмент може да има право да получи пропорционален дял от всякакви дивиденди или други разпределения от капитала, емитентът няма договорно задължение да направи такива разпределения, тъй като от него не може да се изисква да достави парични средства или друг финансов актив на другата страна.

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

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

б) финансов инструмент, който дава на държателя си правото да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив („инструмент с право на връщане“), представлява финансов пасив. Това е така, дори ако сумата на паричните средства или други финансови активи се определя на базата на индекс или друг обект, който има потенциала да се увеличава или намалява, или когато правната форма на инструмент с право на връщане дава на държателя право на остатъчен дял в активите на емитента. Съществуването на право на избор за държателя да върне инструмента на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че инструментът с право на връщане отговаря на дефиницията за финансов пасив. Например взаимни фондове от отворен тип, тръстове с инвестиционни дялове, търговски дружества и някои кооперативни предприятия могат да предоставят на своите държатели на дялове или членове правото да изкупят обратно своите дялове в образуванието емитент във всеки един момент срещу парични средства, равни на пропорционалния им дял в стойността на активите на емитента. Но класификацията като финансов пасив не изключва

## ▼ M4

използването на описания, като например „стойност на нетния актив, отнасяща се за държателите на инвестиционни дялове“ и „промяна в нетната стойност на актив, отнасяща се за държателите на инвестиционни дялове“ на лицевата страна на финансовите отчети на образувание, което няма внесен капитал (като например някои взаимни фондове и тръстове с инвестиционни дялове, виж илюстративен пример 7), или използването на допълнително оповестяване, което да посочи, че общият размер на дялове на членовете включва позиции като например резерви, които отговарят на дефиницията за собствен капитал, както и инструменти с право на връщане, които не отговарят (виж илюстративен пример 8).

19. Ако образуванието няма безусловно право да избегне доставката на парични средства или друг финансов актив, за да заплати договорно задължение, задължението отговаря на дефиницията за финансов пасив. Например:
- а) ограничение на способността на образувание 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 образуванието или договорното право на държателя по инструмента.
  - б) договорно задължение, което е поставено под условие контрагентът да упражни правото си на обратно изкупуване, представлява финансов пасив, тъй като образуванието няма безусловното право да избегне доставката на парични средства или друг финансов актив.
20. Финансов инструмент, който не установява изрично договорно задължение за доставката на парични средства или друг финансов актив, може да установи задължение косвено, посредством своите срокове и условия. Например:
- а) финансов инструмент може да съдържа нефинансово задължение, което трябва да бъде разплатено единствено, ако образуванието не направи разпределения или не изкупи обратно инструмента. Ако образуванието може да избегне прехвърляне на парични средства или на друг финансов актив само чрез разплащането на нефинансовото задължение, финансовият инструмент представлява финансов пасив.
  - б) финансовият инструмент представлява финансов пасив, ако предвижда, че при разплащането образуванието ще достави или:
    - i) парични средства или друг финансов актив,
    - или
    - ii) свои собствени акции, чиято стойност е определена като значително превишаваща стойността на паричните средства или друг финансов актив.

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

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

21. Даден договор не е капиталов инструмент само защото може да води до получаването или доставката на определен брой собствени капиталови инструменти на образуванието. Образуванието може да има договорно право или задължение да получи или достави определен брой от своите собствени акции или други капиталови инструменти, което се променя така, че справедливата стойност на собствените капиталови инструменти на образуванието, която ще бъде получена или доставена, да е равна на сумата на договорното право или задължение. Такова договорно право или задължение може да бъде за твърдо определена сума или сума,

## ▼ M4

която се променя — отчасти или изцяло — в отговор на измененията в променлива, различна от пазарната цена на собствените капиталови инструменти на образуването (например лихвен процент, цена на стока или цена на финансов инструмент). Ето два примера: а) договор за доставка на собствени капиталови инструменти на образуването в размер на равностойността на 100 ПЕ и б) (\*) договор за доставка на собствени капиталови инструменти на образуването в размер на равностойността на 100 унции злато. Такъв договор представлява финансов пасив за образуването, въпреки че образуването трябва или може да го разплати чрез доставянето на свои собствени капиталови инструменти. Той не е капиталов инструмент, тъй като образуването използва променлив брой от своите собствени капиталови инструменти като средство за разплащане на договора. Съответно договорът не доказва остатъчен дял в активите на образуването след приспадане на всички негови пасиви.

22. Договор, който ще бъде разплатен от образуването, получаващо или предоставящо твърдо определен брой от своите собствени капиталови инструменти срещу твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив, представлява капиталов инструмент. Например издадена опция за акции, която гарантира на контрагента право на покупка на твърдо определен брой акции на образуването на твърдо определена цена или срещу посочена твърдо определена сума на главница на облигация, е капиталов инструмент. Промените в справедливата стойност на договор, възникващи в резултат на колебания в пазарните лихвени проценти, които не се отразяват върху сумата от парични средства или други финансови активи, която ще бъде платена или получена, или върху броя на капиталовите инструменти, които ще бъдат получени или предоставени, при разплащането на договора, не изключват възможността договорът да е капиталов инструмент. Всяко получено възнаграждение (като премия, получена за издадена опция или вариант за собствени акции на образуването) се прибавя директно към собствения капитал. Всяко платено възнаграждение (като премия, платена за закупена опция) се приспада директно от собствения капитал. Промените в справедливата стойност на капиталов инструмент не се признават във финансовите отчети.
23. Договор, който съдържа задължение на образуването да закупи свои собствени капиталови инструменти срещу парични средства или друг финансов актив, поражда финансов пасив в размер на сегашната стойност на сумата за изплащане при обратно изкупуване (например в размер на сегашната стойност на цената на обратно изкупуване на форуърден договор, цената на упражняване на опция или друга стойност на изплащането). Това е така, дори и ако договорът сам по себе си е капиталов инструмент. Пример за това е задължение на образуването съгласно форуърден договор да закупи свои собствени капиталови инструменти срещу парични средства. Когато финансовият пасив се признава първоначално по реда на IAS 39, неговата справедлива стойност (сегашната стойност на сумата за изплащане при обратно изкупуване) се прекласифицира от собствения капитал. Впоследствие финансовият пасив се оценява в съответствие с IAS 39. Ако договорът изтече, без да настъпи доставка на актив, балансовата стойност на финансовия пасив се прекласифицира към собствения капитал. Договорно задължение на образуването да закупи свои собствени капиталови инструменти поражда финансов пасив в размер на настоящата стойност на сумата за изплащане при обратно изкупуване, дори ако задължението за покупка е поставено в зависимост от упражняването на правото на обратно изкупуване от страна на контрагента (например издадена put опция, която дава на контрагента правото да продаде на образуването негови, собствени на образуването, капиталови инструменти на твърдо определена цена).
24. Договор, който ще бъде разплатен от образуването, доставящо или получаващо твърдо определен брой от своите собствени капиталови инструменти в замяна на променлив размер парични средства или друг финансов актив, представлява капиталов инструмент. Пример за това е договор, съгласно който образуването следва да достави

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

## ▼ M4

100 от своите собствени капиталови инструменти срещу парични средства в размер, изчислен като равностойността на 100 унции злато.

## Разпоредби за разплащане под условие

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

## Право на избор на начин на разплащане

26. *Когато деривативен финансов инструмент предоставя на емитента избор за това, как да бъде разплатен (например емитентът или държателят може да избере нетно разплащане в парични средства или чрез размяна на акции срещу парични средства), той представлява финансов актив или финансов пасив, освен ако всички алтернативи за разплащане не водят до това той да е капиталов инструмент.*
27. Пример за деривативен финансов инструмент с право на избор на начин на разплащане, който представлява финансов пасив, е опция за акции, която емитентът може да реши да разплати нетно в парични средства или разменяйки свои собствени акции срещу парични средства. По подобен начин някои договори за покупка или продажба на нефинансов обект в замяна на собствени капиталови инструменти на образуването попадат в обхвата на настоящия стандарт, тъй като те могат да бъдат разплатени или в парични средства, или чрез доставяне на нефинансов обект, или нетно, в парични средства или друг финансов инструмент (виж параграфи 8—10). Такива договори представляват финансови активи или финансови пасиви, а не капиталови инструменти.

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

28. *Емитентът на недеривативен финансов инструмент преценява условията на финансовия инструмент, за да определи дали той съдържа едновременно и пасивен, и капиталов компонент. Тези компоненти се класифицират поотделно като финансови пасиви, финансови активи или капиталови инструменти в съответствие с параграф 15.*
29. Образуването признава отделно компонентите на финансов инструмент, който: а) създава финансов пасив за образуването и б) предоставя опция (право на избор) на държателя на инструмента да го конвертира в капиталов инструмент на образуването. Например облигация или сходен инструмент, конвертируем от държателя в твърдо определен брой обикновени акции на образуването, представлява съставен финансов инструмент. От гледна точка на образуването такъв инструмент се състои от два компонента: финансов пасив (договорен ангажимент за доставка

## ▼ M4

на парични средства или друг финансов актив) и капиталов инструмент (кол-опция, предоставяща право на държателя, за определен период от време, да я конвертира в твърдо определен брой обикновени акции на образуването). Икономическият ефект от емитирането на такъв инструмент е по същество същият като едновременното емитиране на дългов инструмент с клауза за по-ранно разплащане и варианти за покупка на обикновени акции, или като емитирането на дългов инструмент с прикрепени варианти за покупка на акции. Съответно във всички случаи образуването представя пасивния и капиталовия компонент поотделно в своя баланс.

30. Класификацията на пасивния и капиталовия компонент на конвертируем инструмент не се коригира в резултат от промени във вероятността опцията за конвертиране да бъде упражнена, дори когато може да изглежда, че упражняването на опцията е станало икономически изгодно за някои държатели. Възможно е държателите не винаги да действат по начин, който би могъл да се очаква, тъй като например данъчните последици от конвертирането могат да бъдат различни за различните държатели. Нещо повече с времето вероятността за конвертиране се променя. Договорното задължение на образуването да направи бъдещи плащания остава в сила, докато не бъде погасено чрез конвертиране, настъпване на падежа на инструмента или някоя друга операция.
31. IAS 39 разглежда оценяването на финансови активи и финансови пасиви. Капиталови инструменти са инструментите, които доказват остатъчен дял в активите на дадено предприятие след приспадане на всички негови пасиви. Следователно, когато първоначалната балансова стойност на съставен финансов инструмент се отнася към неговите компоненти на собствен капитал и пасиви, към капиталовия компонент се отнася остатъчната стойност след приспадане на сумата, определена отделно за пасивния компонент, от справедливата стойност на инструмента като цяло. Стойността на всеки дериватив (например кол-опция), внедрен в съставен финансов инструмент, различен от капиталов компонент (например опция за конвертиране в собствен капитал), се включва в пасивния компонент. Сумата на балансовите стойности, разпределени към пасивния и капиталовия компонент при първоначалното признаване, е винаги равна на справедливата стойност, която би била определена за инструмента като цяло. От първоначалното признаване на компонентите на инструмента поотделно не възниква нито печалба, нито загуба.
32. Съгласно подхода, описан в параграф 31, емитентът на облигация, конвертируема в обикновени акции, определя първо балансовата стойност на пасивния компонент, като оценява справедливата стойност на сходен пасив (включително всяка характеристика на внедрен некапиталов дериватив), който няма свързан с него капиталов компонент. След това се определя балансовата стойност на капиталовия инструмент, представен от опция за конвертиране на инструмента в обикновени акции, чрез приспадане на справедливата стойност на финансовия пасив от справедливата стойност на съставния финансов инструмент като цяло.

*Съкровищни акции (виж също параграф AG36)*

33. *Ако едно образувание придобие обратно свои собствени капиталови инструменти, тези инструменти („обратно изкупени (съкровищни) акции“) да се приспадат от собствения капитал. Не се признава нито печалба, нито загуба от покупката, продажбата, емитирането или обезсилването на собствени капиталови инструменти на образуването. Такива съкровищни акции могат да бъдат придобити и държани от образуването или от други членове на консолидираната група. Платеното или полученото възнаграждение се признава директно в собствения капитал.*
34. Стойността на държаните съкровищни акции се оповестява отделно или на лицевата страна на баланса, или в приложенията в съответствие с IAS 1 „Представяне на финансови отчети“. Образованието прави оповестяване в съответствие с IAS 24 „Оповестяване на свързани лица“, ако придобие обратно свои собствени капиталови инструменти от свързани лица.

## ▼ M4

*Лихви, дивиденди, загуби и печалби (виж също параграф AG37)*

35. *Лихви, дивиденди, загуби и печалби, свързани с финансов инструмент или компонент, който представлява финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Разпределенията за държателите на капиталов инструмент образуванието приспада директно от собствения капитал, нетно от всякакви свързани преференции за данък върху доходите. Разходите по операцията за капиталова сделка, различни от разходи за емитиране на капиталов инструмент, които са пряко свързани с придобиването на стопанска дейност (които се отразяват счетоводно съгласно IAS 22), се отразяват счетоводно като намаление на собствения капитал, нетно от всякакви свързани преференции за данък върху доходите.*
36. Класификацията на финансов инструмент като финансов пасив или капиталов инструмент определя дали лихвите, дивидентите, загубите и печалбите, свързани с този инструмент, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Следователно плащанията на дивиденди за акции, изцяло признати като пасиви, се признават като разходи по същия начин като лихви по облигация. По подобен начин печалбите и загубите, свързани с обратни изкупувания или рефинансиране на финансови пасиви, се признават в печалбата или загубата, докато обратните изкупувания или рефинансирането на капиталови инструменти се признават като промени в собствения капитал. Промените в справедливата стойност на капиталов инструмент не се признават във финансовите отчети.
37. При издаването или придобиването на свои собствени капиталови инструменти образуванието обикновено прави различни разходи. Тези разходи биха могли да включват такса за регистрация и други законови такси, суми, изплатени на правни, счетоводни и други професионални консултанти, разходи за отпечатване и гербови налози. При капиталова сделка разходите по сделката се отчитат счетоводно като намаление на собствения капитал (нетно от всякакви свързани преференции за данък върху доходите) до степента, в която са допълнителните разходи, пряко свързани с капиталова сделка, които в противен случай биха били избегнати. Разходите по капиталова сделка, която не е доведена докрай, се признават като разход.
38. Разходите по сделката, които са свързани с емитирането на съставен финансов инструмент, се разпределят за пасивния и капиталовия компонент на инструмента, пропорционално на разпределението на постъпленията. Разходите по сделката, които са съвместно свързани с повече от една сделка (например разходите за едновременно предлагане на едни акции и регистриране на други акции за търгуване на фондова борса), се разпределят към тези сделки, като се използва база за разпределение, която е рационална и съответства на сходни сделки.
39. Сумата на разходите по сделката, отчетени счетоводно като намаление на собствения капитал през периода, се оповестява отделно съгласно IAS 1 „Представяне на финансови отчети“. Свързаната с това сума за данъци върху доходите, призната директно в собствения капитал, се включва в съвкупната сума на текущия и отсрочения данък, отнесен в собствения капитал или приспаднал от него, който се оповестява съгласно IAS 12 „Данъци върху доходите“.
40. Дивиденди, класифицирани като разход, могат да бъдат представени в отчета за приходите и разходите или с лихвите по други пасиви, или като отделна позиция. В допълнение към изискванията на настоящия стандарт оповестяването на лихвите и дивидентите е предмет на изискванията на IAS 1 и IAS 30 „Оповестявания във финансовите отчети на банки и сходни финансови институции“. При някои обстоятелства поради разликата между лихвите и дивидентите във връзка с въпроси като признаването за данъчни цели е желателно те да бъдат оповестявани поотделно в отчета за приходите и разходите. Оповестяванията на данъчните ефекти се правят в съответствие с IAS 12.
41. Печалбите и загубите, свързани с промени в прехвърлимата стойност на финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата, дори когато се отнасят за

▼ **M4**

инструмент, който включва право на остатъчен дял в активите на образуването в замяна срещу парични средства или друг финансов актив (виж параграф 18, буква б). Съгласно IAS 1 образуването представя всяка печалба или загуба, произтичаща от повторната оценка на такъв инструмент, отделно на лицевата страна на отчета за приходите и разходите, когато това е уместно за обяснението на представянето на дейността на образуването.

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

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

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

**и**

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

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

43. Настоящият стандарт изисква представянето на финансовите активи и финансовите пасиви на нетна база, когато това отразява очакваните от образуването бъдещи парични потоци от разплащането на два или повече отделни финансови инструмента. Когато образуването има право да получи или плати единична нетна сума и има намерението да направи това, то всъщност разполага само с един финансов актив или финансов пасив. При други обстоятелства финансовите активи и финансовите пасиви се представят отделно едни от други в съответствие с техните характеристики като ресурси или задължения на образуването.

44. Компенсирането на признат финансов актив и признат финансов пасив и представянето на нетната стойност се различава от отписването на финансов актив или финансов пасив. Въпреки че компенсирането не води до признаване на печалба или загуба, отписването на финансов инструмент не само води до елиминирането на преди това призната позиция от баланса, но може да доведе и до признаването на печалба или загуба.

45. Правото на компенсиране е законното право на длъжник по договор да разплати или по друг начин да елиминира цялата или част от сумата, дължима на кредитор, чрез съотнасянето към тази сума на сума, дължима от кредитора. При необичайни обстоятелства длъжникът може да има законно право да съотнесе сума, дължима му от трето лице, към сумата, дължима на кредитора, при условие че съществува споразумение между трите страни, което ясно установява правото на компенсиране на длъжника. Тъй като правото на компенсиране е законно право, условията, на които се основава това право, могат да се различават в различните юрисдикции, като трябва да се вземат под внимание законите, приложими по отношение на взаимоотношенията между страните.

46. Съществуването на упражняемо право на компенсиране на финансов актив и финансов пасив се отразява върху правата и задълженията, свързани с финансов актив и финансов пасив, и може да окаже влияние върху изложеността на образуването на кредитен и ликвиден риск. Съществуването на правото обаче само по себе си не е достатъчна база за компенсиране. Сумата и времето на възникване на бъдещите парични потоци на образуването не се повлияват при отсъствието на намерение да се упражни правото или да се разплати едновременно. Когато дадено образуване възнамерява да упражни правото или да се разплати едновременно, представянето на актива и пасива на нетна база отразява по по-подходящ начин сумата и времето на възникване на очакваните бъдещи парични потоци, както и рисковете, на които са изложени тези парични потоци. Намерението на едно от лицата или на двете лица за разплащане на нетна база без юридическо право да направят това не е достатъчно, за да оправдае компенсирането,



## ▼ M4

тъй като правата и задълженията, свързани с отделния финансов актив и финансов пасив, остават непроменени.

47. Намеренията на дадено образувание във връзка с разплащането на конкретни активи и пасиви могат да бъдат повлияни от неговата нормална стопанска практика, изискванията на финансовите пазари и други обстоятелства, които могат да ограничат способността за нетно разплащане или едновременно разплащане. Когато дадено образувание има право на компенсиране, но няма намерение да извърши нетно разплащане или да реализира актива и да заплати пасива едновременно, влиянието на правото върху излагането на образуванието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 76.
48. Едновременното разплащане на два финансови инструмента може да настъпи например при работата на клирингова къща на организиран финансов пазар или при размяна от вида „лице-в-лице“. При тези обстоятелства паричните потоци са всъщност еквивалентни на една нетна сума и не е налице изложеност на кредитен или ликвиден риск. При други обстоятелства образуванието може да заплати два инструмента, като получи и заплати отделни суми, като по този начин се излага на кредитен риск по отношение на пълната стойност на актива или на ликвиден риск по отношение на пълната стойност на пасива. Тези рискови експозиции могат да са съществени, макар и относително кратки. Съответно реализацията на финансов актив и разплащането на финансов пасив се третира като едновременни, само когато сделките се осъществяват в един и същи момент.
49. Условиата, установени в параграф 42, обикновено не са изпълнени и компенсирането обикновено не е подходящо, когато:
- а) няколко различни финансови инструмента се използват за наподобяване на характеристиките на един финансов инструмент („синтетичен инструмент“);
  - б) финансовите активи и финансовите пасиви възникват от финансови инструменти, имащи същата основна рискова експозиция (например активи и пасиви в портфейл от форуърдни договори или други деривативни инструменти), но включват различни контрагенти;
  - в) финансовите или другите активи са заложени като обезпечение за финансови пасиви без право на регресен иск;
  - г) заделени са финансови активи на доверително управление от длъжник за целите на погасяване на задължение, без тези активи да са били приети от кредитора за разплащане на задължението (например ангажимент за погасителен фонд);
- или
- д) задължения, възникнали в резултат на събития, водещи до загуби, се очаква да бъдат възстановени от трето лице по силата на иск, отправен на основание на застрахователен договор.
50. Образувание, което поема редица сделки с финансови инструменти с един контрагент, може да встъпи в „рамков договор за нетиране“ с този контрагент. Този договор предвижда единично нетно разплащане на всички включени в споразумението финансови инструменти, в случай на събитие на неизпълнение или прекратяване на някой от индивидуалните договори. Тези схеми се използват широко от финансовите институции, за да осигурят защита срещу загуба в случай на фалит или други обстоятелства, които водят до това, че контрагентът не е в състояние да изпълни своите задължения. Рамковият договор за нетиране обичайно създава право за компенсиране, което става упражнимо и оказва влияние върху реализацията или разплащането на отделни финансови активи и финансови пасиви, само след настъпване на конкретно определено събитие на неизпълнение или други обстоятелства, които не се очаква да възникнат в нормалния ход на дейността. Рамковият договор за нетиране не предоставя база за компенсиране, освен ако не са изпълнени и двата критерия в параграф 42. Когато финансови активи и финансови пасиви, обект на рамков договор за нетиране, не бъдат компенсирани, ефектът от тази схема върху изложеността на образуванието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 76.

▼ **M4****ОПОВЕСТЯВАНЕ**

51. Целта на оповестяванията, изисквани от настоящия стандарт, е да се предостави информация с цел по-доброто разбиране на значението на финансовите инструменти за финансовото състояние на образуванието, неговата дейност и паричните му потоци, както и да подпомогнат оценката на размера, времето на възникване и сигурността на бъдещи парични потоци, свързани с тези инструменти.
52. Операциите с финансови инструменти могат да доведат до това образуванието да поеме или да прехвърли на друго лице един или повече от финансовите рискове, описани по-долу. Изискваните оповестявания предоставят информация в помощ на потребителите на финансови отчети при оценката на степента на риска, свързан с финансовите инструменти.
- а) *Пазарният риск* включва три вида риск:
- i) *валутен риск* — рискът, че стойността на финансов инструмент ще варира поради промени във валутните курсове;
  - ii) *лихвен риск относно справедливата стойност* — рискът, че стойността на финансов инструмент ще варира поради промени в пазарните лихвени проценти;
  - iii) *ценови риск* — рискът, че стойността на финансов инструмент ще варира в резултат на промени в пазарните цени, независимо дали тези промени са предизвикани от фактори, специфични за отделния инструмент или за неговия емитент, или от фактори, оказващи влияние върху всички инструменти, търгувани на пазара.
- Пазарният риск включва не само възможност за загуба, но също така и възможност за печалба.
- б) *Кредитен риск* — рискът, че едната страна по финансов инструмент няма да изпълни задължение, което ще доведе до финансова загуба за другата страна.
- в) *Ликвиден риск* (наричан също *риск на финансирането*) — рискът, че образуванието ще срещне трудности при набирането на средства, за да изпълни ангажименти, свързани с финансови инструменти. Ликвидният риск произтича от неспособността да се продаде финансов актив бързо на стойност, близка до справедливата му стойност.
- г) *Лихвен риск относно паричния поток* — рискът, че бъдещите парични потоци на финансов инструмент ще варират поради промени в пазарните лихвени проценти. В случай на дългов инструмент с плаващ лихвен процент например тези колебания водят до промяна в ефективния лихвен процент на финансовия инструмент, обикновено без съответстваща промяна в неговата справедлива стойност.

*Формат, местоположение и групи финансови инструменти*

53. Настоящият стандарт не указва нито задължителен формат на информацията, която трябва да се оповести, нито нейното местоположение в рамките на финансовите отчети. Доколкото изискваната информация е представена на лицевата страна на финансовите отчети, не е необходимо тя да бъде повтаряна в приложенията. Оповестяванията могат да включват комбинация от текстови описания и количествени данни, подходящи съобразно характера на инструментите и тяхната относителна важност за образуванието.
54. Определянето на нивото на детайлност, което да бъде оповестено, за конкретни финансови инструменти, изисква да се направи преценка, като се вземе предвид и относителната важност на тези инструменти. Необходимо е да се намери балансът между претоварването на финансовите отчети с много подробности, които могат да не подпомагат потребителите на финансовите отчети, и прикриването на важна информация в резултат от твърде голямо обобщаване. Например, когато дадено образувание е страна по голям брой финансови инструменти със сходни характеристики и никой от отделните договори, взет поотделно, не е съществен, подходящо е обобщаването по групи инструменти. От друга страна, инфор-

## ▼ M4

мацията за отделния инструмент може да е важна, когато той е например съществен компонент от капиталовата структура на образуванието.

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

*Политика на управление на риска и хеджиращи дейности*

56. **Образуванието описва своите цели и политика на управление на финансовия риск, включително своята политика за хеджиране на всеки основен вид прогнозни сделки, за които се използва отчитане на хеджиране.**
57. В допълнение към предоставянето на конкретна информация за конкретни салда и сделки, свързани с финансови инструменти, образуванието предоставя разяснения за степента, в която се използват финансови инструменти, свързаните рискове и обслужваните стопански цели. Разясненията за политиката на ръководството относно ограничаването на риска, свързан с финансови инструменти, включва такива въпроси като хеджиране на рискови експозиции, избягване на ненужни концентрации на риск и изисквания за обезпечение с цел намаляване на кредитния риск. Тази разяснения предвиждат ценна допълнителна гледна точка, която е независима от специфичните инструменти, които се държат или са в обращение в конкретен момент.
58. **За определени хеджирания на справедлива стойност, хеджирания на парични потоци и хеджирания на нетна инвестиция в чуждестранна дейност образуванието трябва да оповести поотделно следното (както е дефинирано в IAS 39):**
- а) **описание на хеджирането;**
  - б) **описание на финансовите инструменти, определени за хеджиращи инструменти и техните справедливи стойности на датата на баланса;**
  - в) **характера на рисковете, които се хеджират;**
- и
- г) **за хеджирания на парични потоци — периодите, в които се очаква да възникнат паричните потоци, кога се очаква да се включват при определянето на печалбата или загубата, както и описание на всяка прогнозна сделка, за която преди е било използвано отчитане на хеджиране, но която вече не се очаква да възникне.**
59. **Когато при хеджиране на паричен поток е била призната печалба или загуба от хеджиращ инструмент директно в собствения капитал чрез отчета за промените в собствения капитал, образуванието оповестява:**
- а) **сумата, която е била призната по този начин в собствения капитал през периода;**
  - б) **сумата, която е била извадена от собствения капитал и включена в печалбата или загубата за периода;**
- и
- в) **сумата, която е била извадена от собствения капитал през периода и включена в първоначалното определяне на цената на придобиване или друга балансова стойност на нефинансов**

▼ **M4**

*актив или нефинансов пасив в хеджирана прогнозна сделка с висока вероятност.*

*Срокове, условия и счетоводна политика*

60. **За всяка група финансов актив, финансов пасив и капиталов инструмент образуването трябва да оповести:**
- a) **информация за обхвата и характера на финансовите инструменти, включително съществени срокове и условия, които могат да повлияят върху сумата, времето на възникване и сигурността на бъдещите парични потоци;**
  - и
  - б) **възприетата счетоводна политика и методи, включително прилаганите критерии за признаване и базата за оценяване.**
61. **Като част от оповестяването на счетоводната политика на образуването то трябва да оповести за всяка категория финансов актив дали редовните покупки и продажби на финансови активи са отчетени счетоводно на датата на сделката или на датата на разплащане (виж IAS 39, параграф 38).**
62. Договорните срокове и условия на финансов инструмент се отразяват върху сумата, времето на възникване и сигурността на бъдещите парични постъпления и плащания от страните по инструмента. Когато финансовите инструменти са съществени — или поотделно, или като група — за финансовото състояние на образуването или неговите бъдещи резултати от дейността, се оповестяват техните срокове и условия. Ако никой отделен инструмент, взет поотделно, не е съществен за бъдещите парични потоци на образуването, се описват съществените характеристики на инструментите чрез позоваване на съответните групи от сходни инструменти.
63. Когато финансови инструменти, държани или емитирани от образуването, или индивидуално, или като група, създават потенциално съществена изложеност на рисковете, описани в параграф 52, сроковете и условията, които налагат оповестяването, включват:
- a) сумата на главницата, посочената, номиналната или друга сходна стойност, която при някои деривативни инструменти като при лихвения суап би могла да бъде сумата (посочена като фиктивна стойност), върху която се базират бъдещите плащания;
  - б) датата на падежа, изтичането или упражняването;
  - в) опциите за по-ранно разплащане, държани от която и да е от страните по инструмента, включително периода, през който, или датата, на която могат да бъдат упражнени опциите, както и цената на упражняване или ценовия обхват;
  - г) опциите, държани от която и да е от страните по инструмента, за конвертиране на инструмента или за размяната му за друг финансов инструмент или някакъв друг актив или пасив, включително периода, през който или датата, на която могат да бъдат упражнени опциите, както и съотношението/ята на конвертиране или размяна;
  - д) сумата и времето на възникване на планирани бъдещи парични постъпления или плащания по стойността на главницата на инструмента, включително плащания на вноски и изискванията относно погасителен фонд, ако има такъв, или сходни изисквания;
  - е) посоченият процент или сума на лихвата, дивидента или друга периодична възвръщаемост по главницата и времето на плащанията;
  - ж) държаното обезпечение, в случай на финансов актив, или заложено такова, в случай на финансов пасив;
  - з) в случай на инструмент, за който паричните потоци са деноминирани във валута, различна от функционалната валута на образуването, валутата, в която се изискват постъпленията или плащанията;

## ▼ M4

- и) в случай на инструмент, който предвижда размяна, информацията, описана в букви а) — з), за инструмента, който ще бъде придобит при размяната;
- и
- й) всяко условие на инструмента или свързана клауза, която ако бъде нарушена, би променила съществено някое от останалите условия (например максимален коефициент на съотношение между дълг и собствен капитал в клауза за облигация, която, ако бъде нарушена, би направила незабавно дължима и платима пълната стойност на главницата на облигацията).
64. Когато представянето в баланса на финансов инструмент се различава от правната форма на инструмента, за образуването е желателно да обясни характера на инструмента в приложенията към финансовите отчети.
65. Ползността на информацията относно обхвата и характера на финансовите инструменти се увеличава, когато тя подчертава всяко взаимоотношение между индивидуалните инструменти, които могат съществено да повлияят върху сумата, времето на възникване и сигурността на бъдещите парични потоци на образуването. Например може да е важно да се оповестят взаимоотношенията на хеджиране като например тези, които могат да съществуват, когато образуването държи инвестиция в акции, за която е закупено put опция. Обхватът, в който рисковата експозиция е променена от отношението между активите и пасивите, може да е виден за потребителите на финансовия отчет от информацията от вида, описан в параграф 63, но при някои обстоятелства е необходимо и допълнително оповестяване.

## ▼ M9

66. В съответствие с IAS 1 образуването оповестява всички значими счетоводни политики, включително общите принципи и метода за прилагане на тези принципи по отношение на транзакциите, другите събития и условия, произтичащи от стопанската дейност на образуването. В случаите на финансови инструменти, това оповестяване включва:
- а) критериите, които се прилагат при определянето кога даден финансов актив или даден финансов пасив се признава и кога се отписва;
- б) основата за оценяване, която се прилага по отношение на финансовите активи и финансовите пасиви при първоначалното им признаване и впоследствие;
- в) основата, върху която приходите и разходите, произтичащи от финансовите активи и финансовите пасиви, се признават и оценяват; и
- г) за финансовите активи или финансовите пасиви, определени по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата:
- i) критериите за определянето по този начин на тези финансови активи или финансови пасиви при първоначалното им признаване;
- ii) по какъв начин образуването е спазило условията, съдържащи се в параграфи 9, 11A или 12 от IAS 39 относно това определяне. Спрямо инструментите, определени в съответствие с параграф 9, буква б), i) от IAS 39, такова оповестяване включва описание в свободен текст на обстоятелствата, които се намират в основата на несъпоставимостта при оценяването и признаването, която в противен случай би възникнала. Спрямо инструментите, определени в съответствие с параграф 9, буква б), ii) от IAS 39, това оповестяване включва описание в свободен текст по какъв начин е постигната съпоставимостта на определянето по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата с документираната стратегия на образуването за управление на риска или за инвестиции;
- iii) характера на финансовите активи или финансовите пасиви, които образуването е определило по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата.

▼ **M4***Лихвен риск*

67. *За всяка група финансови активи и финансови пасиви образуванието оповестява информацията относно своята изложеност на лихвен риск, включително:*
- а) *датите на договорна промяна на цената или датите на падеж — която от тези дати е по-ранна;*
  - и
  - б) *ефективните лихвени проценти, когато са приложими.*
68. Образуванието предоставя информация за своята изложеност на влиянието на бъдещи промени в преобладаващото ниво на лихвени проценти. Промените в пазарните лихвени проценти имат пряк ефект върху договорно определените парични потоци, свързани с някои финансови активи и финансови пасиви (лихвен риск на паричния поток) и върху справедливата стойност на други (лихвен риск на справедливата стойност).
69. Информацията относно датите на падеж (или датите на промяна в цената, когато те са по-ранни) посочва срока, за който лихвените проценти са твърдо определени, а информацията относно ефективните лихвени проценти посочва нивата, на които те са твърдо определени. Оповестяването на тази информация предоставя на потребителите на финансови отчети база за оценка на лихвения риск на справедливата стойност, на който е изложено образуванието и — оттам — потенциала за печалба или загуба. За инструменти, чиито цени се променят до нивото на пазарния лихвен процент преди падежа, за тази цел е по-важно оповестяването на периода до следващата промяна на цената, отколкото оповестяването на периода до падежа.
70. За да се подкрепи информацията относно договорните дати на промяна в цената и датите на падеж, образуванието може да избере да оповести информацията за очакваните дати на промяна в цената или датите на падеж, когато тези дати се различават съществено от договорните дати. Например тази информация може да е особено уместна, когато образуванието е в състояние да предвиди с разумна степен на надеждност размера на ипотечните заеми с твърдо определена лихва, които ще бъдат изплатени преди падежа, и използва тази информация като база за управление на своята изложеност на лихвен риск. Допълнителната информация включва оповестяване, което се базира върху очакванията на ръководството за бъдещи събития и обяснението на направените предположения за датите на промяна в цената или датите на падеж, както и по какво тези предположения се различават от договорните дати.
71. Образуванието посочва кои от неговите финансови активи и финансови пасиви:
- а) са изложени на лихвен риск на справедливата стойност като например финансови активи и финансови пасиви с твърдо определен лихвен процент;
  - б) са изложени на лихвен риск на паричния поток като например финансови активи и финансови пасиви с плаващ лихвен процент, който се променя с промяната на пазарните проценти;
  - и
  - в) не са пряко изложени на лихвен риск, като например някои инвестиции в капиталови инструменти.
72. Изискването в параграф 67, буква б) се прилага по отношение на облигации, полици, заеми и сходни финансови инструменти, включващи бъдещи плащания, които създават възвръщаемост за държателя и разходи за емитента, отразяващи стойността на парите във времето. Изискването не се прилага за финансови инструменти като инвестиции в капиталови инструменти и деривативни инструменти, които не носят определяем ефективен лихвен процент. Например дори когато инструменти като лихвени деривативи (включително суапове, споразумения за форуърден процент и опции) са изложени на риск на справедливата стойност

## ▼ M4

или риск на паричния поток от промени в пазарните лихвени проценти, не се изисква оповестяване на ефективния лихвен процент. Въпреки това, когато се предоставя информация за ефективния лихвен процент, образуването оповестява ефектите върху своята изложеност на лихвен риск от хеджиращите сделки като например лихвени суапове.

73. образуването може да бъде изложено на лихвен риск в резултат от сделка, при която в баланса не се признава нито финансов актив, нито финансов пасив. В тези случаи образуването оповестява информация, която позволява на потребителите на неговите финансови отчети да разберат характера и степента на неговата изложеност на риск. Например, когато дадено образование има ангажимент да отпусне назаем средства при твърдо определен лихвен процент, оповестяването обичайно включва определената главница, лихвения процент и срока до падежа на сумата, която ще бъде отпусната назаем, както и съществените условия по сделката, водещи до изложеност на лихвен риск.
74. Характерът на дейността на образуването и степента, в която то работи с финансови инструменти, определят дали информацията за лихвения риск се представя в текстова форма, в таблици или чрез използване на комбинация от двете. Когато образуването разполага с разнообразие от финансови инструменти, изложени на лихвен риск на справедливата стойност или лихвен риск на паричния поток, то може да приеме един или няколко от следните подходи за представяне на информацията:
- a) Балансовите стойности на финансовите инструменти, изложени на лихвен риск, могат да бъдат представени в таблична форма, групирани по такива, които са договорени за целия срок до падеж, или за чиито цени е договорено да се извършват промени през последващи периоди след датата на баланса:
    - i) в срок до една година;
    - ii) след срок, надвишаващ една година, но не по-дълъг от две години;
    - iii) след срок, надвишаващ две години, но не по-дълъг от три години;
    - iv) след срок, надвишаващ три години, но не по-дълъг от четири години;
    - v) след срок, надвишаващ четири години, но не по-дълъг от пет години;

и

  - vi) след срок, надвишаващ пет години.
- b) Когато резултатите от дейността на образуването са повлияни съществено от нивото на неговата изложеност на лихвен риск или на промени в тази му експозиция, желателна е по-подробна информация. Образование от рода на банка може например да оповести отделни групи от балансовите стойности на финансови инструменти, договорени до падеж или за промяна в цената:
  - i) в срок от един месец или по-малко след датата на баланса;
  - ii) след срок, надвишаващ един месец, но не по-дълъг от три месеца след датата на баланса;

и

- iii) след срок, надвишаващ три месеца, но не по-дълъг от дванадесет месеца след датата на баланса.
- v) По подобен начин образуването може да посочи своята изложеност на лихвен риск по отношение на паричния поток чрез таблица, съдържаща агрегираните балансови стойности на групите от финансови активи с плаващи проценти, и от финансови пасиви, чийто падеж е в рамките на различни бъдещи времеви периоди.
- г) Информация за лихвения процент може да бъде оповестена за отделни финансови инструменти. Като алтернатива, за всяка група финансов инструмент могат да бъдат представени средно-

▼ **M4**

претеглените лихвени проценти или обхватът от лихвените проценти. Образованието може да обедини в отделни групи инструменти, деноминирани в различни валути или имащи съществено различни кредитни рискове, когато тези фактори водят до това инструментите да имат съществено различни ефективни лихвени проценти.

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

*Кредитен риск*

76. *За всяка група финансови активи и други кредитни експозиции образованието оповестява информация относно своята изложеност на кредитен риск, включително:*
- а) *сумата, която най-добре представя неговата максимална изложеност на кредитен риск на датата на баланса, без да се взема под внимание справедливата стойност на каквото и да е обезпечение, в случай че другите страни не изпълнят своите задължения по финансовите инструменти;*
  - и
  - б) *съществените концентрации на кредитен риск.*
77. Образованието предоставя информация, свързана с кредитния риск, за да позволи на потребителите на неговите финансови отчети да оценят степента, в която неизпълнението на задълженията от страна на контрагентите би могло да намали размера на бъдещите входящи парични потоци от финансови активи, признати на датата на баланса, или да изисква изходящи парични потоци от други кредитни експозиции (като например кредитен дериватив или издадена гаранция за задълженията на трета страна). Тези неизпълнения водят до загуба, която се признава в печалбата или загубата на образованието. Параграф 76 не изисква от образованието да оповести оценката на вероятността за възникването на загуби в бъдеще.
78. Целта на оповестяването на суми, изложени на кредитен риск, без да се взема под внимание потенциалното възстановяване от реализацията на обезпечение („максимална изложеност на образованието на кредитен риск“), включва:
- а) да осигури на потребителите на финансовите отчети последователна оценка на сумата, изложена на кредитен риск, за финансови активи и други кредитни експозиции;
  - и
  - б) да се вземе предвид възможността максималната изложеност на загуба да се различава от балансовата стойност на финансовите активи, признати на датата на баланса.
79. В случай на финансови активи, изложени на кредитен риск, балансовата стойност на активите в баланса, нетна от всякакви приложими провизии за загуба, обикновено представлява сумата,



## ▼ M4

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

80. Финансов актив, обект на законово упражнимо право на компенсиране срещу финансов пасив, не се представя в баланса нетно от пасива, освен ако намерението не е да се осъществи разплащане на нетна база или едновременно. Независимо от това, когато предоставя информация в съответствие с параграф 76, образуването оповестява съществуването на законово право на компенсиране. Например, когато на образуване предстои да получи постъпленията от реализацията на финансов актив преди разплащането на финансов пасив с равностоен или по-голям размер, срещу което образуването има законово право на компенсиране, то може да упражни това право на компенсиране, за да избегне понасянето на загуба в случай на неизпълнение от страна на контрагента. Ако образуването обаче отговори или е вероятно да отговори на неизпълнението като увеличи срока на финансовия актив, ще бъде налице изложеност на кредитен риск, ако коригираните срокове са такива, че събирането на постъпленията се очаква да се отложи след датата, на която се изисква разплащане на пасива. За да информира потребителите на финансовите отчети за степента, в която изложеността на кредитен риск към даден момент е била намалена, образуването оповестява съществуването и ефекта от правото на компенсиране, когато се очаква финансовият актив да бъде събран в съответствие с неговите условия. Когато финансовият пасив, срещу който съществува право на компенсиране, подлежи на разплащане преди финансовия актив, образуването е изложено на кредитен риск в размера на пълната балансова стойност на актива, ако контрагентът изпадне в неизпълнение, след като бъде разплатен пасивът.
81. Образуване може да е встъпило в едно или повече рамкови договори за нетиране, чиято цел е да намалят неговата изложеност на кредитна загуба, но не отговарят на условията за компенсиране. Когато рамков договор за нетиране намалява съществено кредитния риск, свързан с финансови активи, които не са компенсирани с финансови пасиви със същия контрагент, образуването предоставя допълнителна информация относно ефекта от споразумението. Това оповестяване посочва, че:
- а) кредитният риск, свързан с финансовите активи, обект на рамков договор за нетиране, се елиминира само до степента, в която финансовите пасиви, дължими на същия контрагент, ще бъдат разплатени, след като бъдат реализирани активите;
- и
- б) степента, в която цялостната изложеност на образуването на кредитен риск е намалена чрез рамков договор за нетиране, може да се промени съществено в рамките на кратък период от време след датата на баланса, тъй като изложеността се влияе от всяка сделка, обект на договора за нетиране.

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

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

## ▼ M4

83. Концентрациите на кредитен риск се оповестяват, когато не са видни от други оповестявания за характера на дейността и финансовото състояние на образуванието и водят до съществена изложеност на загуба в случай на неизпълнение от други страни. Установяването на такива концентрации изисква преценка от страна на ръководството, като се вземат предвид обстоятелствата в образуванието и неговите длъжници. IAS 14 „*Отчитане по сектори*“ предоставя насоки при идентифицирането на отрасловите и географските сегменти, в рамките на които могат да възникнат концентрации на кредитен риск.
84. Концентрации на кредитен риск могат да възникнат от експозиции спрямо един длъжник или спрямо група от длъжници, имащи такава сходна характеристика, че тяхната способност да изпълнят задълженията си се очаква да бъде повлияна по сходен начин от промените в икономическите или другите условия. Характеристики, които могат да доведат до концентрация на риск, включват характера на дейностите, извършвани от длъжниците, като например отрасъла, в който те функционират, географския район, в който се осъществяват дейностите, и нивото на кредитоспособност на групи кредитополучатели. Например производител на оборудване за нефтената и газовата индустрия обикновено разполага с търговски вземания от продажбите на своите продукти, за които рискът от неплащане се влияе от икономическите промени в нефтената и газовата индустрия. Банка, която обикновено отпуска кредити в международен мащаб, може да има много все още непогасени заеми, отпуснати на по-слабо развити страни, като способността на банката да си ги получи обратно може да се повлияе негативно от местните икономически условия.
85. Оповестяването на концентрациите на кредитен риск включва описание на споделената характеристика, която разкрива всяка концентрация и сумата на максималната изложеност на кредитен риск, свързана с всички финансови активи, имащи тази характеристика.

*Справедлива стойност*

86. ***С изключение на посоченото в параграф 90 за всяка група финансови активи и финансови пасиви образуванието оповестява справедливата стойност на тази група активи и пасиви по начин, който позволява нейното съпоставяне със съответстващите балансови стойности в баланса. (IAS 39 предоставя насоки за определяне на справедливата стойност).***
87. Информацията за справедливата стойност се използва широко за стопански цели при определяне на цялостното финансово състояние на образуванието и при вземането на решения относно отделните финансови инструменти. Тя е уместна и по отношение на много решения, вземани от потребителите на финансовите отчети, защото в много случаи отразява преценката на финансовите пазари за сегашната стойност на очакваните бъдещи парични потоци, свързани с даден инструмент. Информацията за справедливата стойност позволява съпоставяне на финансови инструменти, имащи по същество същите икономически характеристики, независимо от това защо са държани и кога и от кого са издадени или придобити. Справедливата стойност предоставя неутрална база за оценка на правото на стопанственост на ръководството, като посочва ефектите от неговите решения да купува, продава или държи финансови активи, както и да създава, поддържа или разплаща финансови пасиви. Когато дадено образувание не оценява финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност в своя баланс, то предоставя информация за справедливата стойност чрез допълнителни оповестявания.
88. За финансови инструменти като например краткосрочни търговски вземания и задължения не се изисква оповестяване на справедливата стойност, когато балансовата стойност е с разумно приближение към справедливата стойност.
89. При оповестяване на справедливите стойности образуванието обединява финансовите активи и финансовите пасиви в групи и ги компенсира само до степената, в която техните свързани балансови стойности са компенсирани в баланса.

## ▼ M4

90. *Ако инвестиции в некотиран капиталов инструмент или дериватив, свързани с такива капиталови инструменти, се оценяват по себестойност съгласно IAS 39, тъй като справедливата им стойност не може да бъде оценена надеждно, този факт се оповестява заедно с описание на финансовите инструменти, тяхната балансова стойност, обяснение защо справедливата стойност не може да бъде оценена надеждно и, ако е възможно, обхватът на приблизителните оценки, в рамките на които е силно вероятно да попадне справедливата стойност. Нещо повече, ако финансовите активи, чиято справедлива стойност преди това не е могла да се оцени надеждно, бъдат продадени, се оповестява този факт, балансовата стойност на тези финансови активи в момента на продажбата и сумата на признатата печалба или загуба.*
91. Ако инвестиции в некотиран капиталов инструмент или дериватив, свързани с такива капиталови инструменти, се оценяват по себестойност съгласно IAS 39, тъй като техните справедливи стойности не могат да бъдат оценени надеждно, не е необходимо да бъде оповестявана информацията за справедливата стойност, изложена в параграфи 86 и 92. Вместо това се предоставя информация в помощ на потребителите на финансовите отчети при извършването на техни собствени преценки за степента на възможните разлики между балансовата стойност на такива финансови активи и финансови пасиви и тяхната справедлива стойност. В допълнение към обяснението на главните характеристики на финансовите инструменти, които са важни за тяхната стойност, и причината за неоповестяването на справедливите стойности се предоставя информация за пазара на инструментите. В някои случаи сроковете и условията на инструментите, оповестени в съответствие с параграф 60, могат да предоставят достатъчно информация. Когато съществува разумна база за това, ръководството може да посочи своето мнение за връзката между справедливата стойност и балансовата стойност на финансовите активи и финансовите пасиви, за които то не е в състояние да определи надеждно справедливата стойност.
92. *Образуването оповестява:*
- a) *методите и съществените предположения, приложени при определянето на справедливите стойности на финансови активи и финансови пасиви отделно за съществени групи финансови активи и финансови пасиви. (параграф 55 предоставя насоки за определяне на групи финансови активи.)*
  - b) *дали справедливите стойности на финансовите активи и финансовите пасиви са определени пряко, изцяло или частично чрез позоваване на публикувани ценови котировки на активен пазар, или са определени приблизително с използването на техника за оценяване (виж IAS 39, параграфи AG71 — AG79).*
  - v) *дали неговите финансови отчети включват финансови инструменти, оценени по справедливи стойности, които са определени изцяло или частично с използването на техника за оценка, базирана върху предположения, които не са подкрепени от пазарни цени или проценти, подаващи се на наблюдение. Ако промяната на всяко такова предположение до разумно възможна алтернатива би довела до съществено различна справедлива стойност, образуването следва да посочи този факт и да оповести ефекта върху справедливата стойност на обхват от разумно възможни алтернативни предположения. За тази цел съществеността се преценява във връзка с печалбата или загубата и с общите активи или общите пасиви.*
  - г) *общата сума на промяната в справедливата стойност, определена с използването на техника за оценка, която е била призната в печалбата или загубата през периода.*
93. Оповестяването на информацията за справедливата стойност включва оповестяване на метода, който е използван за определянето на справедливата стойност и съществените предположения, направени при неговото прилагане. Например образуването оповестява информация за предположенията, свързани с процентите

▼ **M4**

на предплащания, процентите на очаквани кредитни загуби и лихвените или дисконтовите проценти, ако са съществени.

*Други оповестявания*

## Отписване

94. а) *Образуването може да има или прехвърлен финансов актив (виж параграф 18 от IAS 39), или да е встъпило във вид ангажимент, описан в параграф 19 от IAS 39, по такъв начин, че ангажиментът не отговаря на изискванията за прехвърляне на финансов актив. Ако образуването или продължи да признава целия актив, или продължи да признава актива до степента на продължаващо участие на образуването (виж IAS 39, параграфи 29 и 30), то оповестява за всяка група финансови активи:*
- i) *характера на активите;*
  - ii) *характера на рисковете и ползите от собствеността, на които образуването продължава да е изложено;*
  - iii) *когато образуването продължава да признава целия актив, балансовата стойност на актива и на свързания с него пасив;*
- и
- iv) *когато образуването продължава да признава актива до степента на продължаващото си участие, общата сума на актива, сумата на актива, който образуването продължава да признава, и балансовата стойност на свързания с него пасив.*

## Обезпечение

94. б) *Образуването оповестява балансовата стойност на финансови активи, заложи като обезпечение на пасиви, балансовата стойност на финансови активи, заложи като обезпечение за условни пасиви, и (в съответствие с параграфи 60, буква а) и 63, буква ж) всякакви съществени срокове и условия, свързани с активи, заложи като обезпечение.*
- в) *Когато образуването е приело обезпечение, което има право да продаде или заложи повторно при отсъствието на изпълнение от страна на собственика на обезпечението, то оповестява:*
- i) *справедливата стойност на приетото обезпечение (финансови и нефинансови активи);*
  - ii) *справедливата стойност на всякакво такова обезпечение, продадено или заложи повторно, и дали образуването има задължение да го върне;*
- и
- iii) *всякакви съществени срокове и условия, свързани с използването от негова страна на това обезпечение (в съответствие с параграфи 60, буква а) и 63, буква ж).*

## Съставни финансови инструменти с множествени внедрени деривативи

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

▼ **M4**

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

94. ► **M9** д) *Образованието оповестява балансовите стойности на:*
- i) *финансовите активи, които са класифицирани като активи, държани за търгуване;*
  - ii) *финансовите пасиви, които са класифицирани като пасиви, държани за търгуване;*
  - iii) *финансови активи, които при първоначалното им признаване, са определени от предприятието като финансови активи по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата (т.е. такива, които не са класифицирани като финансови активи, държани за търгуване);*
  - iv) *финансови пасиви, които при първоначалното им признаване, са определени от образованието като финансови пасиви по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата (т.е. такива, които не са класифицирани като финансови пасиви, държани за търгуване);*
- е) *Образованието оповестява поотделно нетните печалби или нетните загуби върху финансовите активи или финансовите пасиви, определени от образованието по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата.*
- ж) *В случай че образованието е определило вземане или заем (или група заеми или вземания) по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, то оповестява:*
- i) *максималната изложеност на кредитен риск (виж параграф 76, буква а) към датата, на която е отчетен заемът или вземането (или групата заеми или вземания);*
  - ii) *сумата, с която всички свързани кредитни деривативи или подобни инструменти намаляват тази максимална изложеност на кредитен риск;*
  - iii) *стойността на промяната през отчетния период и кумулативно в справедливата стойност на заема или вземането (или на групата заеми или вземания), която е свързана с промените в кредитния риск, определен или като стойността на промяната в справедливата стойност на заема или вземането, която не е свързана с промените в пазарните условия, които повишават пазарния риск; или посредством алтернативен метод, който по-достоверно отразява стойността на промяната в справедливата стойност на заема или вземането, която е свързана с промените в кредитния риск;*
  - iv) *стойността на промяната в справедливата стойност на всеки свързан кредитен дериватив или подобен инструмент, която е настъпила през отчетния период и кумулативно, от момента на определянето на заема или вземането.*
- з) *В случай че образованието е определило даден финансов пасив по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, то оповестява:*
- i) *стойността на промяната през отчетния период и кумулативно в справедливата стойност на финансовия пасив, която е свързана с промените в кредитния риск, определен или като стойността на промяната в справедливата стойност на заема или вземането, която не е свързана с промените в пазарните условия, които повишават пазарния риск (виж параграф RII40); или посредством алтернативен метод, който по-достоверно отразява стойността на промяната в справедливата стойност на заема или вземането, която е свързана с промените в кредитния риск;*

▼ **M4**

- ii) *разликата между балансовата стойност на финансовия пасив и стойността, която образуването би трябвало да заплати на притежателя на облигацията, съгласно сключен договор при настъпил падеж.*
- и) *Образуването оповестява:*
  - i) *методите, които използва, за да спази изискванията в буква ж), iii) и буква з), i);*
  - ii) *ако образуването счита, че оповестяването, което е направило, за да спази изискванията в буква ж), iii) или буква з), i), не представя по достатъчно достоверен начин промяната в справедливата стойност на финансовия актив или финансовия пасив, свързана с промените в кредитния риск, то оповестява основанията за това заключение и факторите, които счита, че имат отношение. ◀*

## Прекласифициране

94. ▶ **M9** й) ◀ *Ако образуването е прекласифицирало финансов актив като такъв, оценяван по себестойност или амортизирана стойност, а не по справедлива стойност (виж IAS 39, параграф 54) то оповестява причината за прекласифицирането.*

## Отчет за приходите и разходите и собствения капитал

94. ▶ **M9** к) ◀ *Образуването трябва да оповести съществени позиции на приходи, разходи и печалби и загуби, произтичащи от финансови активи и финансови пасиви, независимо дали са включени в печалбата или загубата, или като отделен компонент на собствения капитал. За целта оповестяването трябва да включва като минимум следните позиции:*
- i) *общ лихвен приход и общ лихвен разход (изчислени при използването на метода на ефективния лихвен процент) за финансови активи и финансови пасиви, които не са отчитани по справедлива стойност в печалбата и загубата;*
  - ii) *за финансови активи на разположение за продажба сумата на всяка печалба или загуба, признати директно в собствения капитал през периода, и сумата, която е била приспадната от собствения капитал и призната в печалбата или загубата за периода;*
- и
- iii) *сумата на прихода от лихви, начислен за обезценени финансови активи, в съответствие с IAS 39, параграф AG93.*

## Обезценка

94. ▶ **M9** л) ◀ *Образуването оповестява даден финансов актив характера и стойността на всякаква загуба от обезценка, призната в печалбата или загубата, отделно за всяка съществена група финансов актив (параграф 55 предоставя насоки за определяне на групите финансови активи).*

## Неизпълнение и нарушения

94. ▶ **M9** м) ◀ *По отношение на всякакви видове неизпълнение по главница, лихви, погасителен фонд или клаузи за обратно изкупуване през периода по задължения по заеми, признати към датата на баланса, и всякакви други нарушения за срока на договорите за заем, когато тези нарушения могат да позволят на кредитора да поиска погасяване (с изключение на нарушения, които са коригирани или в отговор на които условията на заема са предоговорени на или след датата на баланса), образуването оповестява:*
- i) *подробности за тези нарушения;*

▼ **M4**

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

и

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

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

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

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

## ОТТЕГЛЯНЕ НА ДРУГИ СТАНОВИЩА

98. Настоящият стандарт заменя IAS 32 „*Финансови инструменти: оповестяване и представяне*“, преработен през 2000 г.
99. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:
- а) SIC—5 „*Класификация на финансови инструменти — Разпоредби за разплащане под условие*“;
- б) SIC—16 „*Акционерен капитал — обратно придобити инструменти на собствения капитал (съкровищни акции)*“;
- и
- в) SIC—17 „*Собствен капитал — разходи за операции със собствен капитал*“.
100. Настоящият стандарт оттегля проекта на SIC за разяснение D34 „*Финансови инструменти — инструменти или права, подлежащи на обратно изкупуване от държателя*“.

▼ **M4****ДОПЪЛНЕНИЕ А****Насоки за прилагане на IAS 32 „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“**

*Настоящото допълнение представлява неразделна част от стандарта.*

- AG1. Настоящите насоки за приложение обясняват приложението на конкретни аспекти от стандарта.
- AG2. Стандартът не разглежда признаването или оценяването на финансови инструменти. Изискванията за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви са изложени в IAS 39 „Финансови инструменти: признаване и оценяване“.

**Дефиниции (параграфи 11—14)**

*Финансови активи и финансови пасиви*

- AG3. Валутата (паричните средства) е финансов актив, защото тя представлява средство за размяна и следователно е базата, върху която се измерват всички сделки и се признават във финансовите отчети. Депозит на парични средства в банка или сходна финансова институция е финансов актив, защото представлява договорно право на вложителя да получи парични средства от институцията или да издаде чек или сходен инструмент срещу салдото в полза на кредитор при плащане на финансов пасив.
- AG4. Често срещани примери за финансови активи, представляващи договорно право за получаване на парични средства в бъдеще и съответно за финансови пасиви, представляващи договорно задължение за предоставяне на парични средства в бъдеще, са:
- а) търговски вземания и задължения;
  - б) вземания и задължения по полици;
  - в) вземания и задължения по заеми;
  - и
  - г) вземания и задължения по облигации.
- Във всеки случай договорното право на едната страна да получи (или задължението да плати) парични средства се съпоставя със съответстващото задължение на другата страна да плати (или право да получи).
- AG5. Друг вид финансов инструмент е този, за който икономическата полза, която ще бъде получена или предоставена, е финансов актив, различен от парични средства. Например полица, платима в държавни облигации, дава на държателя договорното право да получи, а на емитента договорното задължение да предостави държавни облигации, а не парични средства. Облигациите са финансови активи, тъй като представляват задължения на емитиращата държава да плати парични средства. Следователно полицата е финансов актив за държателя си и финансов пасив за емитента.
- AG6. „Безсрочните“ дългови инструменти (като „безсрочни“ облигации, необезпечени облигации и капиталови полици) обикновено предоставят на държателя си договорното право да получава плащания като лихви на твърдо определени дати, простиращи се в необозримо бъдеще, или без право да получи обратно главницата, или с право на обратно получаване на главницата при условия, които правят това малко вероятно или твърде отдалечено в бъдещето. Например дадено образуване може да издаде финансов инструмент, който изисква от него да прави годишни плащания за срок от вечни времена („безсрочно“), равни на посочен лихвен процент от 8 %, прилаган към посочен номинал или стойност на главницата в размер на 1 000 CU (\*). Приемайки, че 8 % е пазарният лихвен

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



## ▼ M4

процент за инструмента при емитирането му, емитентът поема договорно задължение да направи поток от бъдещи плащания на лихви със справедлива стойност (сегашна стойност) от 1 000 СУ при първоначалното признаване. Държателят и емитентът на инструмента имат съответно финансов актив и финансов пасив.

- AG7. Договорното право или договорното задължение за получаване, доставка или размяна на финансови инструменти само по себе си представлява финансов инструмент. Веригата от договорни права или договорни задължения отговаря на дефиницията на финансов инструмент, ако тя в крайна сметка ще доведе до получаването или плащането на парични средства или до придобиването или издаването на капиталов инструмент.
- AG8. Способността да се упражни договорно право или изискването да се удовлетвори договорно задължение може да бъде абсолютна или може да е под условие в зависимост от настъпването на бъдещо събитие. Например финансовата гаранция е договорно право на кредитора да получи парични средства от гаранта и съответно договорно задължение на гаранта да плати на кредитора, ако кредитополучателят не изпълни задължението си. Договорното право и договорното задължение съществуват благодарение на минала сделка или събитие (поемането на гаранцията), въпреки че както способността на кредитора да упражни своето право, така и изискването за гаранта да изпълни своето задължение зависят от бъдещ акт на изпълнение от страна на кредитополучателя. Условното право и задължение отговарят на дефиницията за финансов актив и финансов пасив, въпреки че тези активи и пасиви не винаги се признават във финансовите отчети.
- AG9. Съгласно IAS 17 „Лизинг“ финансовият лизинг се счита основно за право на лизингодателя да получи и задължение на лизингодателя да даде поток от плащания, които са по същество същите, както комбинираните плащания на главница и лихва при договора за заем. Лизингодателят отразява счетоводно своята инвестиция чрез сумата на вземането по лизинговия договор, а не самия даден на лизинг актив. Оперативният лизинг, от друга страна, се счита основно за незавършен договор, ангажиращ лизингодателя да предостави ползването на актив през бъдещи периоди срещу възнаграждение, сходно на възнаграждение за услуга. Лизингодателят продължава да отчита самия отдаден на лизинг актив, а не вземанията, които ще получи в бъдеще съгласно договора. Съответно, финансовият лизинг се счита за финансов инструмент, а оперативният лизинг не се счита за финансов инструмент (освен във връзка с отделните плащания, дължими и изискуеми в настоящия момент).
- AG10. Материални активи (като материални запаси, имущество, заводи и оборудване), отдадени на лизинг активи и нематериални активи (като патенти и търговски марки), не са финансови активи. Контролът върху такива материални и нематериални активи създава възможност за генериране на входящ поток от парични средства или друг финансов актив, но не води до настоящо право на получаване на парични средства или друг финансов актив.
- AG11. Активи (като предплатени разходи), за които бъдещата икономическа изгода е получаването на стоки или услуги, вместо правото да се получат парични средства или друг финансов актив, не са финансови активи. Съответно обекти като отсрочени приходи и повечето задължения по гаранция не са финансови пасиви, тъй като изходящият поток от икономически ползи, свързан с тях, е предоставянето на стоки и услуги, а не договорно задължение за изплащане на парични средства или друг финансов актив.
- AG12. Пасиви или активи, които не са договорни (като данъци върху доходите, които възникват в резултат от нормативни изисквания, наложени от държавата), не са финансови пасиви или финансови активи. Счетоводното отчитане на данъците върху доходите е разгледано в IAS 12 „Данъци върху доходите“. По същия начин конструктивните задължения, както са дефинирани в IAS 37 „Провизии, условни пасиви и

▼ **M4**

условни активи<sup>66</sup>, не възникват от договори и не са финансови пасиви.

*Капиталови инструменти*

- AG13. Примерите за капиталови инструменти включват обикновени акции без право на държателя да изиска връщането им, някои видове привилегирани акции (виж параграфи AG25 и AG26), както и варианти или издадени кол-опции, които дават право на държателя си да запише или закупи твърдо определен брой обикновени акции на емитиращото образувание без право на връщане по желание на държателя в замяна на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив. Задължението на образуванието да емитира или закупи твърдо определен брой от своите собствени капиталови инструменти в замяна на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив е капиталов инструмент на образуванието. Ако такъв договор обаче съдържа задължение за образуванието да плати парични средства или друг финансов актив, той води и до задължение в размер на сегашната стойност на сумата на обратното изкупуване (виж параграф AG27, буква а). Емитентът на обикновени акции без право на връщане по желание на държателя поема пасив, когато действа формално за извършването на разпределение, и става законово задължен към акционерите да направи това. Това може да е случаят след обявяването на дивидент или когато образуванието се прекратява и всякакви активи, оставащи след удовлетворяването на пасивите, подлежат на разпределение между акционерите.
- AG14. Закупена кол-опция или друг сходен договор, придобит от образуванието, който му дава правото да придобие обратно твърдо определен брой от своите собствени капиталови инструменти срещу доставянето на твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив, не е финансов актив на образуванието. Вместо това всяко възнаграждение, платено за такъв договор, се приспада от собствения капитал.

*Деривативни финансови инструменти*

- AG15. Финансовите инструменти включват основни инструменти (като вземания, задължения и капиталови инструменти) и деривативни финансови инструменти (като финансови опции, фючърси и форуърди, лихвени и валутни суапове). Деривативните финансови инструменти отговарят на дефиницията за финансов инструмент и съответно попадат в обхвата на настоящия стандарт.
- AG16. Деривативните финансови инструменти създават права и задължения, които водят до прехвърлянето между страните по инструмента на един или повече финансови рискове, присъщи на стоящия в основата финансов инструмент. При възникването си деривативните финансови инструменти дават на едната страна договорното право да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално благоприятни, или договорното задължение да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално неблагоприятни. Като цяло обаче (\*), те не водят до прехвърляне на стоящия в основата финансов инструмент в началото на договора, нито таква прехвърляне възниква задължително на падежа на договора. Някои инструменти съдържат както право, така и задължение да се извърши размяна. Тъй като условията на размяната се определят при създаването на деривативния инструмент, с промяната на цените на финансовите пазари тези условия могат да станат или благоприятни, или неблагоприятни.
- AG17. Put опция или кол-опция за размяна на финансови активи или финансови пасиви (т.е. финансови инструменти, различни от собствени капиталови инструменти на образуванието) дава на държателя право да получи потенциални бъдещи икономически

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

## ▼ M4

изгоди, свързани с промени в справедливата стойност на стоящия в основата на договора финансов инструмент. И обратно, издателят на опция поема задължение да се откаже от потенциални бъдещи икономически ползи или да понесе потенциални загуби на икономически ползи, свързани с промените в справедливата стойност на стоящия в основата финансов инструмент. Договорното право на държателя и задължението на издателя на опцията отговарят на дефиницията за финансов актив и съответно — на финансов пасив. Стоящият в основата финансов инструмент по договор за опция може да бъде всякакъв финансов актив включително акции в други образувания и лихвоносни инструменти. Опция може да изисква от издателя си да емитира дългов инструмент, а не да прехвърли финансов актив, но стоящият в основата инструмент по опцията би представлявал финансов актив за държателя, ако упражни опцията. Правото на държателя на опцията да размени финансовия актив при потенциално благоприятни условия и задължението на издателя на опцията да размени финансов актив при потенциално неблагоприятни условия, са различни от стоящия в основата финансов актив, който трябва да бъде разменен при упражняването на опцията. Характерът на правото на държателя и на задължението на издателя на опцията не се влияят от вероятността, че опцията ще бъде упражнена.

AG18. Друг пример на деривативен финансов инструмент е форуърден договор, който да бъде разплатен в срок от шест месеца, при който едната страна (купувачът) обещава да достави парични средства в размер на 1 000 000 CU срещу държавни облигации с твърдо определен процент с номинална стойност от 1 000 000 CU, а другата страна (продавачът) обещава да достави държавни облигации с твърдо определен процент с номинална стойност от 1 000 000 CU срещу парични средства в размер на 1 000 000 CU. През шестте месеца двете страни имат договорно право и договорно задължение да разменят финансовите инструменти. Ако пазарната цена на държавните облигации нарасне над 1 000 000 CU, условията ще бъдат благоприятни за купувача и неблагоприятни за продавача; ако пазарната цена падне под 1 000 000 CU, ефектът ще бъде противоположен. Купувачът има договорно право (финансов актив), подобно на правото при държаната кол-опция, и договорно задължение (финансов пасив), сходно на задължението при издадена пут опция, а продавачът има договорно право (финансов актив), сходно на правото при държана пут опция, и договорно задължение (финансов пасив), подобно на задължението при издадена кол-опция. Както при опциите тези договорни права и задължения представляват финансови активи и финансови пасиви и са отделни и различни от стоящите в основата финансови инструменти (облигациите и паричните средства, които трябва да бъдат разменени). И двете страни по форуърден договор имат задължението да изпълнят договора в договорения срок, докато изпълнението по договор за опция възниква само когато държателят на опцията реши да я упражни.

AG19. Много други видове деривативни инструменти представляват правото или задължението да се извърши бъдеща размяна, включително лихвен и валутен суап, лихвени тавани, диапазони (комбинация от горна и долна граница) и подове, кредитни ангажименти, улеснения за издаване на полици и акредитиви. Договорите за лихвен суап могат да се разглеждат като разновидност на форуърден договор, в който страните се договарят да направят серия от бъдещи размени на парични суми, където едната сума се изчислява при плаващ лихвен процент, а другата — при твърдо определен лихвен процент. Фючърните договори са друга разновидност на форуърдни договори, основно различаващи се по това, че договорите са стандартизирани и се търгуват на борса.

*Договори за покупка или продажба на нефинансови обекти (параграфи 8—10)*

AG20. Договорите за покупка или продажба на нефинансови обекти не отговарят на дефиницията за финансов инструмент, тъй като договорното право на едната страна да получи нефинансов

## ▼ M4

актив или услуга и съответстващото задължение на другата страна не установяват настоящо право или задължение на която и да е от страните да получи, достави или размени финансов актив. Например договори, които предвиждат разплащане само чрез получаване или доставяне на нефинансов обект (например опция, фючърсен или форуърден договор за сребро), не представляват финансови инструменти. Много договори за борсови стоки са от този тип. Някои са стандартизирани по форма и се търгуват на организирани пазари по начин, който до голяма степен е същият като начина, по който се търгуват и някои деривативни финансови инструменти. Например фючърсни договори за стоки могат лесно да се купуват или продават срещу парични средства, защото се котира за търгуване на борса и могат да сменят собственика си многократно. Страните, купувачи и продавачи договора обаче, всъщност търгуват със стоящите в основата му стоки. Способността да се купи или продаде договор за стоки срещу парични средства, леснотата, с която той може да бъде купен или продаден, и възможността за договаряне на разплащане в парични средства на задължението да се получи или достави стоката не променят фундаменталния характер на договора по начин, който да създава финансов инструмент. Независимо от това някои договори за покупка или продажба на нефинансови обекти, които могат да бъдат разплатени нетно или чрез размяна на финансови инструменти, или в които нефинансовият актив може да се превърне лесно в парични средства, попадат в обхвата на стандарта, все едно че са финансови инструменти (виж параграф 8).

- AG21. Договор, който е свързан с получаването или доставянето на материални активи, не поражда финансов актив за едната страна и финансов пасив за другата страна, освен ако при наличието на съответни плащания, които да са отсрочени след датата, на която се прехвърлят материалните активи. Такъв е случаят с покупката или продажбата на стоки при условията на търговски кредит.
- AG22. Някои договори са свързани с борсови стоки, но не включват разплащане чрез физическото получаване или доставка на борсова стока. Те предвиждат разплащане чрез парични плащания, които се определят по формула, посочена в договора, а не чрез плащане на твърдо определени суми. Например стойността на главницата на облигация може да се изчисли чрез прилагането на пазарна цена на нефта, преобладаваща на падежа на облигацията, към твърдо определено количество нефт. Главницата се индексира към цената на стоката, но се разплаща единствено в парични средства. Такъв договор представлява финансов инструмент.
- AG23. Дефиницията за финансов инструмент включва и договор, който поражда нефинансов актив или нефинансов пасив в допълнение към финансов актив или финансов пасив. Такива финансови инструменти често предоставят на едната страна опцията да размени финансов актив за нефинансов актив. Например облигация, свързана с нефт, може да предостави на държателя си правото да получи поток от твърдо определени периодични лихвени плащания и твърдо определена сума парични средства на падежа с опцията да размени главницата за твърдо определено количество нефт. Желанието за упражняване на тази опция ще варира с течение на времето в зависимост от справедливата стойност на нефта, отнесено към съотношението на размяна на парични средства срещу нефт (цена на размяната), заложено в облигацията. Намеренията на държателя на облигацията относно упражняването на опцията не оказват влияние върху същността на съставните активи. Финансовият актив на държателя и финансовият пасив на емитента правят облигацията финансов инструмент независимо от другите видове активи и пасиви, които се създават в същото време.
- AG24. Въпреки че стандартът не беше разработен за прилагане по отношение на стокови или други договори, които не удовлетворяват дефиницията за финансов инструмент или попадат в обхвата на параграф 8, образуванията могат да сменят за подходящо да приложат изискванията за оповестяване на настоящия стандарт към такива договори.

▼ M4**Представяне***Пасиви и собствен капитал (параграфи 15—27)*

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

AG25. Привилегированите акции могат да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали привилегирована акция е финансов пасив или капиталов инструмент, емитентът оценява конкретните права, които акцията носи, за да определи дали те притежават основните характеристики на финансов пасив. Например привилегирована акция, която предвижда обратно изкупуване на конкретна дата или изкупуване по желание на държателя, представлява финансов пасив, защото емитентът има задължението да прехвърли финансови активи на държателя на акцията. Потенциалната неспособност на емитента да изпълни задължението да изкупи обратно привилегирована акция, когато е задължен по договор да направи това независимо дали поради липсата на средства, законово ограничение или недостатъчни печалби или резерви, не обезсилва задължението. Опцията на емитента да изкупи обратно акциите срещу парични средства не удовлетворява дефиницията за финансов пасив, защото емитентът няма настоящо задължение да прехвърли финансови активи на акционерите. В този случай обратното изкупуване на акциите е единствено по преценка на емитента. Задължение обаче може да възникне, когато емитентът на акциите упражни своята опция, обикновено — като уведоми официално акционерите за намерението си да изкупи акциите обратно.

AG26. Когато привилегированите акции не подлежат на обратно изкупуване, подходящата класификация се определя от другите права, които се съдържат в тях. Класификацията се базира върху оценката на същността на договорните споразумения и дефинициите за финансов пасив и капиталов инструмент. Когато разпределенията за държателите на привилегировани акции, независимо дали са кумулативни или некумулятивни, са по преценка на емитента, акциите представляват капиталови инструменти. Класификацията на привилегировани акции като капиталов инструмент или като финансов пасив не се влияе например от:

- а) историята на извършването на разпределения;
- б) намерението да се правят разпределения в бъдеще;
- в) възможно негативно влияние върху цената на обикновените акции на емитента, ако не се извършат разпределенията (поради ограничения върху изплащането на дивиденди по обикновените акции, ако не са изплащани дивиденди по привилегированите акции);
- г) сумата на резервите на емитента;
- д) очакванията на емитента за печалба или загуба за определен период;  
или
- е) способността или неспособността на емитента да влияе на размера на своята печалба или загуба за периода.

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

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

- а) Договор, който ще бъде разплатен, като образуването получи или достави твърдо определен брой от своите собствени акции без бъдещо възнаграждение или като размени твърдо определен брой от своите собствени акции срещу твърдо определена сума парични средства или друг финансов актив, представлява капиталов инструмент.

## ▼ M4

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

- б) Задължението на образуването да изкупи обратно свои собствени акции срещу парични средства поражда финансов пасив в размер на сегашната стойност на сумата на обратното изкупуване, дори ако броят на акциите, които образуването е задължено да изкупи обратно, не е твърдо определен или ако задължението е поставено под условие контрагентът да упражни своето право на обратно изкупуване. Пример на условно задължение е издадена опция, която изисква от образуването да изкупи обратно свои собствени акции срещу парични средства, ако контрагентът упражни опцията.
- в) Договор, който ще бъде разплатен в парични средства или друг финансов актив, представлява финансов актив или финансов пасив, дори ако сумата на паричните средства или друг финансов актив, която ще бъде получена или доставена, се базира на промени в пазарната цена на собствения капитал на образуването. Пример за това е опция за акции с нетно парично разплащане.
- г) Договор, който ще бъде разплатен в променлив брой собствени акции на образуването, чиято стойност е равна на твърдо определена сума или на сума, базирана върху промени в основна променлива (например цена на борсова стока), представлява финансов актив или финансов пасив. Пример за това е издадена опция за покупка на злато, която, ако бъде упражнена, се разплаща нетно в собствени инструменти на образуването, като образуването доставя толкова от тези инструменти, колкото е равностойността на опционния договор. Такъв договор представлява финансов актив или финансов пасив, дори ако основната променлива е цената на собствените акции на образуването, а не на златото. Съответно договор, който ще бъде разплатен в твърдо определен брой собствени акции на образуването, но при който правата, съдържащи се в тези акции, ще се променят така, че стойността на разплащането да е равна на твърдо определена сума или на сума, базирана на промени в основна променлива, представлява финансов актив или финансов пасив.

*Клаузи за разплащане под условие (параграф 25)*

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

## ▼ M4

*Третиране в консолидирани финансови отчети*

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

*Съставни финансови инструменти (параграфи 28—32)*

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

AG31. Често срещана форма на съставен финансов инструмент е дългов инструмент с внедрена опция за конвертиране като например облигация, конвертируема в обикновени акции на емитента, и без всякакви други внедрени деривативни характеристики. Параграф 28 изисква от емитента на такъв финансов инструмент да представи пасивния компонент и капиталовия компонент поотделно в баланса, както следва:

- a) Задължението на емитента да извърши планираните плащания на лихви и главница представлява финансов пасив, който съществува до момента, в който инструментът не бъде конвертиран. При първоначалното признаване справедливата стойност на пасивния компонент е сегашната стойност на договорно определения поток от бъдещи парични потоци, дисконтирани с лихвен процент, прилаган в този момент от пазара спрямо инструментите със съпоставим кредитен статус и предоставящи по същество същите парични потоци при същите условия, но без опция за конвертиране.
- b) Капиталовият инструмент е внедрена опция за конвертиране на пасив в собствения капитал на емитента. Справедливата стойност на опцията се състои от нейната времева стойност и вътрешноприсъща стойност, ако има такава. Тази опция има стойност при първоначалното признаване, дори когато тя е „извън парите“.

AG32. При конвертирането на конвертируем инструмент на падежа образуването отписва пасивния компонент и го признава като собствен капитал. Първоначалният капиталов компонент остава като собствен капитал (въпреки че може да бъде прехвърлен от една позиция в рамките на капитала в друга). При конвертирането на падежа няма печалба или загуба.

▼ M4

- AG33. Когато дадено образувание погаси конвертируем инструмент преди падежа чрез по-ранно погасяване или обратно изкупуване, при което първоначалните привилегии за конвертиране останат непроменени, образуванието разпределя платеното възнаграждение и всякакви разходи по сделката за обратното изкупуване или погасяване към пасивния и капиталовия компонент на инструмента на датата на сделката. Използваният метод за разпределянето на платеното възнаграждение и на разходите по сделката към отделните компоненти съответства на метода, използван при първоначалното разпределяне по отделните компоненти на постъпленията, получени от образуванието при емитирането на конвертируемия инструмент, в съответствие с параграфи 28—32.
- AG34. След разпределяне на възнаграждението всяка произтичаща от това печалба или загуба се третира в съответствие със счетоводните принципи, приложими към съответния компонент, както следва:
- a) сумата на печалбата или загубата, отнасяща се към пасивния компонент, се признава в печалбата или загубата;
  - и
  - б) сумата на възнаграждението, отнасяща се към капиталовия компонент, се признава в собствения капитал.
- AG35. Образуванието може да измени условията на конвертируем инструмент, за да предизвика по-ранно конвертиране например като предложи по-благоприятно съотношение на конвертиране или като заплати друго, допълнително възнаграждение в случай на конвертиране преди определената дата. Разликата — на датата, на която условията са променени между справедливата стойност на възнаграждението, което държателят получава при конвертирането на инструмента съгласно коригираните условия, и справедливата стойност на възнаграждението, което държателят би получил съгласно първоначалните условия, се признава като загуба в печалбата или загуба.

*Съкровищни акции (параграфи 33 и 34)*

- AG36. Собствените капиталови инструменти на образуванието не се признават като финансов актив независимо от причината, поради която са били придобити обратно. Параграф 33 изисква от образувание, което придобива обратно свои собствени капиталови инструменти, да приспадне тези капиталови инструменти от собствения капитал. Въпреки това, когато образувание държи свой собствен капитал от името на други лица, например финансова институция, държаща свой собствен капитал от името на клиент, съществува взаимоотношение на посредничество и в резултат на това тези притежания не се включват в баланса на образуванието.

*Лихви, дивиденди, загуби и печалби (параграфи 35—41)*

- AG37. Следният пример илюстрира прилагането на параграф 35 по отношение на съставен финансов инструмент. Да допуснем, че некумулятивна привилегирована акция подлежи на задължително обратно изкупуване срещу парични средства след пет години, но могат да се изплащат дивиденди по преценка на образуванието преди датата на обратното изкупуване. Такъв инструмент е съставен финансов инструмент, като капиталовият компонент е сегашната стойност на сумата на обратното изкупуване. Разгъването на дисконта по този компонент се признава в печалбата или загубата и се класифицира като разход за лихви. Всякакви изплатени дивиденди се отнасят за капиталовия компонент и съответно се признават като разпределение на печалба или загуба. Сходно третиране би се приложило, ако обратното изкупуване не е задължително, а по избор на държателя или ако акцията е задължително конвертируема в променлив брой обикновени акции, изчислени така, че да са равни на твърдо определена сума или на сума, базираща се на промени в основна променлива (например борсова стока). Ако обаче към сумата на обратното изкупуване се добавят някакви неизплатени дивиденди, целият инструмент е пасив. В този



▼ M4

случай всякакви дивиденди се класифицират като разход за лихви.

*Компенсирание на финансов актив и финансов пасив (параграфи 42—50)*

- AG38. За да компенсира финансов актив и финансов пасив, образуванието трябва да има настоящо упражнено законово право да компенсира признатите суми. Образованието може да има право под условие да компенсира признати суми, като например — уредено в рамков договор за нетиране или в някои форми на дълг без право на регресен иск, но тези права са упражними единствено при настъпването на някакво бъдещо събитие, обикновено — неизпълнение от страна на контрагента. Следователно такава договореност не отговаря на условията за компенсиране.
- AG39. Стандартът не указва специално третиране за така наречените „синтетични инструменти“, които са групи от отделни финансови инструменти, придобити и държани с цел да наподобят характеристиките на друг инструмент. Например дългосрочен дълг с плаващ лихвен процент, комбиниран с лихвен суап, който е свързан с получаването на плаващи плащания и извършването на твърдо определени плащания, синтезира дългосрочен дълг с твърдо определен процент. Всеки от отделните финансови инструменти, които заедно съставляват „синтетичен инструмент“, представлява договорно право или задължение със свои собствени срокове и условия, като всеки може да бъде прехвърлен или разплатен поотделно. Всеки финансов инструмент е изложен на рискове, които могат да се различават от рисковете, на които са изложени другите финансови инструменти. Съответно, когато един финансов инструмент в „синтетичен инструмент“ е актив, а друг е пасив, те не се компенсират и представят в баланса на образуванието 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 образуванието може да посочи в допълнение и характера на взаимоотношението между отделните инструменти (виж параграф 65).

#### Оповестяване

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

▼ M9

- AG40. В случай че образуванието е определило финансов пасив или вземане, или заем (или група заеми или вземания) по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, то е задължено да оповести стойността на промяната в справедливата стойност на финансовия инструмент, която е свързана с промените в кредитния риск. Освен ако не съществува алтернативен метод, който по-достоверно да отразява тази стойност, предприятието е задължено да определи тази стойност като стойността на промяната в справедливата стойност на финансовия инструмент, която не е свързана с промените в пазарните условия, които повишават пазарния риск. Промените в пазарните условия, които повишават пазарния риск, включват промени в отправния лихвен процент, цени на стоки, валутния курс или ценови индекс или индекс на валутния курс. За договорите, които включват елемент на променлив капитал, промените в пазарните условия включват промените в представянето на вътрешен или външен инвестиционен фонд. В случай че единствените промени в пазарните условия, които имат отношение към даден финансов пасив, са промените в отправния лихвен процент, тази стойност може да бъде оценена по следния начин:
- а) Първо, образуванието изчислява вътрешната норма на възвращаемост на пасива в началото на отчетния период, като използва наблюдаваната пазарна цена на пасива, както и парични потоци на пасива съгласно сключени договори в началото на периода. От тази норма на възвращаемост то изважда отправния лихвен процент в началото на отчетния

▼ **M9**

период, за да получи специфичен за инструмента компонент на вътрешната норма на възвращаемост.

- б) След това образуването изчислява сегашната стойност на паричните потоци, свързани с пасива, като използва паричните потоци на пасива съгласно сключени договори в началото на отчетния период и дисконтов процент, равен на сумата от отправния лихвен процент в края на отчетния период и специфичния за инструмента компонент на вътрешната норма на възвращаемост в началото на периода, както е определен в буква а).
- в) Стойността, определена в буква б), се уточнява тогава по отношение на изплатени или получени парични средства в брой върху пасива през отчетния период и се увеличава, за да отрази нарастването в справедливата стойност, което се получава, тъй като паричните потоци по сключени договори се доближават с още един период към датата, на която трябва да постъпят.
- г) Разликата между наблюдаваната пазарна цена на пасива в края на отчетния период и стойността, определена в буква в), представлява промяната в справедливата стойност, която не е свързана с промените в отправния лихвен процент. Това е стойността, която се оповестява.

Горният пример приема, че промените в справедливата стойност, които не произтичат от промени в кредитния риск на инструмента или от промени в лихвените равнища, не са съществени. Ако в горния пример инструментът съдържа внедрен дериватив, промяната в справедливата стойност на внедрения дериватив не трябва да се включва при определянето на стойността в параграф 94, буква з), и).

▼ **M5****МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 33****Доходи на акция**

## РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—4
Определения	5—8
Оценяване	9—63
Основни доходи на акция	9—29
Доходи	12—18
Акции	19—29
Доходи на акция с намалена стойност	30—63
Доходи	33—35
Акции	36—40
Потенциални обикновени акции с намалена стойност	41—63
Опции, варанти и техните еквиваленти	45—48
Конвертируеми инструменти	49—51
Условно емитируеми акции	52—57
Договори, които могат да бъдат уредени в обикновени акции или пари	58—61
Закупени опции	62
Издадени пут опции	63
Преизчисления с обратна сила	64—65
Представяне	66—69
Оповестяване	70—73

## ▼ M5

Дата на влизане в сила	74
Отмяна на други документи	75—76

Този преработен стандарт заменя МСС 33 (1997 г.) *Доходи на акция* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

## ЦЕЛ

1. Целта на този стандарт е да предпише принципите за определянето и представянето на доходите на акция, така че да се подобрят възможностите за сравнение на резултатите на различни образувания през един и същ отчетен период, а така също и за сравняването на различни отчетни периоди на едно и също образувание. Въпреки ограниченията на данните за доходите на акция поради различните счетоводни политики, които могат да бъдат използвани при определянето на „доходите“, един последователно дефиниран знаменател подобрява финансовата отчетност. Този стандарт поставя акцент върху знаменателя във формулата за изчисление на доходите на акция.

## ОБХВАТ

2. *Този стандарт следва да се прилага от образувания, чийто обикновени акции или потенциални обикновени акции се търгуват публично и от образувания, които са в процес на емитиране на обикновени акции или потенциални обикновени акции на публичните пазари на ценни книжа.*
3. *Образуването, което оповестява доходите на акция трябва да изчислява и оповестява доходите на акция в съответствие с този стандарт.*
4. *Когато образуването представя както консолидирани финансови отчети, така и индивидуални финансови отчети, изготвени в съответствие с МСС 27 Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети, оповестяванията изисквани по този стандарт трябва да бъдат представяни единствено на базата на консолидирана информация.*

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

5. *В този стандарт се използват следните термини с посочените значения:*

*Ненамаленият ефект върху доходите на акция представлява увеличение на доходите на акция или намаление на загубите на акция, произтичащи от предположението, че конвертируемите инструменти са конвертирани, че опциите или вариантите са упражнени, или обикновените акции са емитирани при удовлетворяването на посочени условия.*

*Условно споразумение за акции е споразумение за емитиране на акции, което зависи от удовлетворяването на посочени условия.*

*Условно емитируеми обикновени акции са обикновени акции, които могат да бъдат емитирани за неголеми суми или без пари или без друга насрещна престация при удовлетворяването на посочени условия в условно споразумение за акции.*

*Намаляването на стойността представлява намаляване на доходите на акция или увеличаване на загубите на акция в резултат на предположението, че конвертируемите инструменти са конвертирани, че опциите или вариантите са упражнени или че обикновените акции са емитирани при удовлетворяването на посочени условия.*

*Опциите, вариантите и техните еквиваленти са финансови инструменти, които дават на държателя им правото да закупи обикновени акции.*

*Обикновена акция е капиталов инструмент, който е подчинен на всички останали класове капиталови инструменти.*

## ▼ M5

*Потенциална обикновена акция е финансов инструмент или друг договор, който може да осигури на държателя си правото на закупуване на обикновени акции.*

*Пут опции на обикновени акции са договори, които дават на държателя си правото да продаде обикновени акции на посочена цена за даден период.*

6. Обикновените акции участват в подялбата на печалбата за периода само след останалите видове акции, като например привилегированите акции. Дадено образуване може да има повече от едни клас обикновени акции. Обикновените акции от един и същи клас имат едни и същи права при получаване на дивиденди.
7. По-долу са дадени примери за потенциални обикновени акции:
  - а) финансови задължения или капиталови инструменти, обхващащи привилегировани акции, които са конвертируеми в обикновени акции;
  - б) опции и варианти;
  - в) акции, които биха били емитирани при удовлетворяването на условия, произтичащи от договорни споразумения, като например покупката на бизнес или други активи.
8. Термините, дефинирани в МСС 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* се използват в този стандарт със значенията, посочени в параграф 11 на МСС 32, освен ако не е отбелязано друго. МСС 32 дефинира финансов инструмент, финансов актив, финансово задължение, капиталов инструмент и справедлива стойност и предоставя насоки относно прилагането на дефинициите.

## ОЦЕНЯВАНЕ

*Основни доходи на акция*

9. *Дадено образуване трябва да изчислява сумите на основните доходи на акция за печалбата или загубата, които могат да бъдат приписани на притежателите на обикновени акции на образуването майка и ако бъдат представени — печалбата или загубата от продължаващите дейности, които могат да бъдат приписани на тези притежатели на собствен капитал.*
10. *Основните доходи на акция трябва да се изчисляват като се раздели печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на образуването майка (числителят) на среднопретегления брой на обикновените акции в обращение (знаменателят) през периода.*
11. Целта на информацията за основните доходи на акция е да се предостави оценка на участията на всяка обикновена акция на образуването майка в резултатите на образуването през отчетния период.

## Доходи

12. *За целите на изчислението на основните доходи на акция, сумите, които могат да бъдат приписани на притежателите на обикновени акции на образуването майка по отношение на:*
  - а) *печалбата или загубата от продължаващи дейности, които могат да бъдат приписани на образуването майка;*

*и*

  - б) *печалбата или загубата, която може да бъде приписана на образуването майка*

*трябва да бъдат сумите в точка а) и точка б), коригирани за сумите след данъците на дивидентите по привилегированите акции, разликите, произтичащи от уреждането на привилегированите акции и други сходни последиствия от привилегированите акции, класирани като собствен капитал.*
13. Всички позиции на приходите и разходите, които могат да бъдат приписани на притежателите на обикновени акции на образуването

## ▼ M5

майка, които се признават през даден период, включително данъчните разходи и дивиденди по привилегирвани акции, класирани като задължения, се включват при определянето на печалбата или загубата за периода, които могат да бъдат приписани на притежателите на обикновени акции на образуването майка (виж МСС 1 *Представяне на финансови отчети*).

14. Сумата след данъците на привилегированите дивиденди, която се приспада от печалбата или загубата е:
  - а) сумата след данъците, на всякакви привилегировани дивиденди по некумулятивни привилегировани акции, обявени по отношение на периода;
  - и
  - б) сумата след данъците, на привилегированите дивиденди по кумулативни привилегировани акции, изисквани за периода, независимо дали дивидентите са били обявени или не. Сумата на привилегировани дивиденди за периода не включва сумата на каквито и да са привилегировани дивиденди по кумулативни привилегировани акции, изплатени или обявени през текущия период по отношение на предишни периоди.
15. Привилегировани акции, които предвиждат нисък първоначален дивидент, за да компенсират образуването за продажбата на привилегировани акции с отстъпка, или дивидент над пазарните стойности, през по-късни периоди, за компенсиране на инвеститорите за закупуването на привилегировани акции с премия, понякога се наричат привилегировани акции с увеличаващ се дивидент. Всяка първоначална емисионна отстъпка или премия на привилегировани акции с увеличаващ се процент се амортизира до неразпределената печалба, като се използва метода на ефективния лихвен процент и се третира като привилегирован дивидент за целите на изчисляването на доходите на акция.
16. Привилегированите акции могат да бъдат изкупени обратно при предлагането им от образуването за изкупуване на търг от държателите им. Превишението на справедливата стойност на възнаграждението, изплатено на притежателите на привилегировани акции над балансовата стойност на привилегированите акции, представлява доход за притежателите на привилегированите акции и разход отнесен към неразпределената печалба на образуването. Тази сума се приспада при изчисляването на печалбата или загубата, която може да се припише на собствениците на обикновен акционерен капитал на образуването майка.
17. Предсрочно конвертиране на конвертируеми привилегировани акции може да бъде предизвикано от дадено образувание посредством благоприятни промени на първоначалните условия на конвертиране или изплащането на допълнително възнаграждение. Превишението на справедливата стойност на обикновените акции или друго възнаграждение, изплащано над справедливата стойност на обикновените акции, които могат да бъдат емитирани по първоначалните условия на конвертирането, представлява доход за притежателите на привилегировани акции и се приспада при изчисляването на печалбата или загубата, която може да се припише на собствениците на обикновен акционерен капитал на образуването майка.
18. Всяко превишение на балансовата стойност на привилегированите акции над справедливата стойност на възнаграждението, изплатено за тяхното уреждане, се добавя при изчисляването на печалбата или загубата, която може да се припише на собствениците на обикновен акционерен капитал на образуването майка.

## Акции

19. *За целта на изчисляването на основните доходи на акция, броят на обикновените акции трябва са бъде среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение за периода.*
20. Използването на среднопретегления броя на обикновените акции в обращение за периода отразява възможността сумата на акционерния капитал да варира през периода в резултат на по-големия или по-малкия брой акции в обращение по всяко време. Среднопре-

## ▼ M5

тегленият брой на обикновените акции в обращение за периода е броят на обикновените акции в обращение в началото на периода, коригиран с броя на обратно изкупените или емитираните обикновени акции през периода, умножен по средновременния коефициент. Средновременният коефициент представлява броят на дните, през които акциите са в обращение, като част от общия брой на дните през периода; в много случаи е подходящо да се приеме едно разумно приближение на среднопретеглената величина.

21. Обикновено, акциите се включват в среднопретегления брой от датата, на която насрещната престация става дължима (която, по принцип е датата на тяхната емисия), например:
- а) обикновени акции, емитирани срещу пари в брой, се включват, когато парите станат дължими;
  - б) обикновени акции, емитирани като доброволно реинвестиране на дивиденди от обикновени или привилегирани акции, се включват, когато дивидентите се реинвестират;
  - в) обикновени акции, емитирани като резултат от конвертирането на дългов инструмент в обикновени акции, се включват от датата, на която престава да се начислява лихва;
  - г) обикновени акции, емитирани вместо лихва или главница по други финансови инструменти, се включват от датата, на която престава да се начислява лихва;
  - д) обикновени акции, емитирани срещу уреждане на задължение на образуванието, се включват от датата на уреждането;
  - е) обикновени акции, емитирани като насрещна престация за придобиването на актив, различен от пари в брой, се включват към датата, на която се признава придобиването;
- и
- ж) обикновени акции, емитирани за предоставянето на услуги на образувание, се включват при предоставянето на услугите.

Моментът на включване на обикновените акции се определя от условия, свързани с тяхната емисия. Обръща се нужното внимание на същността на всеки договор, свързан с емисията.

22. Обикновените акции, емитирани като част от насрещна престация по бизнескомбинация, която представлява придобиване, се включват в среднопретегления брой на акциите от датата на придобиването. Това е така, тъй като придобиваният включва резултатите от дейността на придобивания в отчета си за приходите и разходите от тази дата. Обикновените акции, емитирани като част от бизнескомбинация, която представлява обединяване на участия, се включват в изчисляването на среднопретегления брой акции за всички представени периоди. Това е така, защото финансовите отчети на комбинираното образувание се изготвят така, като че ли комбинираното образувание е съществувало винаги. Ето защо, броят на обикновените акции, използван при изчисляването на основните доходи на акция в образувание, което представлява бизнескомбинация, тоест обединяване на участия е съвкупният среднопретеглен брой на акциите на комбинираните образувания, коригиран спрямо равностойни акции на образуванието, чийто акции са били в обращение след комбинацията.
23. Обикновените акции, които ще бъдат емитирани при конвертирането на задължително конвертируем инструмент, се включват при изчисляването на основния доход на акция от датата на сключването на договора.
24. Обикновени акции, които подлежат на емитиране при удовлетворяването на определени условия (условно емитируеми акции) се третират като акции в обращение и се включват при изчисляването на основния доход на акция само от датата, от която са удовлетворени всички необходими условия (тоест когато събитията са настъпили). Акциите, които подлежат на емитиране единствено след преминаването на определено време, не са условно емитируеми акции, тъй като преминаването на времето е една сигурност.
25. Обикновените акции в обращение, които подлежат на връщане при определени условия (тоест, подлежат на изваждане от обращение)

## ▼ M5

не се третират като акции в обращение и се изключват от изчисляването на основния доход на акция до датата, на която акциите не подлежат повече на изваждане от обращение).

26. *Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение през периода и за всички представени периоди, трябва да бъде коригиран за събития, различни от конвертирането на потенциални обикновени акции, които събития са променили броя на обикновените акции в обращение без съответната промяна в ресурсите.*
27. Обикновените акции могат да бъдат емитирани или броят на обикновените акции в обращение може да бъде намаляван, без съответната промяна в ресурсите. Примерите обхващат следните случаи:
- а) капитализация или премийна емисия (наричана понякога дивидент под формата на акции);
  - б) премиен елемент в друга емисия, например премиен елемент в емисия на права на съществуващи акционери;
  - в) разделяне на акции;
- и
- г) обратно обединяване на акции (консолидация на акции).
28. При капитализация или дивидент под формата на акции или разделяне на акции, обикновените акции се емитират на съществуващите акционери безвъзмездно. Ето защо, броят на обикновените акции в обращение се увеличава, без увеличение на ресурсите. Броят на обикновените акции в обращение преди събитието се коригира, за да отрази пропорционалната промяна в броя на обикновените акции в обращение, все едно че събитието е настъпило в началото на най-ранния представен отчетен период. Например, при премийна емисия на принципа „две към едно“, броят на акциите в обращение преди емисията, се умножава по три, за да се получи новия общ брой на обикновените акции, или по две, за да се получи броя на допълнителните обикновени акции.
29. Консолидацията на обикновените акции обикновено намалява броя на обикновените акции в обращение без съответното намаление на ресурсите. Когато цялостният ефект, обаче е обратно изкупуване на акции по справедлива стойност, намалението на броя на обикновените акции в обращение е резултатът от съответно намаление на ресурсите. Пример за това е консолидация на акции, комбинирана със специален дивидент. Среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение за отчетния период, през който се осъществява комбинираната сделка се приписва за намалението на броя на обикновените акции от датата на признаване на специалния дивидент.

*Доходи на акция с намалена стойност*

30. *Образуването трябва да изчислява сумите на доходите на акция с намалена стойност за печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на образуването майка и ако е представена — печалбата или загубата от продължаващи дейности, която може да се припише на тези притежатели капитал.*
31. *За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, образуването трябва да коригира печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на образуването майка и среднопретегления брой на акциите в обращение, за ефектите от всички потенциални акции с намалена стойност.*
32. Целта на доходите на акция с намалена стойност е в съответствие с тази на основните доходи на акция — да предоставят оценка на участието на всяка обикновена акция в резултатите на образуването — като взема предвид всички потенциални акции с намалена стойност в обращение през отчетния период. В резултат на това:

## ▼ M5

а) печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на образуването майка се увеличава със сумата на дивидентите след данъците и участието, признато през отчетния период по отношение на потенциалните обикновени акции с намалена стойност и се преизчислява спрямо всякакви други промени в приходите или разходите, които биха били в резултат от конвертирането на потенциалните обикновени акции с намалена стойност:

и

б) среднопретегленият брой на обикновените акции в обращение се увеличава със среднопретегления брой на допълнителните обикновени акции, които биха били в обращение, при предположението за конвертирането на всички потенциални обикновени акции с намалена стойност.

## Доходи

33. *За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, образуването трябва да преизчисли печалбите или загубите, които могат да бъдат приписани на притежателите на собствен капитал в на образуването майка, както се изчисляват в съответствие с параграф 12, чрез последствията след данъците на:*

а) *всякакви дивиденди или други позиции, свързани с потенциалните обикновени акции с намалена стойност, приспаднати при изчисляването на печалбата или загубата, която може да бъде приписана на притежателите на обикновени акции на образуването майка, както се изчисляват в съответствие с параграф 12;*

б) *всякакви други промени в приходите и разходите, които биха се получили в резултат от конвертирането на потенциалните обикновени акции с намалена стойност;*

и

в) *всякакви други промени в приходите и разходите, които биха произтекли от конвертирането на потенциални обикновени акции с намалена стойност.*

34. След като потенциалните обикновени акции бъдат конвертирани в обикновени акции, позициите идентифицирани в параграф 33, точка а) до точка в) няма повече да възникват. Вместо това, новите обикновени акции ще имат правото да участват в печалбата или загубата, която може да бъде разпределена между притежателите на обикновени акции на образуването майка. Поради това, печалбата или загубата за периода, подлежаща на разпределение между притежателите на обикновени акции на образуването майка, изчислена в съответствие с параграф 12, се коригира за позициите, идентифицирани в параграф 33, точка а) до точка в) и всякакви свързани с тях данъци. Разходите, свързани с потенциалните обикновени акции с намалена стойност включват разходите по сделките и дисконтите, отчетени в съответствие с метода на ефективния лихвен процент (виж параграф 9 на МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*, преработен през 2003 г.).

35. Конвертирането на потенциални обикновени акции може да доведе до последващи промени в приходите и разходите. Например, намалението на разходите за лихви, свързани с потенциалните обикновени акции и полученото в резултат на това увеличаване на печалбата или намаляване на загубите, може да доведе до увеличаване на разходите, свързани с установения план за разпределение на печалбите между наетите лица на образуването. За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, печалбата или загубата, разпределена между притежателите на обикновени акции на образуването майка се коригира с всякакви такива последващи промени в приходите или разходите.

## Акции

36. *За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, броят на обикновените акции, трябва да бъде сред-*



## ▼ M5

*нопретегленият брой на обикновените акции, изчислен в съответствие с параграфи 19 и 26, плюс среднопретегления брой на обикновените акции, които биха били емитирани при конвертирането на всичките потенциални обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект в обикновени акции. Потенциалните обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект трябва да се считат за конвертирани в обикновени акции в началото на периода или ако това е станало по-късно — от датата на емитирането на потенциалните обикновени акции.*

37. Потенциалните обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект трябва да бъдат определяни независимо за всеки представен период. Броят на потенциалните обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект включен в периода от началото на годината към днешна дата не е среднопретегления брой на потенциалните обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект, включени във всяко междинно изчисление.
38. Потенциалните обикновени акции се претеглят за периода през който са в обращение. Потенциалните обикновени акции, които се анулират или се позволява да изтекат през отчетния период, се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност само за тази част от периода, през която са в обращение. Потенциалните обикновени акции, които се конвертират в обикновени акции по време на периода, се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност от началото на периода до датата на конвертирането; от датата на конвертирането, получените в резултат обикновени акции, се включват както в основните доходи на акция, така и в доходите на акция с намалена стойност.
39. Броят на обикновените акции, които биха били емитирани при конвертиране на потенциални обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект се определя от условията на потенциалните обикновени акции. Когато съществува повече от една база за конвертиране, изчислението приема най-изгодния курс на конвертиране или цена на упражняване от гледната точка на притежателя на потенциални обикновени акции.
40. Едно дъщерно образувание, съвместно предприятие или асоциирано образувание може да емитира на лица, различни от образуванието майка, съдружника или инвеститора, потенциални обикновени акции, които са конвертируеми или в обикновени акции на дъщерното образувание, съвместното предприятие или асоциираното образувание, или обикновени акции на образуванието майка, съдружника или инвеститора (отчитащото се образувание). Ако тези потенциални обикновени акции на дъщерното образувание, съвместното предприятие или асоциирано образувание имат ефект намаляващ стойността на основните доходи на акция начитащото се образувание, те се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност.

Потенциални обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект

41. *Потенциалните обикновени акции трябва да се третират като акции с намаляващ дохода на акция ефект, само и единствено тогава, когато тяхното конвертиране в обикновени акции би намалило доходите на акция или загубите на акция от продължаващи дейности.*
42. Образуванието използва печалбата или загубата от продължаващи дейности, които могат да бъдат приписани на образуванието майка като „контролно число“, за да установи дали потенциалните обикновени акции са с намаляващ или ненамаляващ ефект върху доходите на акция. Печалбата или загубата от продължаващи дейности, които могат да бъдат приписани на образуванието майка, се коригират в съответствие с параграф 12 и изключва позициите, свързани с преустановявани дейности.
43. Потенциалните обикновени акции са с ненамаляващ ефект върху доходите на акция, когато тяхното конвертиране в обикновени акции би увеличило доходите на акция или би намалило загубите от акция от продължаващи дейности. Изчисляването на доходите на акция с намалена стойност не предполага конвертирането, упражня-

## ▼ M5

ването или друга емисия на потенциални обикновени акции, които биха имали ненамаляващ ефект върху доходите на акция.

44. Когато се определя дали потенциалните обикновени акции имат ефект на намаление на доходите на акция или не, всяка емисия или серия от потенциални обикновени акции се разглежда по-скоро поотделно, отколкото в съвкупност с останалите. Последователността, в която се разглеждат потенциалните обикновени акции може да окаже влияние върху преценката относно ефекта им на намаление на доходите от акция. Ето защо, за да се максимизира намаляемостта на основните доходи на акция, всяка емисия или серия потенциални обикновени акции се преценява в последователността от акцията с най-намаляващ ефект към акцията с най-малко намаляващ ефект, тоест потенциалните обикновени акции с намаляващ дохода на акция ефект с най-ниските „доходи на всяка допълнително емитирана акция“ са включени в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, преди тези с по-висок доход на всяка допълнително емитирана акция. Опциите и вариантите, по правило, се включват най-напред, защото те оказват влияние върху числителя на изчислението.

## Опции, варианти и техните еквиваленти

45. *За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, образуването трябва да приеме, че опциите и вариантите с намалена стойност на образуването ще бъдат упражнени. Предполагаемите постъпления от тези инструментни трябва да се разглеждат като че ли са били получени от емисията на обикновени акции по средна пазарна цена през отчетния период. Разликата между броя на емитираните обикновени акции и броя на обикновените акции, които биха били емитирани по средна пазарна цена през отчетния период, трябва да се разглежда като безвъзмездно емитиране на обикновени акции.*
46. Опциите и вариантите са с намаляващ стойността ефект, когато биха довели до емитирането на обикновени акции за по-ниска от средната пазарна цена на обикновените акции през отчетния период. Размерът на намалението в стойността е средната пазарна цена на обикновените акции през отчетния период минус емисионната цена. Ето защо, за да се изчисли дохода на акция с намалена стойност, потенциалните обикновени акции се третираат като състоящи се от следните два елемента:
- а) договор за емитиране на определен брой обикновени акции по тяхната средна пазарна цена по време на отчетния период. Приема се, че за такива обикновени акции е определена справедлива цена и че не са нито с намаляващ, нито с ненамаляващ ефект върху доходите на акция. Те се игнорират при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност;
  - б) договор за безвъзмездно емитиране на оставащите обикновени акции. Такива обикновени акции не генерират постъпления и нямат ефект върху печалбата или загубата, която може да се припише на обикновените акции в обращение. Поради това, такива акции са с намалена стойност и се прибавят към броя на обикновените акции в обращение при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност.
47. Опциите и вариантите имат намаляващ ефект върху дохода на акция само когато средната пазарна цена на обикновените акции по време на отчетния период превишава цената на упражняването на опциите или вариантите (тоест те са „в парите“). Отчетените преди това доходи на акция не се преизчисляват с обратна сила, за да се отразят промените в цените на обикновените акции.
48. Опции за придобиване на акции от заети лица с фиксирани или определяеми условия и обикновени акции, правата по които се добиват при изпълнението на определени условия, се третираат като опции при изчисляването на доходи на акция с намалена стойност дори ако те могат да зависят от изпълнението на гореспоменатите условия. Те се третираат като опции в обращение на датата на даването им. Опциите за придобиване на акции от заети лица, базирани на резултатите им се третираат като условно емитируеми акции, тъй като тяхната емисия зависи от удовлетворяването на

## ▼ M5

определени условия, освен след преминаването на определено време.

## Конвертируеми инструменти

49. Ефектът на намаляване на стойността на конвертируемите инструменти трябва да бъде отразен в доходите на акция с намалена стойност в съответствие с параграфи 33 и 36.
50. Конвертируемите привилегирани акции нямат ефект на намаляване на дохода на акция, когато сумата на дивидента обявен или натрупан от такива акции за текущия период на обикновена акция, която може да бъде получена при конвертирането, превишава основните доходи на акция. По същия начин, конвертируемият дълг е с ненамаляващ ефект, винаги, когато неговата лихва (чиста от данъци и други промени на дохода или разходите) на обикновена акция, която може да бъде получена при конвертирането, превишава основните доходи на акция.
51. Обратното изкупуване или предизвикано конвертиране на конвертируеми привилегирани акции може да окаже влияние само върху част от конвертируемите привилегирани акции, които са били в обращение преди това. В такива случаи, всяко превишение на възнаграждението, упоменато в параграф 17 може да се припише на тези акции, които се изкупуват обратно или се конвертират с цел да се определи дали оставащите в обращение привилегирани акции са с намаляващ доходите на акция ефект. Тези обратно изкупени или конвертирани акции се разглеждат отделно от акциите, които не са обратно изкупени или конвертирани.

## Условно емитируеми акции

52. Както при изчисляването на основните доходи на акция условно емитируемите обикновени акции се третират като акции в обращение и се включват при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, ако условията са удовлетворени (т.е. събитията са се случили). Условно емитируемите акции се включват от началото на отчетния период (или от условното споразумение за акции, ако то е по-късно). Ако условията не са удовлетворени, броят на условно емитируемите акции, включени в доходите на акция с намалена стойност се базира на броя на акциите, които биха били емитируеми, ако края на отчетния период съвпаднаше с края на условния период. Не се разрешава преизчисляване, ако условията не са изпълнени, когато изтече условния период.
53. Ако достигането или поддържането на специфицирана сума на доходите за даден период е условието за условната емисия и ако тази сума е достигната в края на отчетния период, но трябва да бъде поддържана след края на отчетния период за допълнителен период, тогава допълнителните обикновени акции се третират като акции в обращение, ако ефектът е намаляващ дохода на акция, когато се изчисляват доходите на акция с намаляваща стойност. В този случай, изчисляването на доходите на акция с намаляваща стойност се базира на броя на обикновените акции, които биха били емитирани, ако сумата на доходите в края на отчетния период е сумата на доходите в края на условния период. Тъй като доходите могат да се променят през един бъдещ период, изчисляването на основните доходи на акция не включва такива условно емитируеми акции до края на условния период, тъй като не всички необходими условия са били удовлетворени.
54. Броят на обикновените акции, които могат да бъдат емитирани при определени условия може да зависи от бъдещата пазарна цена на обикновените акции. В този случай, ако ефектът е намаляващ доходите на акция, изчисляването на доходите на акция с намаляваща стойност се базира на броя на обикновените акции, които биха били емитирани, ако пазарната цена в края на отчетния период би била пазарната цена в края на условния период. Ако условието се базира на средни пазарни цени за един период от време, който продължава след края на отчетния период, се използва средната стойност за периода от време, който е изтекъл. Тъй като пазарните цени могат да се променят през един бъдещ период, изчисляването на основните доходи на акция не включва такива

## ▼ M5

условно емитируеми акции до края на условия период, тъй като не всички условия са били удовлетворени.

55. Броят на обикновените акции, които могат да бъдат емитирани при определени условия може да зависи от бъдещите доходи и бъдещите цени на обикновените акции. В такива случаи броят на обикновените акции включен в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност се базира и на двете условия (т.е. доходите към днешна дата и текущата пазарна цена към края на отчетния период). Условно емитируемите обикновени акции не се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, освен ако и двете условия не са изпълнени.
56. В други случаи броят на обикновените акции, емитируеми при определени условия зависи от условие, което е различно от доходите или пазарната цена (например, откриването на определен брой магазини за търговия на дребно). В такива случаи допускането, че настоящото положение на условието остава непроменено до края на условия период, условно емитируемите обикновени акции, се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност в съответствие със съществуващото положение в края на отчетния период.
57. Условно емитируемите потенциални обикновени акции (различни от тези, обхванати по споразумение за условни акции, като например условно емитируеми конвертируеми инструменти) се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, както следва:

а) образуването определя дали потенциалните обикновени акции може да се приемат, че са емитируеми на базата на условията, посочени за тяхното емитиране в съответствие с разпоредбите за условни обикновени акции в параграфи 52—56;

и

б) ако тези потенциални обикновени акции трябва да бъдат отразени в доходите на акция с намалена стойност, образуването определя тяхното влияние върху изчисляването на доходите на акция с намалена стойност чрез следните разпоредби за опции и варианти в параграфи 45—48, разпоредбите за конвертируеми инструменти в параграфи 49—51, разпоредбите за договори, които могат да бъдат уредени в обикновени акции или пари в параграфи 58—61, или други разпоредби, както е подходящо.

Упражняването или конвертирането обаче не се приема за целта на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, освен ако не се приеме упражняването или конвертирането на сходни потенциални обикновени акции в обращение, които не са условно емитируеми.

Договори, които могат да бъдат уредени в обикновени акции или пари

58. *Когато дадено образуване издаде договор, който може да бъде уреден в обикновени акции или пари по опция на образуването, образуването трябва да приеме, че договорът ще бъде уреден в обикновени акции и получените в резултат потенциални обикновени акции трябва да бъдат включени в доходите на акция с намалена стойност, ако има ефект на намаляване дохода на акция.*
59. Когато подобен договор е представен за счетоводни цели като актив или пасив, или има елемент на собствен капитал и елемент на задължение, образуването трябва да коригира числителя за всякакви промени в печалбата или загубата, които биха се получили по време на периода, ако договорът е бил класифициран изцяло като капиталов инструмент. Тази корекция е подобна на корекциите, изисквани в параграф 33.
60. *За договори, които могат да бъдат уредени в обикновени акции или пари по избор на притежателя, при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност трябва да се използва това уреждане от двете — уреждане в пари или уреждане в акции — което е с по-намаляващ ефект.*

## ▼ M5

61. Един пример за договор, който може да бъде уреден в обикновени акции или пари е дългов инструмент, който на падежа дава на образуванието неограниченото право да уреди сумата на главницата в пари или в собствените си обикновени акции. Друг пример е издадена пут опция, която дава на държателя си избор за уреждане в обикновени акции или в пари.

## Закупена опция

62. Такива договори, като например закупени пут опции и закупен кол опции (т.е. опции, държани от образуванието за свои собствени обикновени акции) не се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, защото тяхното включване би имало намаляващ ефект.

## Издадени пут опции

63. *Договори, които изискват образуванието да закупи обратно свои собствени акции, като например издадени пут опции и форуърдни договори за покупка, се отразяват в изчисляването на доходите на акция с намаляваща стойност, ако ефектът е намаляващ. Ако тези договори са „в парите“ по време на периода (т.е. цената на упражняване или цената на уреждане е над средната пазарна цена за този период), потенциалният намаляващ ефект върху доходите на акция трябва да се изчислява, както следва:*

а) *трябва да се приеме, че в началото на периода ще бъдат емитирани достатъчно обикновени акции (на средна пазарна цена през периода), за да се получат постъпления, които да удовлетворяват договора;*

б) *трябва да се приеме, че постъпленията от емисията се използват за удовлетворяване на договора (т.е. за обратното изкупуване на обикновени акции);*

*и*

в) *нарасналият брой на обикновени акции (т.е. разликата между броя на обикновените акции, които се приемат за емитирани и броят на обикновените акции, получени от удовлетворяването на договора) трябва да бъдат включени при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност.*

## ПРЕИЗЧИСЛЕНИЯ С ОБРАТНА СИЛА

64. *Ако броят на обикновени или потенциални обикновени акции в обращение се увеличава в резултат на капитализация, премийната емисия или от разделянето на акции или се намалява в резултат на обратно обединяване на акции, изчисляването на основните доходи на акция и на доходите на акция с намалена стойност за всички представени отчетни периоди, трябва да се извърши с обратна сила. Ако тези промени настъпят след датата на баланса, но преди датата на даването на разрешение за издаване на финансовите отчети, изчисленията на доходи на акция за отчетния период и за всички финансови отчети за предходни периоди, трябва да са базирани на новия брой акции. Фактът, че изчисленията на доходите на акция отразяват такива промени в броя на акциите, трябва да бъде оповестен. В допълнение, основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност за всички периоди, трябва да бъдат коригирани с:*

а) *ефектите на грешките и корекциите, получени в резултат от промени в счетоводните политики, осчетоводени с обратна сила;*

*и*

б) *ефектите на бизнескомбинация, представляваща обединяване на интереси.*

65. Образуванието не преизчислява доходите на акция с намалена стойност за който и да е от предходните периоди, представени за

## ▼ M5

промени в използваните допускания при изчисляването на доходите на акция или за конвертирането на потенциални обикновени акции в обикновени акции.

## ПРЕДСТАВЯНЕ

66. *Образуването трябва да представя в лицевата част на отчетите за приходите и разходите основните доходи и доходите на акция с намалена стойност и за печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на образуването майка за всеки клас обикновени акции, които имат различни права в дела от печалбата за периода. Образуването трябва да представи настоящите основните доходи и доходите на акция с намалена стойност с еднакъв акцент върху всички представени периоди.*
67. Доходите на акция се представят за всеки период, за който се представя отчет за приходите и разходите. Ако доходите на акция с намалена стойност се отчитат най-малкото за един период, те трябва да се отчетат за всички представени периоди дори ако те са равни на основните доходи на акция. Ако основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност са равни, може да бъде направено двойно представяне на един ред в отчета за приходите и разходите.
68. *Образуване, което отчита преустановявана дейност, трябва да оповести основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност или в лицевата част на отчета за приходите и разходите или в приложенията към финансовите отчети.*
69. *Образуването трябва да представи основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, дори ако стойностите са отрицателни (тоест има загуба на акция).*

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

70. *Образуването трябва да оповести следното:*
- a) сумите, използвани като числител при изчисляването на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност и равнението между тези суми и печалбата или загубата, които могат да бъдат приписани на образуването майка за периода. Равнението трябва да включва индивидуалния ефект на всеки клас инструменти, който оказва влияние върху доходите на акция;
  - б) среднопретегления брой на обикновените акции, използвани като знаменател при изчисляването на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност и равнението между тези знаменатели един с друг. Равнението трябва да включва индивидуалния ефект на всеки клас инструменти, който оказва влияние върху доходите на акция;
  - в) инструментите (включително условно емитируемите акции), които биха могли потенциално да имат намаляващ ефект върху основните доходи на акция в бъдещето, не са били включени в доходите на акция с намалена стойност, поради това че са с ненамаляващ дохода на акция ефект за представения/те период/и;
  - г) описанието на сделки с обикновени акции или сделки с потенциални обикновени акции, различни от тези, отчетени в съответствие с параграф 64, които се осъществяват след датата на баланса и биха променили значително броя на обикновените акции или потенциалните акции в обращение в края на отчетния период, ако тези сделки се бяха осъществили преди края на отчетния период.
71. Примерите за сделки в параграф 70, точка г) обхващат:
- a) емисия на акции срещу пари;

## ▼M5

- б) емисия на акции, когато постъпленията се използват за погасяване на дълг или привилегировани акции в обръщение на датата на баланса;
  - в) обратно изкупуване на обикновени акции в обръщение;
  - г) конвертиране или упражняване на потенциални обикновени акции в обръщение на датата на баланса в обикновени акции;
  - д) емисия на опции, варианти или конвертируеми инструменти;
- и
- е) постигането на условия, които биха довели до емисията на условно емитируеми акции.

Сумите на доходите на акция не се коригират за такива сделки, осъществявани след датата на баланса, тъй като подобни сделки не оказват влияние върху капитала, използван за реализиране на печалба или загуба за отчетния период.

72. Финансовите инструменти и другите договори, които генерират потенциални обикновени акции, могат да включват условия, които оказват влияние върху оценяването на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност. Тези условия могат да определят дали потенциалните обикновени акции са с намаляващ дохода на акция ефект, или ако са такива — да определят ефекта на среднопретегления брой на акциите в обръщение и всякакви последващи корекции на печалбата и загубата, които могат да бъдат приписани на притежателите на обикновени акции. Оповестяването на условията на такива финансови инструменти и други договори се поощрява, ако не се изисква друго (виж МСС 32).
73. *Ако дадено образувание освен основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност оповестява сумите за акция, използвайки отчетен компонент на отчета за приходите и разходите, различен от този, изискван от настоящия стандарт, такива суми трябва да се изчисляват, като се използва среднопретегления брой обикновени акции, определен в съответствие с този стандарт. Сумите на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност, свързани с този компонент, трябва да се оповестяват, като им се придава еднакво значение и се представят в приложенията към финансовите отчети. Образованието трябва да покаже базата, на която числителя/ите се определят, включително дали сумите на акция са преди данъците или след данъците. Ако се използва компонент на отчета за приходите и разходите, който не е отчетен като статия в отчета на приходите и разходите, трябва да се направи равнение между използвания компонент и статията, която е отчетена в отчета за приходите и разходите.*

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

74. *Дадено образувание трябва да приложи настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено образувание прилага този стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.*

## ОТМЯНА НА ДРУГИ ДОКУМЕНТИ

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*.

## ▼ M5

## ДОПЪЛНЕНИЕ А

## Насоки за прилагане

*Настоящото допълнение е неразделна част от стандарта.*

**Печалба или загуба, която може да бъде приписана на образуването майка**

- A1. За целите на изчисляването на доходите на акция на базата на консолидираните финансови отчети, печалбата или загубата, която може да бъде приписана на образуването майка се отнася до печалбата или загубата на консолидираното образувание, след преизчисляването на малцинствените участия.

**Емисия на акции с право на акционерите да ги закупят**

- A2. Емисията на обикновени акции по времето на упражняването или конвертирането на потенциални обикновени акции обикновено не поражда елемент на премийна емисия. Това е, защото потенциалните обикновени акции се емитират обикновено за пълната стойност, което води до пропорционална промяна в наличните ресурси за образуването. При емисията на акции с право на акционерите да ги закупят, обаче, цената на упражняването често е по-ниска от справедливата стойност на акциите. Ето защо, както се отбелязва в параграф 27, точка б), такава емисия на акции с право на акционерите да ги закупят включва елемент на премийна емисия. Ако на всички съществуващи акционери е предложена емисия на акции с право да ги закупят, броят на обикновените акции, който трябва да се използва при изчисляването на основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност за всички периоди преди емисията на акции с право на акционерите да ги закупят е броят на обикновените акции в обращение преди емисията, умножена по следния коефициент:

(справедливата стойност на акция непосредствено преди упражняването на правото)/(теоретичната справедлива стойност на акция без право)

Теоретичната справедлива стойност на акция без право се изчислява, като се добави общата пазарна стойност на акциите, непосредствено преди упражняване на правата по отношение на постъпленията от упражняването на правата и се раздели на броя на акциите в обращение след упражняване на правата. Където правата са публично търгувани, отделно от акциите преди датата на упражняването, справедливата стойност за целите на това изчисление се установява при приключването на последния ден, на който акциите се търгуват заедно с правата.

**Контролно число**

- A3. За илюстриране на прилагането на понятието за контролно число, описано в параграфи 42 и 43, приемаме, че дадено образувание има печалба от продължаващи дейности, която може да се припише на образуването майка от BE 4 800 (\*), загуба от преустановявани дейности, която може да бъде приписана на образуването майка от (BE 7 200), загуба, която може да бъде приписана на образуването майка (BE 2 400) и 2 000 обикновени акции и 400 потенциални обикновени акции в обращение. Основните доходи на акция на образуването са BE 2,40 за продължаващи дейности, (BE 3,60) за преустановявани дейности и (BE 1,20) за загубата. 400-те потенциални обикновени акции се включват в изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, защото получените в резултат BE 2,00 доходи на акция за продължаващи дейности са с намаляващ ефект, приемайки, че няма влияние върху печалбата или загубата от тези 400 потенциални обикновени акции. Тъй като печалбата от продължаващи дейности, която може да бъде приписана на образуването майка е контролното число, образуването включва и тези 400 потенциални обикновени акции в изчисляването на другите суми на доходите на акция, независимо от това, че получените в

(\*) В тези насоки паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (BE).



▼ **M5**

резултат суми на доходите на акция са с намаляващ ефект за техните сравними суми на основните доходи на акция, т.е. загубата на акция е по-малка [(BE 3,00) на акция за загубата от преустановявани дейности и (BE 1,00) на акция за загубата].

**Средна пазарна цена на обикновени акции**

- A4. За целта на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност средната пазарна цена на обикновените акции, които се приема, че трябва да бъдат емитирани, се изчислява на базата на средната пазарна цена на обикновените акции през отчетния период. Теоретически, всяка пазарна сделка за обикновени акции на дадено образование би могла да бъде включена при определянето на средната пазарна цена. От практическа гледна точка, обаче, обикновено са достатъчни простите средни седмични или месечни цени.
- A5. По принцип, заключителните пазарни цени са достатъчни за изчисляването на средните пазарни цени. Когато обаче, колебанията на цените са големи, обикновено средната стойност на високите и ниските цени дава по-представителна цена. Методът, използван за изчисляване на средната пазарна цена, се използва системно, освен ако вече не е представителен, поради променени условия. Например, дадено образование, което използва заключителните пазарни цени за изчисляване на средната пазарна цена за няколко години с относително стабилни цени, може да премине към средна стойност на високите и ниски цени, ако цените започнат да се колебаят много и заключителните пазарни цени вече не дават представителна средна цена.

**Опции, варианти и техните еквиваленти**

- A6. Опциите или вариантите за покупка на конвертируеми инструменти се предполага, че ще бъдат упражнени за закупуването на конвертируемия инструмент, когато средните цени както на конвертируемия инструмент, така и на обикновените акции, които могат да бъдат получени при конвертирането, са над цената на упражняването на опциите или вариантите. Упражняване, обаче не се предполага, освен, ако не се предполага също и конвертиране на сходни конвертируеми инструменти в обращение, ако има такива.
- A7. Опциите или вариантите могат да разрешат или изискват предлагането на търг на дългови и други инструменти на образуването (или на неговото образование майка или дъщерно образование) като заплащане на цялата или на част от цената на упражняването. При изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, тези опции или варианти имат намаляващ дохода на акция ефект, ако а) средната пазарна цена на свързаните обикновени акции за отчетния период превишава цената на упражняването или б) продажната цена на инструментите, които ще бъдат предложени на търг е под тази, на която инструментът може да бъде предложен на търг по споразумение за опции или варианти и получения в резултат дисконт установява ефективна цена на упражняване под пазарната цена на обикновените акции, която може да бъде получена при упражняване. При изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, се приема, че тези опции или варианти трябва да бъдат упражнени и се приема, че дълговите или другите инструменти ще бъдат предложени на търг. Ако оферирането на пари е по-изгодно за държателя на опции или варианти и договорът позволява офериране на пари, приема се оферирането на пари. Лихвата (без данъци) върху всякакъв дългов инструмент, за който се приема, че ще бъде офериран на търг, се добавя обратно като корекция на числителя.
- A8. Подобно третиране се дава за привилегированите акции, които имат подобни разпоредби или за други инструменти, които имат опции за конвертиране, които позволяват на инвеститора да плати пари за благоприятен курс на конвертиране.
- A9. Базисните условия на определени опции или варианти могат да изискват постъпленията, получени от упражняването на тези инструменти, да бъдат използвани за обратно изкупуване на дългови или други инструменти на образуването (или неговото образование майка или дъщерно образование). При изчисляването

## ▼ M5

на доходите на акция с намалена стойност, тези опции или варианти се приема, че трябва да бъдат упражнени и постъпленията използвани по-скоро за закупуването на дълг на неговата средна пазарна цена, отколкото за закупуване на обикновени акции. Излишъкът от постъпленията, обаче, който се получава от приетото упражняване, над сумата, използвана за приетото закупуване на дълг, се разглежда (т.е. приема се, че ще се използва за обратно изкупуване на обикновени акции) при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност. Лихвата (без данъци) върху всякакъв дълг, който се приема, че ще бъде закупен, се добавя обратно като корекция на числителя).

**Издадени пут опции**

- A10. За да се илюстрира прилагането на параграф 63, нека да приемем, че образуването има 120 издадени пут опции за негови обикновени акции с цена на упражняване BE 35. Средната пазарна цена на неговите обикновени акции за отчетния период е BE 28. При изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, образуването приема, че е емитирало 150 акции по BE 28 на акция в началото на отчетния период, за да удовлетвори задължението си по пут опции от BE 4 200. Разликата между емитираните 150 обикновени акции и получените 120 обикновени акции от удовлетворяването на пут опцията (нарастване от 30 обикновени акции) се добавя към знаменателя при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност.

**Инструменти на дъщерни образувания, съвместни предприятия или асоциирани образувания**

- A11. Потенциалните обикновени акции на дъщерно образувание, съвместно предприятие или асоциирано образувание, конвертируеми или в обикновени акции на дъщерното образувание, съвместното предприятие или асоциираното образувание, или в обикновени акции на образуването майка, съдружника в съвместното предприятие или инвеститора в асоциираното образувание (отчитащото се образувание) се включват при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, както следва:
- a) инструментите, емитирани от дъщерно образувание, съвместно предприятие или асоциирано образувание, които дават възможност на своите притежатели да получат обикновени акции на дъщерното образувание, съвместното предприятие или асоциираното образувание, се включват при изчисляването на данните за доходите на акция с намалена стойност на дъщерното образувание, съвместното предприятие или асоциираното образувание. Тези доходи на акция, след това се включват в изчисленията на доходите на акция на отчитащото се образувание на базата на авоарите на отчитащото се образувание в инструментите на дъщерното образувание, съвместното предприятие или асоциираното образувание;
  - б) инструментите на дадено дъщерно образувание, съвместно предприятие или асоциирано образувание, които са конвертируеми в обикновени акции на отчитащото се образувание, се разглеждат сред потенциалните обикновени акции на отчитащото се образувание за целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност. По същия начин, опциите или вариантите, емитирани от дъщерно образувание, съвместно предприятие или асоциирано образувание, за покупката на обикновени акции на отчитащото се образувание, се разглеждат сред потенциалните обикновени акции на отчитащото се образувание при изчисляването на консолидираните доходи на акция с намалена стойност.
- A12. За целите на определянето на ефекта на доходите на акция на инструментите, емитирани от отчитащото се образувание, които са конвертируеми в обикновени акции на дъщерното образувание, съвместното предприятие или асоциираното образувание, приема се, че инструментите ще бъдат конвертирани и числителят (печалбата или загубата, която може да се припише на притежателите на обикновени акции на образуването майка), коригиран както е необходимо в съответствие с параграф 33. Освен тези корекции, числителят се коригира с всяка промяна в печалбата или загубата, отчетена от отчитащото се образувание (като

## ▼ M5

например, доходи от дивиденди или доходи по метода на собствения капитал), която може да бъде приписана на увеличаването на броя на обикновените акции на дъщерното образувание, съвместното предприятие или асоциираното образувание в обращение, в резултат на приетото конвертиране. Знаменателят на изчислението на доходите на акция с намалена стойност не се засяга, защото броят на обикновените акции на отчитащото се образувание в обращение не би се променил при приетото конвертиране.

**Участващи капиталови инструменти и двукласни обикновени акции**

- A13. Собственият капитал на някои образувание включва:
- a) инструменти, които участват в дивидентите с обикновени акции съгласно предварително определена формула (например две за едно), понякога с горна граница на степента на участие (например, до но не повече от посочена сума на акция);
  - б) клас обикновени акции с различен процент на дивидентите от този на друг клас обикновени акции, но без превъзхождащи или привилегирани права.
- A14. За целите на изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, приема се конвертиране за тези инструменти, разгледани в параграф A13, които се конвертират в обикновени акции, ако ефектът е намаляващ. За тези инструменти, които не са конвертируеми в даден клас обикновени акции, печалбата или загубата за отчетния период се разпределя по различните класове акции и участващи капиталови инструменти в съответствие с техните права на дивиденди или други права да участват в неразпределената печалба. За да се изчислят основните доходи на акция и доходите на акция с намалена стойност:
- a) печалбата или загубата, която може да бъде приписана на притежателите на обикновени акции на образуванието майка, се коригира (печалбата се намалява, а загубата се увеличава) със сумата на обявените дивиденди през отчетния период за всеки клас акции и с договорната сума на дивидентите (или лихвата върху участващите облигации), която трябва да бъде платена за отчетния период (например, неплатени кумулативни дивиденди);
  - б) оставащата печалба или загуба се разпределя по обикновените акции и участващите капиталови инструменти до степента, в която всеки инструмент споделя в доходите, като че ли цялата печалба или загуба за отчетния период е била разпределена. Общата печалба или загуба, разпределена за всеки клас капиталови инструменти, се определя чрез събирането на сумата, разпределена за дивиденди и сумата, разпределена за елемент на участие;
  - в) общата сума на печалбата или загубата, разпределена по всеки клас капиталови инструменти се разделя на броя на инструментите в обращение, по които се разпределят доходите, за да се определят доходите на акция за инструмента.

За изчисляването на доходите на акция с намалена стойност, всички потенциални обикновени акции, които се приема, че са били емитирани, се включват в обикновените акции в обращение.

**Частично платени акции**

- A15. Когато обикновените акции се емитират, но не са напълно платени, те се третират при изчисляването на основните доходи на акция като част от обикновена акция, доколкото те са получили правото да участват в дивидентите по време на периода, по отношение на напълно платените обикновени акции.
- A16. Доколкото тези частично платени акции нямат правото да участват в дивидентите през периода, те се третират като равностойни на варианти или опции при изчисляването на доходите на акция с намалена стойност. Неплатеният остатък се приема, че представлява постъпления, използвани за закупуване на обикновени акции. Броят на акциите, включени в доходите на акция с намалена стойност е разликата между броя на записаните акции и броя на акциите, които се приемат за закупени.

▼ M5

## ДОПЪЛНЕНИЕ Б

## Изменения на други документи

*Измененията в това Допълнение трябва да се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образувание приложи този стандарт за по-ранен период, тези изменения трябва да бъдат приложени за този по-ранен период.*

- Б.1. В Международните стандарти за финансови отчети, включително Международните счетоводни стандарти и разяснения, приложими към декември 2003 г., упоменаването на сегашното издание на МСС 33 *Доходи на акция* се изменя на МСС 33 *Доходи на акция*.

▼ B

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 34

## Междинно счетоводно отчитане

Настоящият международен счетоводен стандарт е одобрен от Съвета на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) през февруари 1998 г. и влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи периоди, които започват на или след 1 януари 1999 г.

През април 2000 г. приложение В, параграф 7 е било изменено с IAS 40, „Инвестиционни имоти“.

## ВЪВЕДЕНИЕ

1. Настоящият стандарт (IAS 34) се отнася до междинното счетоводно отчитане — въпрос, който не е разглеждан в предишен международен счетоводен стандарт. IAS 34 е валиден за счетоводни периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г.
2. Междинният финансов отчет е финансов отчет, който съдържа или цялостен, или съкратен комплект от финансови отчети на дадено предприятие за период, по-къс от пълната финансова година.
3. Настоящият стандарт не постановява кои предприятия трябва да публикуват междинни финансови отчети, колко често или колко време след края на отделния период. По мнение на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) тези проблеми трябва да се решават от отделните правителства, органите, регулиращи пазарите на ценните книжа, фондовите борси и счетоводните органи. Настоящият стандарт е приложим, в случай че от дадено дружество се изисква или то избира да публикува междинен финансов отчет съгласно IAS.
4. Настоящият стандарт:
  - а) определя минималното съдържание на един междинен финансов отчет, включително оповестявания;
  - б) определя счетоводните принципи за признаване и оценяване, които следва да се прилагат при междинния финансов отчет.
5. Минималното съдържание на междинния финансов отчет е съкратен баланс, съкратен отчет за доходите, съкратен отчет за паричния поток, съкратен отчет за промените в собствения капитал и подбрани обяснителни бележки.
6. Допускайки, че всеки читател на междинен отчет на дадено предприятие ще има също така достъп и до последния годишен отчет, на практика нито една от бележките към годишните финансови отчети не се променя нито осъвременява в междинния отчет. Напротив, бележки към междинния отчет включват основно обяснение на събитията и промените, които са значими за разбиране на промените във финансовото състояние и резултати на предприятието от датата на последния годишен отчет.
7. Едно предприятие трябва да прилага същата счетоводна политика в своя междинен финансов отчет, каквато прилага и в своите годишни финансови отчети, с изключение на промени в счетоводната политика, въведени след датата на последните годишни финансови отчети, които трябва да бъдат отразени в следващите годишни финансови отчети. Честотата на отчитането на предприятието —

▼ B

годишно, полугодишно или тримесечно — не трябва да се отразява на оценката на годишните резултати. За да се постигне тази цел, оценките с цел междинно отчитане се правят за година назад.

8. Приложението към настоящия стандарт предоставя насоки за прилагането на основните принципи за признаване и оценяване към датите на междинните отчети, които се прилагат спрямо различните видове активи, пасиви, доходи и разходи. Разходите за данък върху дохода за даден отчетен период се основават на предполагаема средногодишна действителна ставка за данък върху дохода, съответстваща на годишната преценка на данъците.
9. При решаването на въпроса как да се признае, класифицира или представи отделен елемент за целите на междинния финансов отчет, съществеността трябва да се оценява във връзка с финансовите данни за отчетния период, а не във връзка с предвижданите годишни данни.

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—3
Дефиниции	4
Съдържание на междинния финансов отчет	5—25
Минимални компоненти на междинния финансов отчет	8
Форма и съдържание на междинните финансови отчети	9—14
Подбрани обяснителни бележки	15—18
Оповестяване на съответствието с IAS	19
Периоди, за които се изисква да бъдат представяни междинни финансови отчети	20—22
Същественост	23—25
Оповестяване в годишните финансови отчети	26—27
Признаване и оценка	28—42
Същата счетоводна политика, както при годишните финансови отчети	28—36
Приходи, получавани сезонно, циклично или случайно	37—38
Разходи, понесени неравномерно през финансовата година	39
Прилагане на принципите за признаване и оценка	40
Използване на приблизителни оценки	41—42
Повторно издаване на отчети за вече отчетните междинни периоди	43—45
Дата на влизане в сила	46

Стандартите, които са с удебелен наклонен курсив, следва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на предговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

## ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да предпише минималното съдържание на междинния финансов отчет, принципите за признаване и оценка при пълните или съкратените финансови отчети за отделен счетоводен период. Навременното и надеждно междинно финансово отчитане подобрява възможността на инвеститорите, кредиторите и други да разберат възможността на предприятието да генерира доходи и парични потоци и неговото финансово състояние и ликвидност.

▼ **B**

## ОБХВАТ

1. Настоящият стандарт не постановява кои предприятия следва да публикуват междинни финансови отчети, колко често или колко време след края на отделния период. Все пак правителствата, органите, регулиращи ценните книжа, фондовите борси и счетоводните органи често изискват от предприятията, чиито дългови или акционерни ценни книги са търгувани публично, да публикуват междинни финансови отчети. Настоящият стандарт е приложим, в случай че дадена компания трябва или избира да публикува междинен финансов отчет съгласно IAS. IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) поощрява публично търгуваните предприятия да предоставят междинни финансови отчети, изработени според принципите на признаване, измерване и представяне, изложени в настоящия стандарт. И по-конкретно, публично търгуваните предприятия биват поощрявани:
  - а) да предоставят междинни финансови отчети поне до края на първата половина на своята финансова година и
  - б) да предоставят своите междинни финансови отчети не по-късно от 60 дни след края на счетоводния период.
2. Всеки финансов отчет, годишен или междинен, се оценява поотделно относно своята съобразност с IAS. Фактът, че дадено предприятие може да не е предоставило междинни финансови отчети през дадена финансова година или е предоставяло междинни финансови отчети, които не отговарят на настоящия стандарт, не означава, че годишните финансови отчети на предприятието не отговарят на международните счетоводни стандарти, ако те по друг начин отговарят.
3. Ако междинният финансов отчет на дадено предприятие се описва като спазващ IAS, той трябва да отговаря на всички изисквания на настоящия стандарт. Параграф 19 изисква известни оповестявания в този смисъл.

## ДЕФИНИЦИИ

4. *В настоящия стандарт се използват следните термини:*

**Отчетен период** е период на финансово отчитане, по-къс от пълна финансова година.

**Междинен финансов отчет** е финансовият отчет, съдържащ или пълен комплект финансови отчети (както са описани в IAS 1, „Представяне на финансови отчети“), или комплект съкратени финансови отчети (както са описани в настоящия стандарт) за даден междинен отчетен период.

## СЪДЪРЖАНИЕ НА МЕЖДИННИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

5. IAS 1 определя пълен комплект финансови отчети, които съдържат следните компоненти:
  - а) баланс;
  - б) отчет за доходите;
  - в) отчет, посочващ или: i) всички промени в собствения капитал, или ii) промените в собствения капитал, различни от онези, произтичащи от капиталови сделки със собственици и разпределяне на печалбата между собствениците;
  - г) отчет за паричния поток и
  - д) счетоводна политика и обяснителни бележки.
6. С цел навременност и плащане на разходите и да се избегне повторението на информация, отчетена преди това, от едно предприятие може да се изисква или то може да избере да предостави по-малко информация на периодичните дати в сравнение със своите годишни финансови отчети. Настоящият стандарт определя минималното съдържание на един междинен финансов отчет, който трябва да включва съкратени финансови отчети и подбрани обяснителни бележки. Междинният финансов отчет е предвиден да предоставя осъвременяване на последния пълен комплект годишни финансови

▼ B

отчети. Съответно той съсредоточава вниманието си върху нови дейности, събития и обстоятелства, и не повтаря предишно отчетена информация.

7. Нищо в настоящия стандарт не предвижда забрана или разколебаване на дадено предприятие да публикува пълен комплект финансови отчети (както е описано в IAS 1) в своя междинен финансов отчет, отколкото съкратени финансови отчети и подобрани обяснителни бележки. Настоящият стандарт също така не забранява нито разколебава предприятията да включват в съкратените междинни финансови отчети повече от минималните позиции или подобрани обяснителни бележки, както е посочено в настоящия стандарт. Насоките относно признаването и оценките в настоящия стандарт се прилагат също и към пълните финансови отчети за даден междинен отчетен период и такива отчети трябва да включват всички оповестявания, изисквани от настоящия стандарт (особено оповестяванията на подобрани бележки в параграф 16), а така също и онези, изисквани от другите IAS.

*Минимални компоненти на междинния финансов отчет*

8. **Един междинен финансов отчет трябва да съдържа минимум следните компоненти:**
- а) **съкратен баланс;**
  - б) **съкратен отчет за доходите;**
  - в) **съкратен отчет, посочващ:**
    - i) **всички промени в собствения капитал;**
    - ii) **промените в собствения капитал, различни от онези, произтичащи от капиталови сделки със собственици и разпределяне на печалбата между собствениците;**
  - г) **съкратен отчет за паричните потоци и**
  - д) **подбрани обяснителни бележки.**

*Форма и съдържание на междинните финансови отчети*

9. **Ако дадено предприятие публикува пълен комплект финансови отчети в своя междинен финансов отчет, формата и съдържанието на тези отчети трябва да отговарят на изискванията на IAS 1 за пълен комплект финансови отчети.**
10. **Ако дадено предприятие публикува комплект съкратени финансови отчети в своя междинен финансов отчет, тези съкратени отчети трябва да включват минимум позиции за всяка една основна секция и междинните суми, които са били включени в най-последните му годишни финансови отчети и подобраните обяснителни бележки съгласно изискванията на настоящия стандарт. Допълнителните позиции или бележки трябва да бъдат включвани, ако техният пропуск би направил съкратените междинни финансови отчети подвеждащи.**
11. **Основният и намаленият доход от акция трябва да бъдат представяни на лицевата част на пълния или съкратен отчет за доходите за отделен отчетен период.**
12. IAS 1 предоставя насоки относно структурата на финансовите отчети и включва едно приложение, наречено „Примерна структура на финансов отчет“, което предоставя по-нататъшни насоки за основните секции и междинни суми.
13. Доколкото IAS 1 изисква от финансовия отчет да показва промените в собствения капитал като отделен елемент на финансовите отчети на предприятието, той позволява информацията относно промените в собствения капитал, произтичащи от капиталови сделки със собственици и разпределянето на печалбата между собствениците, да бъде посочвана или на лицевата част на отчета, или евентуално в бележките. Предприятието следва същия формат на представяне в своя междинен финансов отчет, който показва промените в собствения капитал, както са посочени в неговия последен годишен финансов отчет.
14. Междинният финансов отчет се изготвя на консолидирана основа, ако последните годишни финансови отчети на предприятието са били консолидирани финансови отчети. Отделните финансови

## ▼B

отчети на предприятието майка не се отнасят и не се сравняват с консолидираните отчети в последния годишен финансов отчет. Ако годишният финансов отчет на дадено предприятие включва отделните финансови отчети на предприятието майка освен консолидираните финансови отчети, настоящият стандарт нито изисква, нито забранява включването на отделните отчети на предприятието майка в междинния финансов отчет на предприятието.

*Подбрани обяснителни бележки*

15. Ползвател на междинния финансов отчет на дадено предприятие би имал също така достъп и до последния годишен финансов отчет на това предприятие. Следователно не е необходимо бележките към междинния финансов отчет да представят относително незначителни осъвременявания на тази информация, която е била вече отчетена в бележките към последния годишен отчет. Към датата на междинния финансов отчет по-полезно е да има обяснение на събитията и сделките, които имат значение за разбирането на промените във финансовото състояние и резултатите на предприятието от датата на последния годишен финансов отчет.
16. *Дадено предприятие трябва да включи следната информация като минимум в своите бележки към междинните финансови отчети, ако са съществени и не са били оповестени другаде в междинния финансов отчет. Информацията като правило трябва да бъде отчетена на база с натрупване от началото на годината. Все пак предприятието следва също така да оповести всякакви събития или сделки, които имат съществено значение за разбирането на текущия отчетен период:*
  - a) *явление, че се следва същата счетоводна политика и методи на изчисление при междинните финансови отчети, както и при последните годишни финансови отчети или ако тази политика или методи са били променени, то тогава се дава описание на характера и отражението на тази промяна;*
  - б) *обяснителни коментарии относно сезонността или цикличността на междинните операции;*
  - в) *характера и броя на елементите, засягащи активите, пасивите, собствения капитал, нетния доход или паричните потоци, които са необичайни поради характера си, размера си или времето на проявяването си;*
  - г) *характера и броя на промените в приблизителните оценки на отчетените суми в предходните отчетни периоди на текущата финансова година или промени в приблизителните оценки на отчетените суми в преходните финансови години, ако тези промени имат съществено отражение в текущия отчетен период;*
  - д) *издаване, обратно изкупуване и погасяване на дългови и капиталови ценни книжа;*
  - е) *платени дивиденди (общо или на акция) отделно за обикновените акции и другите акции;*
  - ж) *приход от сегмента и резултат от сегмента за бизнес сегменти или географски сегменти, което от двете е първичната основа за отчитане на предприятието по сегменти (оповестяването на сегментна информация се изисква в междинния финансов отчет на дадено предприятие само ако IAS 14, „Отчитане по сектори“, изисква от предприятието да оповестява сегментна информация в своите годишни финансови отчети);*
  - з) *съществени събития след края на отчетния период, които не са били оповестени във финансовите отчети за конкретния отчетен период;*
  - и) *ефекта от промени в състава на предприятието през отчетния период, включително бизнес комбинации, придобиване или продажба на дъщерни компании и дългосрочни инвестиции, реструктурирания и преустановяващи се дейности, и*



▼ B

й) *промени в условните задължения или условните активи от датата на последния годишен финансов отчет.*

17. Примери за видовете оповестявания, които се изискват от параграф 16, са изложени по-долу. Отделните IAS предоставят насоки относно оповестяванията на много от следните елементи:
- а) преценка на материалните запаси по нетната им реализуема стойност и обратното проявление;
  - б) признаване на загуба от обезценка на имоти, машини, съоръжения, нематериални активи или други активи и възстановяване на такава загуба от обезценка;
  - в) обратното проявление на всякакви провизии за разходи за реструктуриране;
  - г) придобиване и изваждане от употреба на позиции от имоти, машини и съоръжения;
  - д) неотменими задължения от закупуване на имоти, машини и съоръжения;
  - е) уреждане по съдебен ред;
  - ж) корекции на фундаментални грешки в предходно отчетени финансови данни;
  - з) извънредни операции;
  - и) всякакво просрочване на дълг или нарушение на задължение по дълг, които не са били отстранени впоследствие, и
  - й) сделки между свързани лица.

18. Други IAS изискват оповестявания, които трябва да бъдат направени във финансовите отчети. В този контекст „финансови отчети“ означава пълни комплекти финансови отчети от вида, нормално включван в годишния финансов отчет и понякога включван в други отчети. Оповестяванията от тези други IAS не се изискват, ако междинният финансов отчет на предприятието включва само съкратени финансови отчети и подбрани обяснителни бележки вместо пълен комплект финансови отчети.

*Оповестяване на съответствието с IAS*

19. *Ако междинният финансов отчет на дадено предприятие е в съответствие с този IAS, този факт трябва да бъде оповестен. Междинен финансов отчет не трябва да бъде описван като отговарящ на IAS, освен ако не отговаря на всички изисквания на всеки приложим стандарт и на всяко приложимо тълкуване на постоянния комитет за разяснения.*

*Периоди, за които се изисква да бъдат представяни междинни финансови отчети*

20. *Междинните финансови отчети трябва да включват елементи на финансови отчети (съкратени или пълни) за периоди, както следва:*
- а) *баланс към края на текущия отчетен период и сравнителен баланс към края на непосредствено предхождащата финансова година;*
  - б) *отчети за доходите за текущия отчетен период и с натрупване за текущата финансова година до настоящия момент със сравнителни отчети за доходите за съответните сравними отчетни периоди (текущ и от началото на годината) на непосредствено предходната финансова година;*
  - в) *отчет, посочващ промените в собствения капитал кумулативно за текущата финансова година до настоящия момент със сравнителен отчет за съответния период за непосредствено предходната финансова година, и*

## ▼B

г) *отчет за паричния поток кумулативно за текущата финансова година до настоящия момент със сравнителен отчет за съответния период от една година назад за непосредствено предходната финансова година.*

21. За предприятие, чиято дейност е предимно сезонна, може да бъде полезна финансовата информация за дванадесетте месеца, приключващи на датата на междинния отчет, и сравнителната информация за предходния 12-месечен период. Съответно предприятия, чиито бизнес е предимно сезонен, се поощряват да разгледат отчитането на такава информация в добавка към информацията, изисквана в предходния параграф.
22. Приложение 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 3 месеца.

*Същественост*

23. *При решаването на това как да се признава, оценява, класифицира или оповестява даден елемент за целите на междинното финансово отчитане, съществеността трябва да бъде оценявана във връзка със счетоводните данни за отчетния период. При преценяването на съществеността трябва да се признава, че междинните оценки могат да се основават върху приблизителни оценки в по-голяма степен, отколкото оценките на съществеността в годишните финансови данни.*
24. В предговора към IAS се казва следното: „Международните счетоводни стандарти не са предвидени да се прилагат към несъществени позиции.“ Във въведението се казва, че: „една информация е съществена, ако нейният пропуск или неправилно излагане може да повлияе върху икономическите решения на ползвателите, взети на основата на финансовите отчети“. IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“, изисква отделно оповестяване на съществените извънредни операции, необичайните обикновени операции, непро дължените операции, промените в счетоводните приблизителни оценки, основни грешки и промени в счетоводната политика. IAS 8 не съдържа количествено изразена инструкция относно съществеността.
25. Доколкото винаги се изисква справедлива преценка при оценяването на съществеността за целите на финансовото отчитане, то настоящият стандарт основава решенията за признаване и оповестяване върху данни за отчетния период сам по себе си поради разбираемостта на числата в междинния счетоводен отчет. Следователно например необичайни или извънредни операции, промени в счетоводната политика или приблизителните оценки и фундаментални грешки се признават и оповестяват, основавайки се на съществеността във връзка с данните за конкретния отчетен период с цел да се избегнат подвеждащи заключения, които могат да произтичат от неоповестяване. Приоритетната цел е да се осигури междинният счетоводен отчет да включва цялата информация, която се отнася до разбирането на финансовото състояние и резултатите на предприятието през отчетния период.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ В ГОДИШНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

26. *Ако приблизителна оценка на отчетена сума в даден отчетен период се промени значително през окончателния отчетен период на финансовата година, но отделен финансов отчет не бъде публикуван за този последен междинен отчетен период, видът и сумата на тази промяна в приблизителната оценка трябва да бъдат оповестени в бележка към годишния финансов отчет за тази финансова година.*
27. IAS 8 изисква оповестяване на характера и (ако е необходимо) на сумата на промяната в приблизителната оценка, която или има съществено отражение в текущия период, или се очаква да има съществено отражение в следващи периоди. Параграф 16, буква г) от настоящия стандарт изисква подобно оповестяване в междинния финансов отчет. Примерите включват промени в приблизителната оценка в крайния отчетен период, отнасящи се до преоценки на материални запаси, реструктуриране или загуби от вреди, които са

## ▼B

били отчетени в по-ранен отчетен период на финансовата година. Оповестяването, изисквано от предходния параграф, е в съответствие с изискването на IAS 8 и е предвидено да бъде тясно по обхват, отнасящо се единствено до промяна в приблизителната оценка. От предприятието не се изисква да включва допълнителна финансова информация от даден отчетен период в своите годишни финансови отчети.

## ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА

*Същата счетоводна политика, както при годишните финансови отчети*

28. ***Дадено предприятие трябва да прилага същата счетоводна политика в своите междинни финансови отчети, каквато прилага в своите годишни финансови отчети, с изключение на промени в счетоводната политика, извършени след датата на последните годишни финансови отчети, които трябва да бъдат отразени в следващите годишни финансови отчети. Все пак честотата на отчитането на дадено предприятие (годишно, шестмесечно, тримесечно) не трябва да засяга оценяването на неговите годишни резултати. За постигане на тази цел оценките за целите на междинното отчитане трябва да бъдат извършвани на основата на една година назад до настоящия момент.***
29. Да се изисква от едно предприятие да прилага същата счетоводна политика в своите междинни финансови отчети, каквато прилага и в своите годишни отчети, може да изглежда, че оценките за отчетния период са извършвани, сякаш всеки отчетен период е взет сам за себе си като независим отчетен период. Все пак постановявайки, че честотата на отчитане на дадено предприятие не трябва да засяга оценяването на неговите годишни резултати, параграф 28 признава, че даден отчетен период е част от по-голяма финансова година. Оценяванията за година назад до днешна дата могат да включват промени в приблизителните оценки на отчетените суми за предходни отчетни междинни периоди на текущата финансова година. Но принципите за признаване на активи, пасиви, доходи и разходи за отчетни периоди са същите, както при годишните финансови отчети.
30. Например:
- а) принципите за признаване и оценка на загубите от преоценка на материални запаси, реструктурирания или повреди през даден отчетен период са същите като тези, които едно предприятие би следвало, ако изготвяше единствено годишни финансови отчети; все пак ако такива операции се признават и оценяват през един отчетен период и приблизителната оценка се промени в следващ отчетен период на тази финансова година, първоначалната приблизителната оценка се променя през следващия отчетен период или чрез натрупване на допълнителна сума на загуба или чрез възстановяване на предишно призната сума;
  - б) разход, който не отговаря на дефиницията за актив в края на даден отчетен период, не се разсрочва в баланса — или за да се изчака по-нататъшна информация за това дали ще отговори на дефиницията за актив, или да се изравнят доходите за последващи междинни отчетни периоди в рамките на финансовата година, и
  - в) разходът за данък върху дохода се признава за всеки отчетен период, основавайки се на най-добрата приблизителна оценка на претеглената средна годишна ставка за данък върху дохода, очакван за цялата финансова година; натрупаните суми за разходи по данък върху дохода през един отчетен период може да се наложи да бъдат коригирани през последващ отчетен период на същата финансова година, ако приблизителната оценка на годишната ставка за данък върху дохода се промени.
31. Съгласно общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети (общите положения) признаването е: „Акт на включване в баланса или отчета за доходите на позицията, която отговаря на определението за елемент и задоволява критериите за признаване.“ Дефинициите на активи, пасиви, доходи и разходи са

## ▼B

фундаментални за признаването както към датата на годишното, така и към датата на междинното финансово отчитане.

32. За активи се прилагат същите тестове за бъдещи икономически доходи към датите на междинно отчитане, както и в края на финансовата година на предприятието. Разходите, които по своя характер не биха се класифицирали като активи в края на финансовата година, няма да се класифицират и към датата на междинното отчитане. По същия начин даден пасив към датата на междинно отчитане 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 приходите и разходите е, че свързаните с тях положителни и отрицателни потоци на активи и пасиви вече са се състояли. Ако тези 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 отчета за доходите, когато възникне достоверно и изчисливо намаляване на бъдеща икономическа полза, свързано с намаляване на даден актив или нарастване на пасив, когато може да бъде надеждно оценено.“ Общите положения не позволяват признаване на елементи в баланса, които не отговарят на дефинициите за активи или пасиви.

34. При оценяване на активите, пасивите, доходите, разходите и паричните потоци, отчетени във финансовите отчети, едно предприятие, което се отчита единствено годишно, може да вземе предвид информация, която му се предоставя през финансовата година. Неговите оценки са в действителност на основа една година назад до настоящата дата.

35. Едно предприятие, което се отчита на половин година, използва информация, която му се предоставя по средата на годината или скоро след това при извършване на оценките в своите финансови отчети за първия шестмесечен период, и информация, предоставена в края на годината или скоро след това за 12-месечния период. 12-месечните оценки ще отразят възможни промени в приблизителните оценки на сумите, отчетени

за първия финансов отчет за първия 6-месечен период. Сумите, отчетени в междинния финансов отчет за първия 6-месечен период, не се коригират със задна дата. Параграф 16, буква г) и параграф 26 изискват все пак да бъдат оповестявани характерът и размерът на значимите промени в приблизителните оценки.

36. Едно предприятие, което се отчита по-често, отколкото на половин година, оценява своите доходи и разходи на база с натрупване от началото на годината за всеки междинен период, използвайки налична информация, когато се изготвя всеки комплект от финансови отчети. Размерите на отчетените доходи и разходи за текущия отчетен период ще отразяват всякакви промени в приблизителните оценки за сумите, отчетени за предходни междинни периоди на финансовата година. Сумите, отчетени в предходни междинни периоди, не се коригират със задна дата. Параграф 16, буква г) и параграф 26 изискват все пак да се оповестява характерът и размерът на всякакви значими 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 трябва да се отчитат предварително, нито да се разсрочват към датата на междинно отчитане, ако предсрочното отчитане или разсроченото отчитане няма да бъдат уместни към края на финансовата година на предприятието.***

38. Примерите включват приходи от дивиденди, възнаграждения и правителствени дарения. Освен това някои предприятия редовно получават повече приходи в определени отчетни периоди на финансовата година, отколкото в други отчетни периоди, например сезонни приходи от продажба на дребно. Такива приходи се признават в момента на възникването им.

▼ **B**

*Разходи, понесени неравномерно през финансовата година*

39. *Разходите, които се понасят неравномерно през финансовата година на предприятието, трябва да бъдат предварително отчетени или разсрочено отчетени за целите на междинното отчитане, ако е също така уместно да се отчете предварително или разсрочено този вид разход в края на финансовата година.*

*Прилагане на принципите за признаване и оценка*

40. Приложение 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 установени така, че да осигуряват надеждността на произтичащата информация и подходящото 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-голямо използване на методи за приблизителна оценка, отколкото биха изисквали годишните финансови отчети.*
42. Приложение В представя примери за използване на приблизителни оценки през отчетни периоди.

**ПОВТОРНО ИЗДАВАНЕ НА ОТЧЕТИ ЗА ВЕЧЕ ОТЧЕТЕНИ МЕЖДИННИ ПЕРИОДИ**

43. *Промяна в счетоводната политика, различна от тази, за която преходът е посочен от новия IAS, трябва да се отразява чрез:*
- а) повторно издаване на отчети за вече отчетни междинни периоди на текущата финансова година и сравними отчетни периоди на предишни финансови години (виж параграф 20), ако предприятието следва основните принципи съгласно IAS 8, или*
  - б) повторно издаване на отчети за вече отчетни междинни периоди на текущата финансова година, ако предприятието следва позволените алтернативни подходи съгласно IAS 8; в този случай сравнимите отчетни периоди на предходни финансови години не се издават повторно.*
44. Една цел на предходния принцип е да се осигури отделната счетоводна политика да е приложима към отделен клас операции през една цяла финансова година. Съгласно IAS 8 промяна в счетоводната политика се отразява чрез прилагане със задна дата, с повторно обявяване на финансови данни от предходните периоди, ако е уместно. Все пак ако сумата на корекцията, отнасяща се до предходни финансови години, не може да се определи разумно, то тогава според IAS 8 новата политика се прилага с бъдеща дата. Една позволена алтернатива е да се включи цялата кумулативна ретроспективна корекция в определянето на нетната печалба или загуба за периода, през който се променя счетоводната политика. Ефектът на принципа в параграф 43 е да изиска, в рамките на текущата финансова година, всяка промяна в счетоводната политика да бъде прилагана със задна дата към началото на финансовата година.
45. Да се позволи на счетоводните промени да бъдат отразени към дадена дата на междинно отчитане в рамките на финансовата година би позволило две различни счетоводни политики да се прилагат към даден клас операции в рамките на една-единствена финансова година. Резултатът би бил проблеми в разпределението за отчетния период, замъглени резултати от дейността и усложнен анализ и разбираемост на информацията за междинния отчетен период.

▼ B

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

46. *Настоящият стандарт влиза в сила за финансови (счетоводни) отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава.*

▼ M3

## МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ 5

Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—5
Класификация на дълготрайни активи (или групи за отписване) като държани за продажба	6—14
Дълготрайни активи, които следва да бъдат ликвидирани	13—14
Оценка на дълготрайни активи (или групи за отписване) класифицирани като държани за продажба	15—29
Оценка на дълготраен актив (или група за отписване)	15—19
Признаване и възстановяване на загуби от обезценка	20—25
Промени на план за продажба	26—29
Представяне и оповестяване	30—42
Представяне на преустановени дейности	31—36
Печалби или загуби отнасящи се до продължаваща дейност	37
Представяне на дълготраен актив или група за отписване, класифицирани като държани за продажба	38—40
Допълнително оповестяване	41—42
Преходни разпоредби	43
Дата на влизане в сила	44
Отменяне на IAS 35	45

ЦЕЛ

1. Целта на настоящия IFRS е да специфицира счетоводното отчитане за активи държани за продажба, както и представянето и оповестяването на *преустановени дейности*. По-специално, IFRS изисква:
  - а) активите, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба, да бъдат оценявани по по-ниската от преносната стойност и *справедливата стойност минус разходите за продажба*, и амортизацията на такива активи да се преустанови;
  - и
  - б) активите, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба, да бъдат представяни отделно на лицевата страна на балансовия отчет и резултатите от преустановените дейности да бъдат представяни отделно в отчета за приходи и разходи.

ОБХВАТ

2. Изискванията за класифициране и представяне съгласно настоящия IFRS се прилагат към всички признати дълготрайни активи (\*) и към всички групи за отписване на дадено образуване. Изиск-

(\*) За активи, класифицирани в съответствие с представянето на ликвидността, дълготрайните активи са активи, които включват суми, които се очаква да бъдат възстановени повече от дванадесет месеца след датата на балансовия отчет. Параграф 3 се прилага за класифицирането на такива активи.

## ▼ M3

ванията за оценка съгласно настоящия IFRS се прилагат към всички признати дълготрайни активи и групи за отписване (съгласно параграф 4), с изключение на активите, изброени в параграф 5, които продължават да бъдат оценявани в съответствие с посочения стандарт.

3. Активи, класифицирани като дълготрайни активи съгласно IAS 1 *Представяне на финансовите отчети* (преработен през 2003 г.), не се прекласифицират като краткотрайни активи докато отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба в съответствие с настоящия IFRS. Активи от категория, която образуванието обикновено разглежда като дълготрайни, които са придобити изключително с цел препродажба, не се класифицират като краткотрайни, освен ако отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба съгласно настоящия IFRS.
4. Понякога едно образуване се освобождава от група активи, възможно с някои пряко свързани пасиви, едновременно с една транзакция. Такава група за отписване може да бъде група от обекти, генериращи парични потоци, един обект, генериращ парични потоци, или част от обект, генериращ парични потоци (\*). Групата може да включва всякакви активи и пасиви на образуването, включително краткотрайни активи, краткосрочни задължения и активи, изключени по параграф 5 от изискванията за оценка съгласно настоящия IFRS. Ако дълготраен актив в обхвата на изискванията за оценка съгласно настоящия IFRS е част от група за отписване, изискванията за оценка на настоящия IFRS се прилагат към групата като цяло, така че групата се оценява по по-ниската от нейната преносна стойност и справедливата стойност минус разходите за продажба. Изискванията за оценка на индивидуалните активи и пасиви в рамките на групата за отписване са определени в параграфи 18, 19 и 23.
5. Разпоредбите на настоящия IFRS (\*\*), касаещи оценката, не се прилагат към следните активи, които са обхванати от изброените Стандарти като индивидуални активи или като част от група за отписване:
  - а) отсрочени данъчни активи (IAS 12 *Данъци върху дохода*);
  - б) активи, произтичащи от доходи на заети лица (IAS 19 *Доходи на заети лица*);
  - в) финансови активи в обхвата на IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*;
  - г) дълготрайни активи, които се отчитат счетоводно в съответствие с модела на справедливата стойност в IAS 40 *Инвестиционни имоти*;
  - д) дълготрайни активи, които се оценяват по справедлива стойност минус приблизително оценените разходи за продажба съгласно IAS 41 *Селско стопанство*;
  - е) договорни права по застрахователни договори съгласно IFRS *Застрахователни договори*.

#### КЛАСИФИКАЦИЯ НА ДЪЛГОТРАЙНИ АКТИВИ (ИЛИ ГРУПИ ЗА ОТПИСВАНЕ) КАТО ДЪРЖАНИ ЗА ПРОДАЖБА

6. **Образуването класифицира дълготраен актив (или група за отписване) като държан за продажба ако неговата преносна стойност се възстановява основно чрез продажба, а не чрез продължаваща употреба.**
7. За тази цел активът (или групата за отписване) трябва да бъде на разположение за незабавна продажба в настоящото си състояние, предмет само на условията, които са общоприети и обичайни за продажби на такива активи (или групи за отписване), и неговата продажба трябва да бъде много вероятна.

(\*) Щом паричните потоци от актив или група активи се очаква да възникнат основно от продажба, а не от продължаваща употреба, те стават по-малко зависими от паричните потоци, възникващи от други активи, а групата за отписване, която е била част от обект, генериращ парични потоци, се превръща в отделен обект, генериращ парични потоци.

(\*\*) Извън параграфи 18 и 19, които изискват въпросните активи да бъдат оценявани в съответствие с други приложими IFRS.

## ▼ M3

8. За да бъде продажбата много вероятна, съответното ниво на управление трябва да бъде обвързано с план за продажба на актив (или група за отписване), като трябва да бъде иницирана и активна програма за намиране на купувач и изпълнение на плана. Освен това активът (или групата за отписване) трябва да бъдат активно предлагани на пазара за продажба по цена, която е разумна по отношение на неговата справедлива стойност. Също така продажбата трябва да отговаря на условията за признаване като завършена продажба в срок от една година от датата на класификацията, с изключение на разрешението по параграф 9, и действията, необходими за изпълнението на плана, трябва да показват, че е малко вероятно да бъдат направени значителни промени в плана или, че планът ще бъде оттеглен.
9. Събития или обстоятелства могат да удължат срока за извършване на продажбата над една година. Удължаването на срока необходим за извършване на продажбата не пречи активът (групата за отписване) да бъде класифициран като държан за продажба, ако закъснението е предизвикано от събития или обстоятелства извън контрола на образуванието и има достатъчно доказателства, че образуванието се придържа към своя план за продажба на актива (или група за отписване). Такъв е случаят, когато са удовлетворени критериите от допълнение Б.
10. Транзакциите по продажбите включват размяна на дълготрайни активи за други дълготрайни активи, когато размяната има търговско съдържание в съответствие с IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*.
11. Когато едно образувание придобива дълготраен актив (или група за отписване) изключително с цел последваща продажба, то класифицира дълготрайния актив (или група за отписване) като държан за продажба на датата на придобиване, само ако е удовлетворено изискването по параграф 8 (с изключение на разрешението по параграф 9) и е много вероятно някои от другите критерии по параграфи 7 и 8, които не са удовлетворени на тази дата, да бъдат удовлетворени в най-кратък срок след придобиването (обикновено в рамките на три месеца).
12. Ако критериите по параграфи 7 и 8 са удовлетворени след датата на балансовия отчет, образуванието не класифицира дълготрайния актив (или група за отписване) като държан за продажба в тези финансови отчети, които предстоят да бъдат издадени. Когато тези критерии са удовлетворени след датата на балансовия отчет, но преди оторизиране издаването на финансовите отчети, образуванието оповестява информацията, определена в параграф 41, букви а), б) и г) в бележките.

*Дълготрайни активи, които следва да бъдат ликвидирани*

13. Образуванието не класифицира като държан за продажба актив (или група за отписване), който предстои да бъде ликвидирани. Това е така защото неговата преносна стойност ще бъде възстановена предимно чрез продължаваща употреба. Ако групата за отписване, която следва да бъде ликвидирани, отговаря на критериите по параграф 32, букви а)—в), образуванието представя резултатите и паричните потоци на групата за отписване като преустановени дейности съгласно параграфи 33 и 34 на датата, на която използването и се преустановява. Дълготрайни активи (или групи за отписване), които следва да бъдат ликвидирани, включват дълготрайни активи (или групи за отписване), които следва да бъдат използвани до края на техния полезен живот и дълготрайни активи (или групи за отписване), които следва да бъдат закрити, а не продадени.
14. Образуванието не отчита счетоводно дълготраен актив, който временно е бил изваден от употреба сякаш е бил ликвидирани.

**ОЦЕНКА НА ДЪЛГОТРАЙНИ АКТИВИ (ИЛИ ГРУПИ ЗА ОТПИСВАНЕ), КЛАСИФИЦИРАНИ КАТО ДЪРЖАНИ ЗА ПРОДАЖБА***Оценка на дълготраен актив (или група за отписване)*

15. **Едно образувание оценява дълготраен актив (или група за отписване), класифициран като държан за продажба, по по-**



▼ M3**ниската от неговата преносна стойност и справедлива стойност минус разходите за продажба.**

16. Ако наскоро придобит актив (или група за отписване) отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (виж параграф 11), прилагането на параграф 15 ще доведе до оценка на актива (или група за отписване) след първоначалното признаване по по-ниската от неговата преносна стойност, ако не е бил класифициран по този начин (например, стойност), и справедливата стойност минус разходите за продажба. Ако активът (или групата за отписване) е придобит като част от бизнес комбинация, той се оценява по справедлива стойност минус разходите за продажба.
17. Когато се очаква продажбата да бъде извършена след повече от една година, образуванието оценява разходите за продажба по тяхната сегашна стойност. Всяко увеличение на сегашната стойност на разходите за продажба, което възниква с течение на времето, се представя в печалба или загуба като разход по финансирането.
18. Непосредствено преди първоначалната класификация на актива (или групата за отписване) като държан за продажба, преносните стойности на актива (или всички активи и пасиви в групата) се оценяват в съответствие с приложимите IFRS.
19. При последваща оценка на група за отписване преносните стойности на всички активи и пасиви, които не са в обхвата на изискванията за оценка по настоящия IFRS, но са включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба, се оценяват повторно в съответствие с приложимите IFRS преди справедливата стойност минус разходите за продажба на групата за отписване да бъде оценена повторно.

*Признаване на загуби от обезценка и сторнирания*

20. Образуванието признава загуба от обезценка за всяко първоначално или последващо намаление в отчетната стойност на актива (или групата за отписване) до справедливата стойност минус разходите за продажба, доколкото не е била призната в съответствие с параграф 19.
21. Образуванието признава печалба за всяко последващо увеличение в справедливата стойност минус разходите за продажба на актив, но не повече от акумулираната загуба от обезценка, която е била призната или съгласно настоящия IFRS, или преди това съгласно IAS 36 Обезценка на активи.
22. Образуванието признава печалба за всяко последващо увеличение в справедливата стойност минус разходите за продажба на група за отписване:
  - а) доколкото тя не е била призната съгласно параграф 19;
 

но
  - б) но не над акумулираната загуба от обезценка, която е била призната или съгласно настоящия IFRS, или преди това съгласно IAS 36, върху дълготрайните активи, които са в обхвата на изискванията за оценка съгласно настоящия IFRS.
23. Загубата от обезценка (или всяка последваща печалба), призната за група за отписване, редуцира (или увеличава) преносната стойност на дълготрайните активи в групата, които са в обхвата на изискванията за оценяване съгласно настоящия IFRS, по реда на разпределяне определен в параграфи 104, букви а) и б) и 122 от IAS 36 (преработен през 2004 г.).
24. Печалба или загуба, непризнати преди към датата на продажбата на дълготраен актив (или група за отписване), се признават на датата на отписване. Изискванията за отписване са определени в:
  - а) параграфи 67—72 от IAS 16 (преработен през 2003 г.) за имущество, заводи и оборудване,
 

и
  - б) параграфи 112—117 от IAS 38 *Нематериални активи* (преработен през 2004 г.) за нематериални активи.

## ▼ M3

25. Образованието не амортизира дълготраен актив, когато е класифициран като държан за продажба или когато е част от група за отписване, класифицирана като държана за продажба. Лихви и други разходи, които могат да се отнесат към пасивите на група за отписване, класифицирана като държана за продажба, продължават да бъдат признавани.

*Промени в плана за продажба*

26. Ако едно образувание е класифицирало актив (или група за отписване) като държан за продажба, но критериите съгласно параграфи 7—9 вече не се удовлетворяват, образованието прекратява класифицирането на активите (или групи за отписване) като държани за продажба.
27. Образованието оценява дълготраен актив, чието класифициране като държан за продажба е прекратено (или е прекратено включването му в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) по по-ниската от:
- а) неговата преносна стойност преди активът (или групата за отписване) да бъде класифициран като държан за продажба, коригирана с амортизацията или преоценките, които биха били признати ако активът (групата за отписване) не е бил класифициран като държан за продажба,
  - и
  - б) неговата *възстановима стойност* на датата на последващото решение да не се продава (\*).
28. Образованието включва всяка необходима корекция в преносната стойност на дълготраен актив, който е престанал да бъде класифициран като държан за продажба, в приходите (\*\*), от продължаваща дейност в периода в който критериите по параграфи 7—9 вече не се удовлетворяват. Образованието представя корекцията в същата рубрика на отчета за приходи и разходи, използвана за представяне на печалба или загуба, ако има такава, призната в съответствие с параграф 37.
29. Ако едно образувание отстрани отделен актив или пасив от групата за отписване, класифицирана като държана за продажба, останалите активи и пасиви от групата за отписване, които трябва да бъдат продадени, продължават да бъдат оценявани като група само, ако групата отговаря на критериите по параграфи 7—9. С други думи, останалите дълготрайни активи от групата, които поотделно отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба, се оценяват поотделно по по-ниските от техните преносни стойности и справедливите стойности минус разходите за продажба на тази дата. Всички дълготрайни активи, които не отговарят на критериите престават да бъдат класифицирани като държани за продажба съгласно параграф 26.

## ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ

30. **Образованието представя и оповестява информация, която дава възможност на потребителите на финансовите отчети да оценят финансовите резултати от преустановените дейности и продажби на дълготрайни активи (или групи за отписване).**

*Представяне на преустановени дейности*

31. *Компонентът* на образованието включва операции и парични потоци, които могат да бъдат ясно разграничени, оперативно и за целите на финансовата отчетност, от останалото образувание. С други думи, компонент на образувание е обект, генериращ

(\*) Ако дълготрайният актив е част от обект, генериращ парични потоци, неговата възстановима стойност е преносната стойност, която би била призната след разпределянето на всяка загуба от обезценка, възникваща от този обект, генериращ парични потоци, в съответствие с IAS 36.

(\*\*) Освен ако активът представлява имущество, заводи и оборудване или нематериален актив, който е бил преоценен в съответствие с IAS 16 или IAS 38 преди да бъде класифициран като държан за продажба, като в този случай корекцията се третира като преоценъчно увеличение или намаление.

## ▼ M3

парични потоци или група обекти, генерираща парични потоци, докато са държани за употреба.

32. Преустановена дейност е компонент на образувание, който или е бил продаден, или е класифициран като държан за продажба,
- и
- а) представлява отделен важен вид дейност или географска зона на дейност,
- б) представлява част от отделен съгласуван план за продажба на отделен важен вид дейност на образуванието или географска зона на дейност
- или
- в) представлява дъщерно образувание, придобито изключително с цел препродажба.
33. Образуванието оповестява:
- а) единична сума на лицевата страна на отчета за приходи и разходи, която представлява сбора от:
- i) печалбата или загубата след данъци от преустановени дейности
- и
- ii) печалба или загуба след данъци, признати върху оценката по справедлива стойност минус разходи за продажба, или върху продажбата на активи или групи за отписване, представляващи преустановена дейност.
- б) анализ на единичната сума в буква а) в:
- i) приходи, разходи и печалба или загуба преди данъци на преустановени дейности;
- ii) свързания разход за данък върху доходите съгласно параграф 81, буква з) от IAS 12;
- iii) печалбата или загубата, признати върху оценката по справедлива стойност минус разходи за продажба, или върху продажбата на активи или групи за отписване, представляващи преустановена дейност;
- и
- iv) свързания разход за данък върху доходите съгласно параграф 81, буква з) от IAS 12.
- Анализът може да бъде представен в бележките или на лицевата страна на отчета за приходи и разходи. Ако е представен на лицевата страна на отчета за приходи и разходи, той се представя в раздела, отнасящ се до преустановени дейности, т.е. отделно от продължаваща дейност. Анализът не се изисква за групи за отписване, които са наскоро придобити дъщерни предприятия, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба след придобиване (виж параграф 11).
- в) нетните парични потоци, които могат да се отнесат към оперативните, инвестиционните и финансиращи дейности на преустановени дейности. Тези оповестявания могат да се представят или в бележките или на лицевата страна на финансовите отчети. Тези оповестявания не са необходими за групи за отписване, които са наскоро придобити дъщерни предприятия, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба след придобиване (виж параграф 11).
34. Образуванието представя отново оповестяванията по параграф 33 за предшестващи периоди, представени във финансовите отчети, така че оповестяванията да се отнасят до всички дейности, които са били преустановени към датата на балансовия отчет за последния представен период.
35. Корекции в текущия период по отношение на суми, представени по-рано в преустановени дейности, които са свързани пряко с освобождаването от преустановена дейност в предишен период, се класи-

## ▼ M3

фицират отделно в преустановени дейности. Естеството и сумата на такива корекции се оповестяват. Следват примери за обстоятелствата при които могат да възникнат тези корекции:

- а) разрешаването на несигурностите, които възникват от условията на транзакцията по продажбата, например, разрешаване заедно с купувача на въпросите за корекциите на покупната цена и обезщетението.
  - б) разрешаването на несигурностите, които възникват от и са пряко свързани с операциите на компонента преди неговата продажба, например, задължения по продуктови гаранции и гаранции за опазване на околната среда, задържани от продавача.
  - в) уреждането на задължения по схема за доходи на работници и служители, при условие, че уреждането е пряко свързано с транзакция по продажба.
36. Ако едно образувание прекрати класифицирането на компонент на образувание като държан за продажба, резултатите от операциите на компонента, представени по-рано в преустановени дейности съгласно параграфи 33—35, се прекласифицират и се включват в дохода от продължаващи дейности за целия представен период. Сумите за предшестващи периоди се описват като представени наново.

*Печалби или загуби, отнасящи се до продължаващи дейности*

37. Всяка печалба или загуба след последващата оценка на дълготраен актив (или група за отписване), класифициран като държан за продажба, който не отговаря на определението за преустановена дейност, се включва в печалбата или загубата от продължаващи дейности.

*Представяне на дълготраен актив или група за отписване, класифицирани като държани за продажба*

38. Образованието представя дълготраен актив, класифициран като държан за продажба, и активите на група за отписване, класифицирана като държана за продажба, отделно от други активи в балансвия отчет. Пасивите на група за отписване, класифицирана като държана за продажба, се представят отделно от други пасиви в балансвия отчет. Тези активи и пасиви не се компенсират и представят като една сума. Основните категории активи и пасиви, класифицирани като държани за продажба, се оповестяват отделно или на лицевата страна на балансвия отчет, или в бележките, с изключение на разрешенията по параграф 39. Образованието представя отделно всеки акумулиран приход или разход, признат пряко в капитала, който се отнася до дълготраен актив (или група за отписване), класифициран като държан за продажба.
39. Ако групата за отписване е наскоро придобито дъщерно дружество, което отговаря на критериите за класифициране като държано за продажба след придобиване (виж параграф 11), не се изисква оповестяване на основните категории активи и пасиви.
40. Образованието не прекласифицира или представя отново суми, представени за дълготрайни активи или за активи и пасиви на групи за отписване, класифицирани като държани за продажба, в балансвите отчети за предшестващи периоди, за да отрази класификацията в балансвия отчет за последния представен период.

*Допълнителни оповестявания*

41. Образованието оповестява следната информация в бележките в периода в който един дълготраен актив (или група за отписване) или е бил класифициран като държан за продажба, или продаден:
- а) описание на дълготрайния актив (или група за отписване);
  - б) описание на фактите и обстоятелствата на продажбата, или водещи до очаквана продажба, и очаквания начин и време на тази продажба;
  - в) печалбата или загубата, признати в съответствие с параграфи 20—22 и, ако не е представена отделно в лицевата страна на отчета

▼ M3

за приходи и разходи, рубриката в отчета за приходи и разходи, която включва тази печалба или загуба;

- г) ако е уместно, секторът в който дълготрайният актив (или група за отписване) е представена съгласно IAS 14 *Отчитане по сектори*.

42. Ако се прилага параграф 26 или параграф 29, образуването оповестява, през периода на вземането на решение за промяна на плана за продажба на дълготрайния актив (или групата за отписване), описание на фактите и обстоятелствата, водещи до решението и ефекта от решението върху резултатите от операциите за периода и всички представени предшествващи периоди.

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

43. IFRS се прилага перспективно към дълготрайни активи (или групи за отписване), които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба и дейности, които отговарят на критериите за класифициране като преустановени след датата на влизане в сила на IFRS. Образуването може да прилага изискванията на IFRS към всички дълготрайни активи (или групи за отписване), които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба и дейности, които отговарят на критериите за класифициране като преустановени след всяка дата преди датата на влизане в сила на IFRS при условие, че оценките и друга информация, необходими за прилагането на IFRS, са били получени по времето когато тези критерии първоначално са били удовлетворени.

## ДАТА НА ВЛИЗАНИЕ В СИЛА

44. Образуването прилага настоящия IFRS за годишни периоди, започващи от 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако едно образуване прилага IFRS за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

## ОТМЕНЯНЕ НА IAS 35

45. Настоящият IFRS отменя IAS 35 *Преустановявани дейности*.

▼ M3

## ДОПЪЛНЕНИЕ А

## Определения

*Настоящото допълнение представлява неразделна част от IFRS.*

<b>обект, генериращ парични потоци</b>	Най-малката разграничима група активи, която генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи.
<b>компонент на образувание</b>	Операции и парични потоци, които могат да бъдат ясно разграничени, оперативно и за целите на финансовата отчетност, от останалата част от образуванието.
<b>разходи за продажба</b>	Пределни разходи, пряко отнасящи се до продажбата на актив (или <b>група за отписване</b> ), с изключение на финансови разходи и разход за данък върху доходите.
<b>краткотраен актив</b>	<p>Актив, който удовлетворява някои от следните критерии:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) очаква се да бъде реализиран, или е предназначен за продажба или потребление, в хода на нормалния работен цикъл на образуванието;</li> <li>б) държан е основно за търгуване;</li> <li>в) очаква се да бъде реализиран в срок от дванадесет месеца след датата на балансовия отчет;</li> </ul> <p>или</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>г) представлява пари или паричен еквивалент, освен ако има ограничение за размяната или използването му за уреждане на задължение за най-малко дванадесет месеца след датата на балансовия отчет.</li> </ul>
<b>преустановена дейност</b>	<p><b>Компонент на образувание</b>, който е бил продаден или е бил класифициран като държан за продажба и:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) представлява отделно важно направление от дейността на образуванието или географска зона на дейности,</li> <li>б) представлява част от отделен съгласуван план за продажба на отделно важно направление от дейността на образуванието или географска зона на дейности,</li> </ul> <p>или</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>в) представлява дъщерно дружество, придобито изключително с цел препродажба.</li> </ul>
<b>група за отписване</b>	Група активи, които следва да бъдат ликвидирани, чрез продажба или по друг начин, заедно като група, с една единствена транзакция, и пасиви, свързани пряко с тези активи, които ще бъдат прехвърлени при транзакцията. Групата включва репутация, придобита в бизнес комбинация, ако групата представлява обект, <b>генериращ парични потоци</b> , към който е била разпределена репутацията съгласно изискванията на параграфи 80—87 от IAS 36 <i>Обезценка на активи</i> (преработен през 2004 г.) или ако е операция в рамките на такъв обект, генериращ парични потоци.

▼ M3

<b>справедлива стойност</b>	Сумата, за която може да бъде разменен един актив или уредено задължение, между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им.
<b>твърдо споразумение за покупка</b>	Споразумение с несвързана страна, задължително за двете страни и обикновено законно, което а) определя всички важни условия, включително цената и графика на трансакциите, и б) включва възпираща клауза за неизпълнение, достатъчно значима, за да направи изпълнението <b>много вероятно</b> .
<b>много вероятно</b>	Значително повече от <b>вероятно</b> .
<b>дълготраен актив</b>	Актив, който не отговаря на определението за <b>краткотраен актив</b>
<b>вероятен</b>	Много възможно.
<b>възстановима сума</b>	По-високата от <b>справедливата стойност</b> на актива минус <b>разходите за продажба</b> и неговата <b>стойност в употреба</b> .
<b>стойност в употреба</b>	Сегашната стойност на приблизително оценени бъдещи парични потоци, които се очаква да възникнат от продължаваща употреба на актив и от неговата продажба в края на полезния му живот.

## ▼ M3

## ДОПЪЛНЕНИЕ Б

## Допълнение

Допълнението е неразделна част от IFRS.

## УДЪЛЖАВАНЕ НА СРОКА НЕОБХОДИМ ЗА ЗАВЪРШВАНЕ НА ПРОДАЖБАТА

- Б 1 Както беше отбелязано в параграф 9, удължаването на срока необходим за извършване на продажбата, не пречи активът (или групата за отписване) да бъде класифициран като държан за продажба, ако причина за забавянето са събития или обстоятелства извън контрола на образуванието и има достатъчно доказателства, че образуванието продължава да се придържа към своя план за продажба на актива (или групата за отписване). Следователно изключението от изискването за едногодишен срок се прилага в следните ситуации, при които възникват такива събития или обстоятелства:
- а) на датата, на която едно образувание се ангажира с план за продажба на дълготраен актив (или група за отписване), то логично очаква, че други (не купувача) ще поставят условия за прехвърлянето на актива (или групата за отписване), които ще удължат срока необходим за извършване на продажбата, и:
    - i) действия, необходими в отговор на тези условия, не могат да бъдат инициирани до постигането на твърд ангажимент за покупка,
    - и
    - ii) твърд ангажимент за покупка е много вероятен в рамките на една година.
  - б) образувание постига твърд ангажимент за покупка и, в резултат на това, купувачът или други неочаквано поставят условия за прехвърлянето на дълготраен актив (или група за отписване) класифициран преди това като държан за продажба, които ще удължат срока, необходим за извършване на продажбата, и:
    - i) били са предприети своевременни действия в отговор на тези условия,
    - и
    - ii) очаква се благоприятно разрешаване на проблемите забавящи продажбата.
  - в) по време на първоначалния едногодишен период възникват обстоятелства, които преди това са били считани за малко вероятни и в резултат на това дълготраен актив (или група за отписване), класифициран преди това като държан за продажба, не е продаден към края на този период, и
    - i) по време на първоначалния едногодишен период образуванието е предприело действия в отговор на промяната в обстоятелствата,
    - ii) дълготрайният актив (или група за отписване) активно се представя на пазара по цена, която е разумна като се има предвид промяната в обстоятелствата,
    - и
    - iii) удовлетворени са критериите по параграфи 7 и 8.



## ▼ M3

## ДОПЪЛНЕНИЕ В

## Изменения на други IFRS

Измененията в настоящото допълнение се прилагат за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако едно образувание прилага настоящия IFRS за по-ранен период, настоящите изменения се прилагат за този по-ранен период.

В 1 IAS 1 *Представяне на финансовите отчети* (преработен през 2003 г.) се изменя, както следва:

Параграф 68 се изменя, както следва:

68. **Като минимум лицевата страна на балансовия отчет включва позиции, които представляват следните суми, доколкото те не са представени в съответствие с параграф 68 А:**

а) ...

Добавя се параграф 68 А, както следва:

68 А. **Лицевата страна на балансовия отчет включва също и позиции, които представляват следните суми:**

а) **обищо активи, класифицирани като държани за продажба и активи, включени в групи за отписване, класифицирани като държани за продажба съгласно IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности;**

**и**

б) **пасиви включени в групи за отписване, класифицирани като държани за продажба съгласно IFRS 5.**

Параграф 81 се изменя, както следва:

81. **Като минимум лицевата страна на отчета за приходи и разходи включва позиции, които представляват следните суми за периода:**

...

г) **данъчен разход;**

д) **отделна сума, състояща се от общата сума на i) печалба или загуба след данъци от преустановени дейности и ii) печалба или загуба след данъци, призната върху оценката по справедлива стойност минус разходи за продажба или върху отписването на активи или групи за отписване, представляващи преустановената дейност;**

**и**

е) **печалба или загуба.**

Параграф 87, буква д) се изменя, както следва:

д) преустановени дейности;

В 2 В IAS 10 *Събития след датата на баланса*, параграф 22, букви б) и в) се изменя, както следва:

б) обявяване на план за преустановяване на дейност;

в) големи покупки на активи, класифициране на активи като държани за продажба съгласно IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*, други отписвания на активи, или експроприране на важни активи от държавата;

В 3 IAS 14 *Отчитане по сектори* се изменя, както следва:

Параграф 52 се изменя, както следва:

52. **Образованието оповестява резултат на сектора за всеки отчетен сектор като представя резултата от продължаващи дейности отделно от резултата от преустановени дейности.**

## ▼ M3

Добавя се параграф 52A както следва:

52 А. *Образованието преизчислява резултатите на сектора в предишестващи периоди, представени във финансовите отчети, така че оповестяванията необходими по параграф 52 свързани с преустановени дейности да се отнасят за всички дейности, които са били класифицирани като преустановени към датата на балансовия отчет на последния представен период.*

Параграф 67 се изменя, както следва:

67. *Образованието представя обяснение на разликата между информацията оповестена за отчетни сектори и съвкупната информация в консолидираните или индивидуалните финансови отчети. При представяне на обяснението за разликата образованието равнява прихода на сектора към прихода на образованието от външни клиенти (включително оповестяване на сумата на прихода на образуванието от външни клиенти невключен в нито един сектор); резултатът на сектора от продължаващи дейности се равнява към съпоставимата оценка на оперативната печалба или загуба на образованието от продължаващи дейности, както и към печалбата и загубата на образованието от продължаващи дейности; резултатите на сектора от преустановени дейности се равняват към печалбата или загубата на образованието от продължаващи дейности; активите на сектора ...*

В 4 IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*, както е преработен през 2003 г., се изменя, както следва:

Параграф 3 се изменя, както следва:

3. Стандартът не се прилага към:

- а) имущество, заводи и оборудване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*;
- б) биологични активи ...;
- или
- в) права върху полезни изкопаеми ...

Въпреки това, настоящият стандарт се прилага за имущество, заводи и оборудване, използвани за разработване или поддържане на активите, описани в б) и в).

Параграф 55 се изменя както следва:

55. ... Амортизацията на един актив се прекратява на по-ранната от датата на която активът е класифициран като държан за продажба (или включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5, и датата, на която активът е отписан. Следователно амортизацията не се прекратява, когато активът стане неизползван или се оттегли от активна употреба освен ако този актив е изцяло амортизиран. Въпреки това, ...

Параграф 73, буква д) ii) се изменя, както следва:

(ii) *активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба съгласно IFRS 5 и други излезли активи*;

Параграф 79, буква в) се изменя, както следва:

в) преносната стойност на имущество, заводи и оборудване изтеглени от употреба и неклассифицирани като държани за продажба в съответствие с IFRS 5;

В 5 В IAS 17 *Лизинги*, както е преработен през 2003 г., се добавя параграф 41А, както следва:

41 А. Актив по договор за финансов лизинг, който е класифициран като държан за продажба (или включен в група за отписване,

## ▼ M3

която е класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5 се отчита счетоводно в съответствие с този IFRS.

В 6 IAS 27 *Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети* се изменя, както следва:

Параграф 12 се изменя, както следва:

12. *Консолидираните счетоводни отчети включват всички дъщерни дружествана образуванието майка (\*).*

Към параграф 12 се добавя бележка под линия както следва:

(\*) Ако след придобиване едно дъщерно дружество удовлетворява критериите за класифициране като държано за продажба съгласно IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*, то се отчита счетоводно съгласно този стандарт.

Параграфи 16—18 се заличават.

Параграф 37 се изменя, както следва:

37. *Когато се изготвят индивидуални счетоводни отчети, инвестициите в дъщерни предприятия, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, които не са класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, която е класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5, също се отчитат счетоводно:*

а) *по себестойност, или*

б) *в съответствие с IAS 39.*

*Същото осчетоводяване се прилага за всяка категория инвестиции. Инвестиции в дъщерни образувания, съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, които са класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, която е класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5, се осчетоводяват съгласно с този IFRS.*

Параграф 39 се изменя, както следва:

39. *Инвестиции в съвместно контролирани предприятия и асоциирани предприятия, които са осчетоводени съгласно IAS 39 в консолидираните счетоводни отчети, се осчетоводяват по същия начин в индивидуалните счетоводни отчети на инвеститора.*

Параграф 40, букви а) и б) се заличава.

В 7 IAS 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 13 се изменя, както следва:

13. *Инвестиция в асоциирано образувание се осчетоводява като се използва метода на собствения капитал, с изключение, когато:*

а) *инвестицията е класифицирана като държана за продажба съгласно IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности;*

б) ...

Параграф 14 се изменя, както следва:

14. *Инвестициите, описани в параграф 13, буква а), се отчитат съгласно IFRS 5.*

Параграф 15 се изменя, така че след заличаване позоваването на IAS 22 *Бизнес комбинации*, извършено с IFRS 3 *Бизнес комбинации*, тя гласи следното:

15. Когато една инвестиция в асоциирано образувание, класифицирано преди това като държано за продажба, вече не отговаря на критериите за такова класифициране, тя се осчетоводява като се използва метода на собствения капитал от датата на неговото класифициране като държано за продажба. Счето-

## ▼ M3

водните отчети за периодите след класифицирането му като държано за продажба се изменят съответно.

Параграф 16 се заличава.

Параграф 38 се изменя, както следва:

38. ... *оповестява. Делът на инвеститора във всякакви преустановени дейности на такива асоциирани образувания също се оповестява отделно.*

В 8 IAS 31 *Дялове в съвместни предприятия* се изменя, както следва:

Параграф 2, буква а) се изменя, както следва:

- а) *делът се класифицира като държан за продажба в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности;*

Параграф 42 се изменя, както следва:

42. *Дяловете в съвместно контролирани образувания, които са класифицирани като държани за продажба съгласно IFRS 5 се осчетоводяват в съответствие с този IFRS.*

Параграф 43 се изменя така, че след заличаване позоваването на IAS 22 *Бизнес комбинации*, извършено с IFRS 3, гласи следното:

43. Когато дял в съвместно контролирано образувание, класифицирано по-рано като държано за продажба, вече не отговаря на критериите за такова класифициране, тя се осчетоводява като се използва метода на пропорционалната консолидация или метода на собствения капитал от датата на неговото класифициране като държано за продажба. Счетоводните отчети за периодите след класифицирането му като държано за продажба се изменят съответно.

Параграф 44 се заличава.

В 9 IAS 39 *Обезценка на активи* (издаден през 1998 г.) се изменя, както следва:

Параграф 1 се изменя, както следва:

1. *Настоящият стандарт се прилага при осчетоводяване обезценката на всички активи, освен:*

а) ...

е) ... *(виж IAS 40 Инвестиционни имоти);*

ж) ... *(виж IAS 41 Селско стопанство);*

*и*

з) *дълготрайни активи (или групи за отписване), класифицирани като държани за продажба в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности.*

Параграф 2 се изменя, както следва:

2. Настоящият стандарт не се прилага за материални запаси, активи, произтичащи от договори за строителство, активи по отсрочени данъци, активи, произтичащи от доходи на заети лица или активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба), тъй като съществуващите стандарти, приложими към тези активи, вече съдържат определени изисквания за признаване и оценка на тези активи.

В параграф 5 определението за обект, генериращ парични потоци, се изменя, както следва:

Обект, генериращ парични потоци, е най-малката разграничима група активи, която генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи.

Към последното изречение от параграф 9, буква е) се добавя следната бележка под линия:

## ▼ M3

- (\*) Когато един актив отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба), той се изключва от обхвата на IAS 36 и се отчита съгласно IFRS 5.

В 10 IAS 36 *Обезценка на активи* (преработен през 2004 г.) се изменя, както следва:

Всички позовавания на „нетна продажна цена“ се заменят със „справедлива стойност минус стойност на продажба“.

Параграф 2 се изменя, както следва:

2. ***Настоящият стандарт се прилага при осчетоводяването на всички активи, освен:***

а) ...

и) ***дълготрайни активи (или групи за отписване), класифицирани като държани за продажба съгласно IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности.***

Параграф 3 се изменя, както следва:

3. Настоящият стандарт не се прилага към материални запаси, активи, произтичащи от договори за строителство, активи по отсрочени данъци, активи, произтичащи от доходи на работници и служители или активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба), тъй като съществуващите стандарти, приложими към тези активи, вече съдържат определени изисквания за признаване и оценка на тези активи.

В параграф 6 определеното за обект, генериращ парични потоци, се изменя, както следва:

***Обект, генериращ парични потоци, е най-малката разграничима група активи, която генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи.***

Към последното изречение от параграф 12, буква е) се добавя следната бележка под линия:

- (\*) Когато един актив отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба), той се изключва от обхвата на стандарта и се отчита съгласно IFRS 5.

В 11 В IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, параграф 9 се изменя, както следва:

9. Настоящият стандарт се прилага за провизии за реструктуриране (включително преустановени дейности). Когато едно реструктуриране отговаря на определеното за преустановена дейност, могат да бъдат изисквани допълнителни оповестявания от IFRS 5 *Дълготрайни активи, държани за продажба и преустановени дейности.*

В 12 IAS 38 *Нематериални активи* (издаден през 1998 г.) (\*) се изменя, както следва:

Параграф 2 се изменя, както следва:

2. ... Например, настоящият стандарт не се прилага за:

а) ...

д) ...;

е) ... и оценка);

и

ж) дълготрайни нематериални активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5

(\*) Изменен с IAS 16 през 2003 г.

## ▼ M3

*Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности.*

Параграф 79 се изменя, както следва:

79. ... *Амортизацията се прекратява на по-ранната от датата на която активът е класифициран като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности и датата, на която активът е отписан.*

Параграф 106 се изменя, за да се чете, както следва:

106. Амортизацията не се прекратява, когато нематериалният актив вече не се използва, освен ако активът е бил напълно амортизиран или е класифициран като държан за продажба (или включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5.

Параграф 107, буква д) ii) се изменя, както следва:

- ii) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба, в съответствие с IFRS 5 и други излезли активи;

- В 13 IAS 38 *Нематериални активи* (преработен през 2004 г.) се изменя, както следва:

Параграф 3 се изменя, за да се чете както следва:

3. ... Например, настоящият стандарт не се прилага за:
- а) ...
  - з) дълготрайни материални активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности.

Параграф 97 се изменя, както следва:

97. ... *Амортизацията се прекратява на по-ранната от датата на която активът е класифициран като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности и датата, на която активът е отписан* ...

Параграф 117 се изменя, както следва:

117. Амортизацията на нематериален актив с ограничен полезен живот не се прекратява, когато нематериалният актив вече не се използва, освен ако активът е бил напълно амортизиран или е класифициран като държан за продажба (или включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5.

Параграф 118, буква д) ii) се изменя, както следва:

- ii) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с IFRS 5 и други излезли активи;

- В 14 IAS 40 *Инвестиционни имоти*, както е преработен през 2004 г., се изменя, както следва:

Параграф 9, буква а) се изменя, както следва:

- а) имущество, предназначени за продажба в рамките на обичайната икономическа дейност ...

Параграф 56 се изменя, както следва:

56. *След първоначалното признаване образуване, което избира модела на стойността на придобиване, оценява всички свои инвестиционни имоти в съответствие с изискванията за този модел на IAS 16, а не тези, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба*

## ▼ M3

*(или са включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности. Инвестиционни имоти, които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба (или са включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) се оценяват в съответствие с IFRS 5.*

Параграф 76, буква в) се изменя, за да се чете, както следва:

- в) *активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с IFRS 5 и други излезли активи;*

Параграф 79, буква г) iii) се изменя, както следва:

- iii) *активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба в съответствие с IFRS 5 и други излезли активи;*

- В 15 IAS 41 *Селско стопанство* се изменя, както следва:

Параграф 30 се изменя, за да се чете, както следва:

30. *Съществува презумпция, че справедливата стойност на биологичен актив може да бъде надеждно оценена. Но тази презумпция може да бъде опровергана само при първоначално признаване на биологичен актив, за който не съществуват пазарно определени цени или стойности и за който алтернативните изчисления на справедливата стойност се приемат за явно ненадеждни. В такъв случай този биологичен актив се оценява по неговата себестойност намалена с всяка натрупана амортизация и всички акумулирани загуби от обезценка. Когато справедливата стойност на такъв биологичен актив стане надеждно оценима, образуването я оценява по неговата справедлива стойност намалена с приблизително оценените разходи по продажбата. Когато дълготраен биологичен актив отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности, предполага се, че справедливата стойност може да бъде надеждно оценена.*

Параграф 50 в) се изменя, за да се чете както следва:

- в) *намаления поради продажби и биологични активи класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5;*

- В 16 IFRS 1 *Прилагане на международните стандарти за финансови отчети за първи път* се изменя, както следва:

Параграф 12, буква б) се изменя, за да се чете, както следва:

- б) параграфи 26—34Б забраняват прилагането със задна дата на някои аспекти от други IFRS.

Параграф 26 се изменя, за да се чете, както следва:

26. Настоящият IFRS забранява ретроспективното прилагане на някои аспекти от IFRS, отнасящи се до:

- а) ...
- б) хеджиращо отчитане (параграфи 28—30);
- в) приблизителни оценки (параграфи 31—34);
- и
- г) активи, класифицирани като държани за продажба, и преустановени дейности.

Добавя се параграф 34А, както следва:

## ▼ M3

34A. IFRS 5 изисква да бъде прилаган перспективно към дълготрайни активи (или групи за отписване), които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба и дейности, които отговарят на критериите за класифициране като преустановени след датата на влизане в сила на IFRS. IFRS 5 позволява на образуването да прилага изискванията на IFRS към всички дълготрайни активи (или групи за продажба), които отговарят на критериите за класифициране като държани за продажба и дейности, които отговарят на критериите за класифициране като преустановени след всяка дата преди датата на влизане в сила на IFRS при условие, че оценките и друга информация необходими за прилагането на IFRS са били получени по времето, когато тези критерии първоначално са били удовлетворени.

Добавя се параграф 34Б както следва:

34Б. Образование, което е преминало към IFRS преди 1 януари 2005 г., прилага преходните разпоредби на IFRS 5. образование, което е преминало към IFRS на или след 1 януари 2005 г., прилага IFRS 5 със задна дата.

В 17 IFRS 3 *Бизнес комбинации* се изменя, както е описано по-долу:

Параграф 36 се изменя, за да се чете, както следва:

36. **Придобиваният, на датата на придобиване, разпределя стойността на бизнес комбинацията като признава разграничимите активи, пасиви и условни задължения на придобивания, които отговарят на критериите за разпознаване в параграф 37, по тяхната справедлива стойност на тази дата, с изключение на дълготрайните активи (или групите за отписване), които се класифицират като държани за продажба съгласно IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*, които се признават по справедлива стойност минус разходите за продажба. Всяка разлика ...**

Параграф 75, букви б) и г) се изменя, както следва:

б) допълнителна репутация призната през периода с изключение на репутация, включена в група за отписване, която, след придобиване, отговаря на критериите за класифициране като държана за продажба съгласно IFRS 5;

г) репутация включена в група за отписване, класифицирана като държана за продажба съгласно IFRS 5 и репутация, описана през периода без преди това да е била включена в група за отписване, класифицирана като държана за продажба;

В 18 В *Международните стандарти за финансови отчети*, включително Международните счетоводни стандарти и тълкувания, приложими на 31 март 2004 г., позоваванията на „преустановявани дейности“ се изменят на „преустановени дейности“.

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 36

### Обезценка на активи

#### СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—5
Определения	6
Определяне на актив, който може да бъде обезценен	7—17
Оценяване на възстановима стойност	18—57
Оценяване на възстановима стойност на нематериален актив с неопределен полезен живот	24
Справедлива стойност минус разходи за продажба	25—29



▼ M3

Стойност в употреба	30—57
Основа за изчисляване на бъдещи парични потоци	33—38
Състав на оценките на бъдещи парични потоци	39—53
Бъдещи парични потоци в чуждестранна валута	54
Дисконтов процент	55—57
Признаване и оценяване на загуба от обезценка	58—64
Обекти, генериращи парични потоци и репутация	65—108
Идентифициране на обекта, генериращ парични потоци, към който принадлежи активът	66—73
Възстановима стойност и преносна стойност на обект, генериращ парични потоци	74 — 103
Репутация	80—99
Разпределяне на репутация към обекти, генериращи парични потоци	80—87
Тестване на обекти, генериращи парични потоци, с репутация за обезценка	88—90
Малцинствено участие	91—95
График за тестове за обезценка	96—99
Корпоративни активи	100—103
Загуба от обезценка за обект, генериращ парични потоци	104—108
Възстановяване на загуба от обезценка	109—125
Възстановяване на загуба от обезценка на индивидуален актив	117—121
Възстановяване на загуба от обезценка на обект, генериращ парични потоци	122—123
Възстановяване на загуба от обезценка на репутация	124—125
Оповестяване	126—137
Изчисления за оценяване на възстановими стойности на обекти, генериращи парични потоци, съдържащи репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот	134—137
Преходни разпоредби и дата на влизане в сила	138—140
Отменяне на IAS 36 (издаден през 1998 г.)	141

Настоящият преработен стандарт отменя IAS 36 (1998 г.) *Обезценка на активи* и следва да бъде прилаган:

- а) при придобиване на репутация и нематериални активи, придобити в бизнес комбинации, за които датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.;
- б) към всички други активи за едногодишни периоди, започващи на или след 31 март 2004 г.

Насърчава се по-ранното прилагане.

## ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да определи процедурите, които едно образувание прилага, за да гарантира, че неговите активи се отчитат по стойност не по-висока от тяхната възстановима стойност. Даден актив се отчита по по-висока от възстановимата му стойност ако неговата преносна стойност надвишава стойността, която може да бъде възстановена чрез използване или продажба на актива. В такъв случай активът се описва като обезценен и стандартът изисква образуванието да признае загуба от обезценка. Стандартът определя също и кога едно образувание трябва да възстанови загубата от обезценка, и препоръчва оповестявания.

## ▼ M3

## ОБХВАТ

2. **Настоящият стандарт се прилага при отчитане обезценката на всички активи, освен:**
- а) *стоково-материални запаси (виж IAS 2 Стоково-материални запаси );*
  - б) *активи, произтичащи от договори за строителство (виж IAS 11 Договори за строителство );*
  - в) *активи по отсрочени данъци (виж IAS 12 Данъци върху дохода);*
  - г) *активи, произтичащи от доходи на работници и служители (виж IAS 19 Доходи на работници и служители);*
  - д) *финансови активи, които са в обхвата на IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване;*
  - е) *инвестиционни имоти, които се оценяват по справедлива стойност (виж IAS 40 Инвестиционни имоти);*
  - ж) *биологични активи, отнасящи се до земеделска дейност, които се оценяват по справедлива стойност намалена с разходите по продажба (виж IAS 41 Селско стопанство);*
  - з) *отложени разходи по придобиване, и нематериални активи, произтичащи от договорни права на застраховател съгласно застрахователни договори в обхвата на IFRS 4 Застрахователни договори;*
- и**
- и) *дълготрайни активи (или групи за отписване), класифицирани като държани за продажба в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи, държани за продажба и преустановени дейности.*
3. Настоящият стандарт не се прилага за стоково-материални запаси, активи, произтичащи от договори за строителство, активи по отсрочени данъци, активи, произтичащи от доходи на работници и служители или активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за отписване, класифицирана като държана за продажба) тъй като съществуващите стандарти, приложими към тези активи съдържат изисквания за признаване и оценяване на тези активи.
4. Настоящият стандарт се прилага за финансови активи, класифицирани като:
- а) *дъщерни дружества съгласно IAS 27 Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети;*
  - б) *асоциирани образувания съгласно IAS 28 Инвестиции в асоциирани образувания;*
- и**
- в) *съвместни предприятия съгласно IAS 31 Инвестиции в смесени предприятия.*
- За обезценка на други финансови активи виж IAS 39.
5. Настоящият стандарт не се прилага към финансови активи в обхвата на IAS 39, инвестиционни имоти, оценени по справедлива стойност в съответствие с IAS 40, или биологични активи, отнасящи се до земеделска дейност, оценени по справедлива стойност намалена с разходите по продажбата съгласно IAS 41. Настоящият стандарт, обаче, се прилага към активи, които се отчитат по преоценена стойност (т.е. справедлива стойност) в съответствие с други стандарти, например, моделът за преоценка в IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*. Дали преоценен актив може да бъде обезценен зависи от базата, използвана за определяне на справедливата стойност:
- а) ако справедливата стойност на актива е неговата пазарна стойност, единствената разлика между справедливата стойност на актива и неговата пазарна стойност, намалена с разходите за продажба, са преките пределни разходи по ликвидация на актива:

## ▼ M3

- i) ако разходите по ликвидацията са несъществени, възстановимата стойност на преоценения актив е непременно близка до, или по-висока от неговата преоценена стойност (т.е. справедлива стойност). В такъв случай след като са били приложени изискванията за преценка, малко вероятно е преоцененият актив да се обезцени и не е необходимо възстановимата стойност да бъде изчислявана.
  - ii) ако разходите по ликвидацията не са несъществени, справедливата стойност, намалена с разходите по продажбата на преоценения актив, е непременно по-ниска от неговата справедлива стойност. Следователно преоцененият актив ще бъде обезценен, ако неговата стойност в употреба е по-ниска от неговата преоценена стойност (т.е. справедлива стойност). В такъв случай, след като са били изпълнени изискванията за преценка, образуванието прилага настоящия стандарт, за да определи дали активът може да бъде обезценен.
- б) ако справедливата стойност на актива е определена на база, различна от неговата пазарна стойност, неговата преоценена стойност (т.е. справедлива стойност) може да бъде по-висока или по-ниска от неговата възстановима стойност. Следователно, след като са били приложени изискванията за преценка, образуванието прилага настоящия стандарт, за да определи дали активът може да бъде обезценен.

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

6. *Термините по-долу се използват в настоящия стандарт със значение:*

*Активен пазар е пазар, на който съществуват следните условия:*

- a) *тързуваните на пазара единици са хомогенни;*
  - б) *желаещи купувачи и продавачи могат да се намерят по всяко време;*
- и*
- в) *цените са достояние на обществеността.*

*Датата на споразумението за бизнес комбинация е датата, на която е постигнато реално споразумение между комбиниращите се страни, и при регистрирани на борсата предприятия — публично обявено. При враждебно поглъщане, най-ранната дата, на която е постигнато реално споразумение между комбиниращите се страни е датата, на която собствениците на придобивания са приели предложението на придобиващия за получаване на контрол върху придобивания.*

*Преносна стойност е стойността, по която един актив се признава след приспадане на цялата акумулирана амортизация и акумулираните загуби от обезценката му.*

*Обект, генериращ парични потоци е най-малката разграничима група активи, която генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи.*

*Корпоративни активи са активи, с изключение на репутация, които допринасят за генерирането на бъдещи парични потоци както от разглежданите обекти, генериращи парични потоци, така и от други обекти, генериращи парични потоци.*

*Разходи за ликвидация са пределни разходи, които могат да бъдат пряко отнесени към ликвидирането на актив или обект, генериращ парични потоци, с изключение на финансовите разходи и разходите за подоходни данъци.*

*Амортизируема стойност е стойността на актива, или друга сума заместител на стойността във финансовите отчети, намалена с неговата остатъчна стойност.*

## ▼ M3

*Амортизация (обезценяване) е систематичното разпределение на амортизируемата стойност на актив по време на полезния му живот (\*).*

*Справедлива стойност, намалена с разходите за продажба, е сумата, която може да бъде получена от продажбата на актив или обект, генериращ парични потоци, в пряка сделка между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им, намалена с разходите по ликвидацията.*

*Загуба от обезценка е сумата, с която преносната стойност на актив или обект, генериращ парични потоци, надвишава неговата възстановима стойност.*

*Възстановимата стойност на актив или обект, генериращ парични потоци, е по-високата от неговата справедлива стойност, намалена с разходите по продажбата, и неговата стойност в употреба.*

*Полезен живот е:*

а) *периодът от време през който се очаква един актив да бъде използван от образуванието;*

*или*

б) *броят на единиците продукция или подобни, които образуванието очаква да получи от актива.*

*Стойност в употреба е сегашната стойност на бъдещите парични потоци, които се очаква да бъдат получени от един актив или обект, генериращ парични потоци.*

#### ОПРЕДЕЛЯНЕ НА АКТИВ, КОЙТО МОЖЕ ДА БЪДЕ ОБЕЗЦЕНЕН

7. Параграфи 8—17 конкретизират кога се определя възстановимата стойност. Тези изисквания използват термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за индивидуални активи или обекти, генериращи парични потоци. Останалата част от настоящия стандарт се структурира както следва:
  - а) параграфи 18—57 определят изискванията за оценка на възстановима стойност. Тези изисквания използват също термина „актив“, но се прилагат в еднаква степен към индивидуален актив и обект, генериращ парични потоци;
  - б) параграфи 58—108 определят изискванията за признаване и оценка на загубите от обезценка. Признаването и оценяването на загубите от обезценка за индивидуални активи, без репутация, се разглеждат в параграфи 58—64. Параграфи 65—108 разглеждат признаването и оценяването на загуби от обезценка за обекти, генериращи парични потоци и репутация.
  - в) параграфи 109—116 определят изискванията за възстановяване на загуба от обезценка, призната в предшестващи периоди за актив или обект, генериращ парични потоци. Отново, тези изисквания използват термина „актив“, но се прилагат в еднаква степен към индивидуален актив или обект, генериращ парични потоци. Допълнителни изисквания за индивидуален актив са определени в параграфи 117—121, за обект, генериращ парични потоци — параграфи 122 и 123, и за репутация — в параграфи 124 и 125.
  - г) параграфи 126—133 определят информацията, която трябва да бъде оповестена за загуби от обезценка и възстановяване на загуби от обезценка за активи и обекти, генериращи парични потоци. Параграфи 134—137 определят допълнителни изисквания за оповестяване за обекти, генериращи парични потоци, към които за целите на проверката на обезценката е била разпределена репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот.
8. Един актив е обезценен, когато неговата преносна стойност надвишава неговата възстановима стойност. Параграфи 12—14

(\*) За нематериален актив обикновено се използва терминът „амортизация“ вместо „обезценяване“. Двата термина имат едно и също значение.

## ▼ M3

описват някои индикации за възникването на загуба от преоценка. Ако присъства някоя от тези индикации, от образуването се изисква да извърши официална оценка на възстановимата стойност. С изключение на описаното в параграф 10, настоящият стандарт не изисква от образуването да извърши официална оценка на възстановимата стойност, ако не съществува индикация за загуба от обезценка.

9. *Едно образование преценява на всяка отчетна дата дали съществува някаква индикация, че даден актив може да бъде обезценен. Ако съществува такава индикация, образуването оценява приблизително възстановимата стойност на актива.*
10. *Независимо от това дали има някаква индикация за обезценка, образуването:*
  - a) *тества за обезценка ежегодно даден нематериален актив с неопределен полезен живот или нематериален актив за употреба като сравнява неговата преносна стойност с неговата възстановима стойност. Този тест за обезценка може да бъде извършен по всяко време през едногодишния период при условие, че се извършва по едно и също време всяка година. Различни нематериални активи могат да бъдат тествани за обезценка по различно време. Ако такъв материален актив е бил първоначално признат през текущия едногодишен период, този нематериален актив се тества за обезценка преди края на текущия едногодишен период;*
  - b) *в съответствие с параграфи 80—99 ежегодно тества за обезценка репутация, придобита в бизнес комбинация.*
11. *Способността на даден нематериален актив да генерира достатъчно бъдещи икономически ползи, за да възстанови своята преносна стойност, обикновено е по-несигурна преди активът да бъде на разположение за употреба, отколкото след като е на разположение за употреба. Следователно настоящият стандарт изисква образуването да тества за обезценка, най-малко един път годишно, преносната стойност на нематериален актив, който още не е на разположение за употреба.*
12. *Когато преценява дали съществува индикация за обезценяването на актив, образуването взема предвид като минимум следните индикации:*

**Външни източници на информация**

- a) *през периода пазарната стойност на актива е намаляла значително повече от очакваното в резултат на изтичане на период от време или нормална употреба.*
- b) *значителни промени с неблагоприятен ефект върху образуването са настъпили през периода, или ще настъпят в близко бъдеще в технологичната, пазарната, икономическата или правна среда, в която образуването осъществява дейността си, или на пазара, за който е предназначен активът.*
- b) *пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвращаемост са се увеличили през периода, и тези увеличения е вероятно да окажат влияние върху дисконтовия процент, използван при изчисляване стойността на употреба на актива, и да намалят съществено възстановимата стойност на актива.*
- г) *преносната стойност на нетните активи на образуването е по-висока от неговата пазарна капитализация.*

**Вътрешни източници на информация**

- д) *има данни за остаряване или физическа повреда на актива;*
- e) *значителни промени с неблагоприятен ефект върху образуването са настъпили през периода, или се очаква да настъпят в близко бъдеще, в степента или начина на настоящо или бъдещо използване на актива. Тези промени включват превръщане на актива в неизползваем, планове за преустановяване или реструктуриране на дейността, за която се използва активът, планове за ликвидиране на*

## ▼ M3

*актива преди предварително определената дата, и преценяване на полезния живот на актива като ограничен, а не неопределен* (\*).

- ж) *има данни от вътрешните отчети, които показват, че икономическият резултат от използването на актива е, или ще бъде, по-неблагоприятен от очакваното.*
13. Списъкът от параграф 12 не е изчерпателен. Образованието може да определи други индикации, че активът може да бъде обезценен и те биха изисквали образованието да определи възстановимата стойност на актива или, за репутация, да извърши тест за обезценка в съответствие с параграфи 80—99.
14. Данни от вътрешната отчетност, които показват, че активът може да бъде обезценен, включват наличието на:
- а) парични потоци за придобиване на актива или последваща нужда от парични средства за функциониране или поддържане на актив, които са значително по-високи от първоначално предвидените;
  - б) фактически нетни парични потоци или оперативна печалба или загуба, произтичащи от актива, които са значително по-лоши от планираните;
  - в) значителен спад в планираните нетни парични потоци или оперативна печалба, или значително увеличение на планираната загуба, произтичащи от актива;
- или
- г) оперативни загуби или нетни изходящи парични потоци за актива, когато сумите за текущия период се агрегират с планираните суми за бъдещето.
15. Както беше посочено в параграф 10 настоящият стандарт изисква нематериален актив с неопределен полезен живот или такъв който още не е на разположение за употреба, както и репутацията, да бъдат тествани за обезценка поне един път годишно. Освен когато се прилагат изискванията по параграф 10, концепцията за същественост се прилага, когато се определя дали възстановимата стойност на актив трябва да бъде изчислена. Например, ако предишни изчисления показват, че възстановимата стойност на актив е значително по-висока от неговата преносна стойност, не е необходимо образованието да преоценява възстановимата стойност на актива, ако не са възникнали събития, които биха елиминирали тази разлика. Също така, предишен анализ може да показва, че възстановимата стойност на актив не е чувствителна към една (или повече) от индикациите, включени в параграф 12.
16. Като илюстрация на параграф 15, ако пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвращаемост на инвестициите са се увеличили през периода, от образованието не се изисква да извършва официална оценка на възстановимата стойност на актив в следните случаи:
- а) ако дисконтовият процент, използван при изчисляването на стойността в употреба на актива е малко вероятно да бъде повлиян от увеличението на тези пазарни нива. Например, увеличенията в краткосрочните лихвени проценти не могат да окажат съществено влияние върху дисконтовия процент, използван за актив, който има дълъг оставащ полезен живот;
  - б) ако дисконтовият процент, използван при изчисляването на стойността в употреба на актива, е вероятно да бъде повлиян от увеличението на тези пазарни нива, но предишен анализ на чувствителността на възстановима стойност показва, че:
    - і) е малко вероятно да има съществено намаление във възстановимата стойност, тъй като бъдещите парични потоци е също вероятно да се увеличат (например, в някои случаи дадено

(\*) Когато един актив отговаря на критериите за класифициране като държан за продажба (или е включен в група за отписване, класифицирана като държана за продажба), той се изключва от обхвата на настоящия стандарт и се отчита в съответствие с IFRS 5 *Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейности*.

## ▼ M3

образуване може да покаже, че коригира своите приходи, за да компенсира увеличение в пазарните нива);

или

- ii) намалението на възстановимата стойност е малко вероятно да доведе до значителна загуба от обезценка.

- 17. Ако има признак, че даден актив може да бъде обезценен, това може да означава, че оставащият полезен живот, методът на амортизация или остатъчната стойност за актива трябва да бъдат преразгледани и коригирани в съответствие със стандарта, приложим към актива, дори ако за актива не призната никаква загуба от обезценка.

## ОЦЕНЯВАНЕ НА ВЪЗСТАНОВИМА СТОЙНОСТ

- 18. Настоящият стандарт определя възстановимата стойност като по-високата от справедливата стойност на актива или на обекта, генериращ парични потоци, намалена с разходите за продажба, и неговата стойност в употреба. Параграфи 19—57 определят изискванията за оценяване на възстановима стойност. Тези изисквания използват термина „актив“, но се прилагат в еднаква степен към индивидуален актив или обект, генериращ парични потоци.
- 19. Не винаги е необходимо да се определят едновременно справедливата стойност на актива, намалена с разходите по продажбата, и неговата стойност в употреба. Ако някоя от тези стойности надвишава преносната стойност на актива, активът не е обезценен и не е необходимо да се изчислява другата стойност.
- 20. Може да е възможно да се определи справедлива стойност намалена с разходите за продажба, дори ако активът не се търгува на активния пазар. Понякога, обаче, не е възможно да се определи справедлива стойност намалена с разходите за продажба тъй като няма база за извършване на надеждни изчисления на сумата, която може да бъде получена от продажбата на актива в пряка сделка между знаещи и желаещи страни. В такъв случай образуването може да използва стойността в употреба на актива като негова възстановима стойност.
- 21. Ако няма причина да се приеме, че стойността в употреба на актива съществено надвишава неговата справедлива стойност намалена с разходите за продажба, справедливата стойност на актива намалена с разходите за продажба може да бъде използвана като негова възстановима стойност. Такъв често е случаят за актив, държан за ликвидация. Това е така, защото стойността в употреба на актив държан за ликвидация ще се състои основно от нетните постъпления от ликвидация, тъй като бъдещите парични потоци от продължаваща употреба на актива до неговото ликвидиране е вероятно да бъдат незначителни.
- 22. Възстановима стойност се определя за индивидуален актив, освен ако активът не генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от тези от други активи или групи активи. Ако случаят е такъв, възстановима стойност се определя за обект, генериращ парични потоци, към който принадлежи активът (виж параграфи 65—103), освен ако:
  - а) справедливата стойност на актива намалена с разходите за продажба е по-висока от неговата преносна стойност:
    - или
    - б) стойността в употреба на актива може да бъде изчислена така, че да бъде близо до неговата справедлива стойност намалена с разходите по продажбата и справедливата стойност намалена с разходите по продажбата може да бъде определена.
- 23. В някои случаи приблизителните изчисления, средните стойности и кратките изчисления могат да осигурят достатъчно приближение на подробните изчисления, изложени в настоящия стандарт за определяне на справедливата стойност, намалена с разходите по продажбата, или стойността в употреба.

## ▼ M3

*Оценяване на възстановимата стойност на дълготраен актив с неопределен полезен живот*

24. Параграф 10 изисква нематериален актив с неопределен полезен живот да бъде тестван за обезценка ежегодно, сравнявайки неговата преносна стойност с неговата възстановима стойност, независимо от това дали има индикация, че той може да бъде обезценен. Най-актуалното подробно изчисляване на възстановимата стойност на такъв актив, извършено в предишен период, може да бъде използвано в теста за обезценка за този актив през текущия период при условие, че всички критерии по-долу са изпълнени:
- а) ако нематериалният актив не генерира парични постъпления от продължаваща употреба, които до голяма степен са независими от тези от други активи или групи активи, и затова се тества за обезценка като част от обекта, генериращ парични потоци, към който той принадлежи, активите и пасивите, образуващи този обект не са се променили съществено след последното изчисляване на възстановимата стойност;
  - б) в резултат на последното изчисление на възстановимата стойност е получена сума, която е надвишила значително преносната стойност на актива;
- и
- в) на базата на анализ на събития, които са възникнали и обстоятелства, които са се променили, след последното изчисляване на възстановимата стойност, вероятността текущото изчисление на възстановимата стойност да бъде по-малко от преносната стойност на актива, е слаба.

*Справедлива стойност намалена с разходите по продажбата*

25. Най-доброто доказателство за справедлива стойност на актив, намалена с разходите по продажбата, е цената в обвързващ договор за продажба при пряка сделка, коригирана за пределни разходи, които биха могли пряко да се отнесат към ликвидацията на актива.
26. Ако няма обвързващ договор за продажба, но активът се търгува на активния пазар, справедливата стойност намалена с разходите по продажбата е пазарната цена на актива намалена с разходите по ликвидацията. Определената пазарна цена обикновено е текущата цена „продава“. Когато няма текущи цени „продава“, цената на последната транзакция може да осигури база от която да се изчисли справедливата стойност минус разходи по продажбата при условие, че не е имало значителна промяна в икономическите обстоятелства между датата на транзакцията и датата на която е извършено изчислението.
27. Ако няма обвързващ договор за продажба или активен пазар за актива, справедливата стойност минус разходите по продажбата се базира на най-добрата налична информация, отразяваща сумата, която образуването би могло да получи, на датата на балансовия отчет, от продажбата на актива при пряка сделка между знаещи и желаещи страни, след приспадане на разходите по продажбата. При определянето на тази сума образуването взема предвид резултата от последните транзакции за подобни активи в рамките на същия отрасъл. Справедливата стойност минус разходите по продажбата не отразява принудителна сделка, освен ако мениджмънтът не е принуден да продава незабавно.
28. Разходите по извеждане на актива, с изключение на признатите като задължения, се приспадат при определяне на справедливата стойност минус разходите по продажбата. Примери за такива разходи са разходите за правни услуги, държавни такси и подобни такси по сделката, разходи по преместване на актива и преки пределни разходи за довеждане на актива до състояния за продажба. Доходите при прекратяване на трудови правоотношения (съгласно IAS 19 *Доходи на работници и служители*) и разходите, свързани с намаляване или реорганизация на дейността след извеждане на актив, не са преки пределни разходи за извеждане на актива.



## ▼ M3

29. Понякога продажбата на актив изисква от купувача да поеме задължение и има само справедлива стойност минус разходи по продажбата за актива и за задължението. Параграф 78 обяснява процедурата при такива случаи.

*Стойност в употреба*

30. **При изчисляване на стойността в употреба на актива се отразяват следните елементи:**

- а) **приблизителна оценка на бъдещите парични потоци, които образуването очаква да извлече от актива;**
  - б) **очаквания за възможни колебания в сумата или графика на тези бъдещи парични потоци;**
  - в) **стойността на парите във времето, представена от текущия пазарен безрисков лихвен процент;**
  - г) **цената на несигурността присъща на актива;**
- и**
- д) **други фактори, като неликвидност, която участниците на пазара отразяват при определяне цената на бъдещите парични потоци, които образуването очаква да извлече от актива.**

31. Приблизителната оценка на стойността в употреба на актива включва следните стъпки:

- а) **приблизителна оценка на бъдещите парични постъпления и изходящи парични потоци, които могат да бъдат извлечени от продължаващата употреба на актива и от неговото окончателно извеждане;**
- и**
- б) **прилагане на подходящ дисконтов процент към тези бъдещи парични потоци.**

32. Елементите, изброени в параграф 30, букви б), г) и д) могат да бъдат отразени или като корекции на бъдещите парични потоци, или като корекции на дисконтовия процент. Който и подход да избере образуването, за да отрази очакванията на възможни отклонения в сумата или графика на бъдещите парични потоци, резултатът трябва да отразява очакваната сегашна стойност на бъдещите парични потоци, т.е. средно претеглената от всички възможни резултати. Допълнение А дава допълнителни насоки за използването на методи за сегашна стойност при оценка на стойността в употреба на актива.

*База за оценки на бъдещи парични потоци*

33. **При оценяване стойността в употреба образуването:**

- а) **базира прогнозите за паричния поток на логични и достоверни предположения, които представляват най-добрата преценка на мениджмънта за диапазона от икономически условия, които се очакват през останалия полезен живот на актива. По-голяма тежест се придава на външните данни.**
- б) **базира прогнозите за паричния поток на последните финансови бюджети/прогнози, одобрени от мениджмънта, но изключва всякакви приблизително изчислени парични постъпления или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от бъдещи реструктурирания или от подобряването или повишаването производителността на актива. Прогнозите, базирани на тези бюджети/прогнози обхващат максимум период от пет години, освен ако може да бъде оправдан по-дълъг период.**
- в) **приблизителни прогнози за паричните потоци извън периода, обхванат от последните бюджети/прогнози чрез екстраполация на прогнозите, базирани на бюджети/прогнози, използвайки постоянен или спадащ темп на растеж за няколко поредни години, освен ако не е оправдано използ-**

## ▼ M3

*ването на повишаващ се темп. Този темп на растеж не бива да надвишава дългосрочния среден темп на растеж за стоки, отрасли, държавата или държавите, в които образуването осъществява дейност, или за пазара на който се използва активът, освен ако не е оправдано използването на по-висок темп.*

34. Мениджмънтът преценява логичността на предположенията, върху които се базират неговите текущи прогнози за парични потоци като проучва причините за различията между прогнозите за предишни парични потоци и фактически парични потоци. Мениджмънтът гарантира, че предположенията на които се основават неговите проекти за текущи парични потоци са съвместими с минали действителни парични потоци при условие, че ефектите от последващи събития или обстоятелства, които не са съществували, когато тези действителни парични потоци са били генерирани, го правят уместно.
35. Не съществуват подробни, ясни и надеждни финансови бюджети/-прогнози за бъдещи парични потоци за периоди по-дълги от пет години. Поради тази причина оценките на мениджмънта за бъдещи парични потоци са базирани на последните бюджети/-прогнози за максимум пет години. Мениджмънтът може да използва прогнози за парични потоци, базирани на финансови бюджети/прогнози за период по-дълъг от пет години, ако има увереност, че тези прогнози са надеждни и може да покаже способността си, на базата на минал опит, да прогнозира точно паричните потоци за този по-дълъг период.
36. Прогнозите за паричните потоци до края на полезния живот на актива се правят чрез екстраполиране на прогнози за парични потоци, базирани на финансови бюджети/прогнози, използвайки темпа на растеж за няколко поредни години. Този темп е постоянен или намаляващ, освен ако увеличение в темпа съответства на обективната информация относно продукта или жизнения цикъл на дадена дейност. Ако има основание за това, темпът на растеж е нулев или отрицателен.
37. Когато условията са благоприятни, конкурентни фирми могат да навлязат на пазара и да ограничат растежа. Следователно предприятията ще срещнат затруднения да надвишат средния исторически темп на растеж в дългосрочен план (да кажем, двадесет години) за продуктите, дейностите, държавата или държавите, в които образуването осъществява дейност, или за пазара, на който се използва активът.
38. При използване на информацията от финансови бюджети/прогнози образуването взема предвид дали информацията отразява логични и достоверни предположения и представя най-добрата преценка на мениджмънта за групата икономически условия, които се очакват през останалия полезен живот на актива.

## Състав на оценките за бъдещи парични потоци

39. *Оценките на бъдещите парични потоци включват:*
  - а) *прогнози за парични постъпления от продължаващо използване на актива;*
  - б) *прогнози за изходящи парични потоци, които задължително възникват при генерирането на парични постъпления от продължаваща употреба на актива (включително изходящи парични потоци по подготовката на актива за употреба) и могат да бъдат пряко отнесени или разпределени на логична и последователна основа, към актива;*

*и*

  - в) *нетни парични потоци, ако има такива, които се очаква да бъдат получени (или платени) за ликвидацията на актива в края на неговия полезен живот.*
40. Оценките за бъдещи парични потоци и дисконтовият процент отразяват последователни предположения за увеличения в цените, причинени от обща инфлация. Следователно, ако дисконтовият процент включва ефекта от увеличенията в цените в резултат от

## ▼ M3

обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като номинална величина. Ако дисконтовият процент изключва ефекта от ценовите увеличения в резултат на обща инфлация, бъдещите парични потоци се оценяват като реална величина (но включват бъдещи специфични ценови увеличения или намаления).

41. Прогнозите за изходящи парични потоци включват тези за ежедневно обслужване на актива, както и бъдещи общи разходи, които могат да бъдат отнесени пряко или разпределени на разумна и последователна основа, към употребата на актива.
42. Когато преносната стойност на даден актив 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 възможни 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 проектиране, който все още не е приключил.
43. За да се избегне двойното оценяване, оценката а бъдещи парични потоци не включва:
  - а) парични постъпления от активи, генериращи парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от разглежданите активи (например, финансови активи като вземания);
  - и
  - б) изходящи парични потоци, отнасящи се към задължения, които са били признати като пасиви (например, задължения, пенсии или провизии).
44. *Бъдещите парични потоци се оценяват за актива в текущото му състояние. Оценките за бъдещи парични потоци не включват преченени бъдещи парични постъпления или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от:*
  - а) *бъдещо реструктуриране, което образуването още не е предприело;*
  - или*
  - б) *подобряване или повишаване резултата от дейността 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 облаги, които се очаква да възникнат от бъдещо реструктуриране, което образуването още не е предприело; или
  - б) бъдещи изходящи парични потоци, които ще подобрят или повишат резултатите от дейността на актива, или свързани с актива бъдещи парични постъпления, които се очаква да възникнат от такива изходящи парични потоци.
46. Реструктурирането е програма, която е планирана и контролирана от мениджмънта и съществено изменя или обхваща на дейността на образуването, или начина по който тази дейност се осъществява. IAS 37 Провизии, условни задължения и условни активи съдържа насоки кога образуването е предприело реструктуриране.
47. Когато едно образуване е предприело реструктуриране, някои активи е вероятно да бъдат засегнати от това реструктуриране. След като образуването е предприело реструктурирането:
  - а) неговите оценки на бъдещи парични постъпления и изходящи парични потоци за определяне стойността в употреба отразяват икономите на разходи и други ползи от реструктурирането (основани на последните финансови бюджети/прогнози, одобрени от мениджмънта);
  - и

▼ **M3**

б) неговите оценки на бъдещи изходящи парични потоци за реструктуриране са включени в провизия за реструктурирането съгласно IAS 37.

Пример 5 илюстрира ефекта от бъдещо реструктуриране върху изчисляването на стойността в употреба.

48. Докато образуването извършва разходи, които подобряват или повишават резултата от дейността на актива, оценките на бъдещи парични потоци не включват очакваните бъдещи парични постъпления, които се очаква да възникнат от увеличението на икономическите ползи, свързани с изходящия паричен поток (виж пример б).
49. Оценките на бъдещите парични потоци включват бъдещите изходящи парични потоци, необходими за поддържане нивото на икономически ползи, които се очаква да възникнат от актива в текущото му състояние. Когато даден обект, генериращ парични потоци, се състои от активи с различно оценен полезен живот, като те всички са от основно значение за дейността на обекта, замяната на активи с по-кратък живот се приема като част от ежедневното обслужване на обекта при оценяване на бъдещи парични потоци, свързани с обекта. Също така, когато самостоятелен актив се състои от компоненти с различно оценен полезен живот, замяната на компонентите с по-кратък живот се счита за част от ежедневното обслужване на актива при оценяване на бъдещите парични потоци, генерирани от актива.
50. **Оценките на бъдещи парични потоци не включват:**
- а) *парични постъпления или разходи от финансови дейности;*
- или*
- б) *постъпления от или плащания на подоходни данъци.*
51. Очакваните бъдещи парични потоци отразяват предположения, които са съвместими с начина на определяне на дисконтовия процент. В противен случай ефектът от някои предположения може да бъде отразен два пъти или да не бъде взет под внимание. Тъй като стойността на парите във времето се изчислява чрез дисконтиране на очакваните бъдещи парични потоци, тези парични потоци изключват паричните постъпления или разходи от финансовите дейности. Аналогично, тъй като дисконтовият процент се определя преди данъчно облагане, бъдещите парични потоци се изчисляват също преди данъчно облагане.
52. **Оценяването на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) по повод ликвидацията на актива в края на неговия полезен живот представляват сумата, която образуването очаква да получи от продажбата на актива в пряка сделка между информирани и желаещи страни, след приспадане на очакваните разходи по продажбата.**
53. Оценяването на нетните парични потоци, които се очаква да бъдат получени (или платени) по повод ликвидацията на актива в края на неговия полезен живот се извършва по начин подобен на определянето на справедливата стойност на актива минус разходите по продажбата, освен че при оценяването на тези нетни парични потоци:
- а) образуването използва цени, преобладаващи на датата на оценката за подобни активи, които са достигнали края на своя полезен живот и са функционирали при условия подобни на тези, в които активът ще бъде използван;
- и
- б) образуването коригира тези цени заради бъдещите увеличения на цените вследствие на общата инфлация, и специфични бъдещи увеличения или намаления на цените. Ако оценката на бъдещи парични потоци от продължаваща употреба на актив и дисконтовият процент изключват ефекта на общата инфлация, образуването също изключва този ефект от оценката на нетните парични потоци при ликвидиране на актив.

## ▼ M3

## Бъдещи парични потоци в чуждестранна валута

54. Бъдещите парични потоци се оценяват във валутата в която те ще бъдат генерирани и след това дисконтирани с дисконтов процент, подходящ за тази валута. Образованието обръща сегашната стойност по спот курса на датата на изчисляването на стойността в употреба.

## Сконттов процент

55. *Сконттовият процент (проценти) е процент (проценти) преди данъчен ефект, който отразява (т) текущите пазарни оценки на:*
- а) *стойността на парите във времето;*
- и*
- б) *специфичните рискове за актива, за които бъдещите оценки на паричния поток не са били коригирани.*
56. Процент, който отразява текущите пазарни оценки на стойността на парите във времето и специфичните за актива рискове, е възвръщаемостта, която инвеститорите биха изисквали при избора на инвестиция, която би генерирала парични потоци в размер, период и рисков профил, аналогични на тези, които образованието очаква да извлече от актива. Този процент се изчислява с помощта на процента, присъщ на текущи пазарни сделки за подобни активи или чрез среднопретеглената стойност на капитала на образование, търгувано на борсата, което притежава един единствен актив (или портфолио от активи) с начин на употреба и рискове подобни на разглеждания актив. Дисконтовият (проценти), използван за оценка на стойността в употреба на актива, не отразява рисковете, за които са били коригирани оценките на бъдещия паричен поток. Иначе казано, ефектът от някои предположения ще бъде отразен два пъти.
57. Когато специфичен за актива процент не може да бъде намерен директно от пазара, образованието използва заместители, за да оцени дисконтовият процент. Допълнение А дава допълнителни насоки за оценката на дисконтовия процент при такива случаи.

## ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА ЗАГУБА ОТ ОБЕЗЦЕНКА

58. Параграфи 59—64 определят изискванията за признаване и оценяване на загубите от обезценка за индивидуален актив, различен от репутация. Признаването и оценяването на загубите от обезценка за обекти, генериращи парични потоци, и репутация се разглеждат в параграфи 65—108.
59. *Единствено в случай, че възстановимата сума на актив е по-ниска от неговата преносна стойност, преносната стойност на актива се намалява до неговата възстановима стойност. Това намаление представлява загуба от обезценка.*
60. *Загуба от обезценка се признава веднага в приходи или разходи, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг стандарт (например, съгласно модела за преоценка в IAS 16 Имущество, заводи и оборудване). Всяка загуба от обезценка на преоценен актив се третира като намаление на преоценъчния резерв съгласно друг стандарт.*
61. Загуба от обезценка на непреоценен актив се признава в приходи или разходи. Загуба от обезценка на преоценен актив, обаче, се признава пряко за сметка на излишък от преоценъчен резерв за актива доколкото загубата от обезценка не надвишава сумата на преоценъчния резерв за същия този актив.
62. *Когато размерът на изчислената загуба от обезценка е по-висок от преносната стойност на актива, за който се отнася, образованието признава пасив единствено в случай, че това се изисква от друг стандарт.*
63. *След признаване на загуба от обезценка, амортизационната сума на актива се коригира за бъдещи периоди, за да се разпредели ревизираната преносна стойност на актива след приспадане на неговата остатъчна стойност (ако има*

## ▼ МЗ

*такава), на систематична база, за остатъка от полезния му живот.*

64. Ако е призната загуба от обезценка, всички свързани активи или задължения по отсрочени данъци се определят съгласно IAS 12 Данъци върху дохода чрез съпоставяне на ревизираната преносна стойност на актива с данъчната му основа (виж пример 3).

## ОБЕКТИ, ГЕНЕРИРАЩИ ПАРИЧНИ ПОТОЦИ, И РЕПУТАЦИЯ

65. Параграфи 66—108 определят изискванията за идентифициране на обект, генериращ парични потоци, към който принадлежи активът и за определяне на преносната стойност на, и признаване на загубите от обезценка за, обект, генериращ парични потоци, и репутация.

*Идентифициране на обект, генериращ парични потоци, към който принадлежи даден актив*

66. *Ако съществуват някакви признаци, че един актив може да бъде обезценен, възстановимата стойност се оценява за отделен актив. Ако е невъзможно да се оцени възстановимата стойност на отделния актив, образуването определя възстановимата стойност на обекта, генериращ парични потоци, към който принадлежи активът (обект, генериращ парични потоци, на актива).*
67. Възстановимата стойност на отделен актив не може да бъде определена, ако:
- а) стойността в употреба на актива не може да бъде изчислена така, че да е близка до неговата справедлива стойност минус разходите за продажба (например, когато бъдещите парични потоци от продължаваща употреба на актива не са в такъв размер, че да могат да бъдат пренебрегнати);
  - и
  - б) активът не генерира парични постъпления, които до голяма степен да са независими от тези от други активи.
- В такива случаи, стойността в употреба и оттам, възстановимата стойност, могат да бъдат определени само за обекта, генериращ парични потоци, на актива.

**Пример**

Минно образуване притежава частна железопътна линия за обслужване на дейността си. Частната железопътна линия може да бъде продадена само като скрап и тя не генерира парични постъпления, които да са в по-голямата си част независими от такива от други активи на мината.

*Не е възможно да се изчисли възстановимата стойност на частната железопътна линия, тъй като нейната стойност в употреба не може да бъде определена и вероятно е различна от стойността на скрапа. Следователно образуването изчислява възстановимата стойност на обекта, генериращ парични потоци, към който принадлежи частната железопътна линия, т.е. мината като цяло.*

68. Както е посочено в параграф 6, генериращият парични потоци обект на актива е най-малката група активи, която включва актива и генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи. Идентифицирането на обект, генериращ парични потоци, предполага преценка на обстоятелствата. Ако възстановимата стойност не може да бъде определена за отделен актив, образуването идентифицира най-малката съвкупност от активи, която генерира до голяма степен независими парични постъпления.

**Пример**

Автобусна компания предоставя услуги по договор с община, която изисква минимално количество на предоставените услуги по всеки един от пет отделни маршрута. Активите, използвани по всеки един

## ▼ M3

маршрут, и паричните потоци, генерирани от всеки един маршрут, могат да бъдат идентифицирани поотделно. Един от маршрутите реализира значителна загуба.

*Тъй като образуването не разполага с възможност да закрие някоя от автобусните линии, най-ниското ниво на разграничени парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи или групи активи, са паричните постъпления, генерирани от петте линии заедно. Обектът, генериращ парични потоци, за всяка линия е автобусната фирма като цяло.*

69. Паричните постъпления са постъпления от пари и парични еквиваленти, получени от страни извън образуването. Когато определя дали паричните постъпления от актива (или група активи) са до голяма степен независими от паричните постъпления от други активи (или групи активи), образуването взема предвид различни фактори, включително това как мениджмънтът контролира дейността на образуването (например, по производствени линии, дейности, отделни обекти, районни или регионални зони), или как мениджмънтът взема решения за продължаване или прекратяване използването на активите или дейността на образуването. Пример 1 илюстрира идентифицирането на обект, генериращ парични потоци.
70. *Ако за произведеното от един актив или група активи съществува активен пазар, този актив или група активи се идентифицира като обект, генериращ парични потоци, дори ако част или цялата продукция се използва за вътрешни нужди. Ако паричните постъпления, генерирани от актив или обект, генериращ парични потоци, са засегнати от вътрешно трансферно ценообразуване, образуването използва най-добрата преценка на мениджмънта за бъдещ(и) цена(и), която би могла да бъде постигната в пряка сделка, при изчисляването на:*
- а) *бъдещите парични постъпления, използвани за определяне на стойността в употреба на актива или на обекта, генериращ парични потоци;*
- и*
- б) *бъдещите парични постъпления, използвани за определяне стойността в употреба на всякакви други активи или обекти, генериращи парични потоци, които са засегнати от вътрешно трансферно ценообразуване.*
71. Дори ако част или цялата продукция на един актив или група активи се използва от други обекти на образуването (например, полуфабрикати), този актив или група активи формира отделен обект, генериращ парични потоци, ако образуването може да продаде продукцията на активния пазар. Това е така защото активът или групата активи би могъл да генерира парични постъпления, които да са до голяма степен независими от паричните постъпления от други активи или групи активи. При използване на информация, основаваща се на финансови бюджети/прогнози, свързана с такъв обект, генериращ парични потоци, или с някакъв друг актив или обект, генериращ парични потоци, засегнати от вътрешно трансферно ценообразуване, образуването коригира тази информация, ако вътрешните трансферни цени не отразяват най-добрата преценка на мениджмънта за бъдещи цени, които биха могли да бъдат постигнати в пряка сделка.
72. *Генериращите парични потоци обекти се определят като такива последователно през различните отчетни периоди за същия актив или видове активи, освен ако промяната е оправдана.*
73. Ако образуването установи, че един актив спада към генериращ парични потоци обект, различен от този в предходни периоди, или, че са били променени видовете активи агрегирани за генериращия парични потоци обект на актива, параграф 130 изисква оповестявания относно обекта, генериращ парични потоци, ако е

## ▼ M3

призната или приспадната загуба от обезценка за обекта, генериращ парични потоци.

*Възстановима стойност и преносна стойност на генерацията парични потоци обект*

74. Възстановимата стойност на генерацията парични потоци обект е по-висока от неговата справедлива стойност минус разходите за продажба и неговата стойност в употреба. За определяне на възстановимата стойност на генерацията парични потоци обект всяка препратка в параграфи 19—57 към „актив“ гласи „обект, генериращ парични потоци“.
75. ***Преносната стойност на генериращ парични потоци обект се определя на база, съвместима с начина на определяне на възстановимата стойност на обекта, генериращ парични потоци.***
76. Преносната стойност на обекта, генериращ парични потоци:
- а) включва преносната стойност само на онези активи, които могат да бъдат включени пряко или разпределени разумно и последователно към генериращия парични потоци обект и ще генерират бъдещи парични постъпления, използвани при определянето на стойността в употреба на обекта, генериращ парични потоци;
  - и
  - б) не включва преносната стойност на който и да е признат пасив, освен ако възстановимата стойност на генериращия парични потоци обект не може да бъде определена без да се вземе предвид този пасив.

Това е така, защото справедливата стойност минус разходите по продажбата и стойността в употреба на обект, генериращ парични потоци, се определят като се изключват паричните потоци свързани с активи, които не са част от обект, генериращ парични потоци и пасиви, които са били признати (виж параграфи 28 и 43).

77. Когато активите са групирани за оценка на възстановимостта им, е важно в обекта, генериращ парични потоци, да се включат всички активи, които генерират или се използват за генериране на съответния поток от парични постъпления. В противен случай, генериращият парични потоци обект може да изглежда напълно възстановим, когато всъщност е налице загуба от обезценката му. В някои случаи, въпреки че определени активи допринасят за очакваните бъдещи парични потоци от генериращия парични потоци обект, те не могат да бъдат разпределени към генериращия парични потоци обект на разумна и последователна основа. Такива могат да бъдат репутацията или корпоративните активи, например, активи на централата на образуванието. Параграфи 80—103 обясняват третирането на такива активи при проверка на обекта, генериращ парични потоци, за обезценка.
78. Може да се наложи да се вземат предвид някои признати пасиви, за да се определи възстановимата стойност на обекта, генериращ парични потоци. Това може да се случи, ако продажбата на обект, генериращ парични потоци, изисква купувачът да поеме пасива. В такъв случай справедливата стойност минус разходите за продажба (или очакваният паричен поток от окончателното освобождаване) на обекта, генериращ парични потоци, се формира от очакваната продажна цена за активите на обекта, генериращ парични потоци, заедно с пасива, минус разходите по освобождаването. За да може да се извърши разумно сравнение между преносната стойност на обекта, генериращ парични потоци, и неговата възстановима стойност, преносната стойност на пасива се приспада при определяне както на стойността в употреба на обекта, генериращ парични потоци, така и на преносната му стойност.

#### Пример

Дружество притежава мина в държава, в която законодателството изисква собственикът да възстанови обекта след приключване на добивната дейност. Разходите по възстановяването включват връщане на почвения пласт, който трябва да бъде отстранен преди да започне добива. Още при отстраняването на почвения пласт над мината са признати провизии за разходите по връщането на почвения пласт. Пред-



## ▼ M3

видената сума е била призната като част от стойността на мината и се амортизира през полезния живот на мината. Преносната стойност на провизията за разходите по възстановяването е ПЕ 500 (\*), което се равнява на сегашната стойност на разходите по възстановяването.

Образуването проверява мината за обезценка. Генериращият парични потоци обект за мината е мината като цяло. Образуването е получило различни предложения за покупка на мината на цена около ПЕ 800. Тази цена отразява факта, че купувачът ще поеме задължението за възстановяване на почвения пласт. Разходите по продажбата са пренебрежимо малки. Стойността в употреба на мината е приблизително ПЕ 1 200, като се изключат разходите по възстановяването. Преносната стойност на мината е ПЕ 1 000.

*Справедливата стойност минус разходите по продажбата на обекта, генериращ парични потоци, е ПЕ 800. Тази сума включва разходите по възстановяването, които вече са предвидени. Следователно, стойността в употреба за обекта, генериращ парични потоци, се определя след като се вземат предвид очакваните разходи по възстановяването, и се оценява на ПЕ700 (ПЕ1 200 минус ПЕ500). Преносната стойност на обекта, генериращ парични потоци, е ПЕ500, която представлява преносната стойност на мината (ПЕ1 000) минус преносната стойност на провизията за разходите по възстановяването (ПЕ500). Следователно възстановимата стойност на обекта, генериращ парични потоци, надвишава неговата преносна стойност.*

79. С оглед удобство, възстановимата стойност на обекта, генериращ парични потоци, понякога се определя след като се вземат предвид активите, които не са част от обекта, генериращ парични потоци (например, вземания или други финансови активи) или пасиви, които са били признати (например, задължения, пенсии и други провизии). В такива случаи преносната стойност на обекта, генериращ парични потоци, се увеличава с преносната стойност на тези активи и се намалява с преносната стойност на тези пасиви.

#### Репутация

Разпределяне на репутация към обекти, генериращи парични потоци

80. ***При проверка на обезценката, репутацията придобита в бизнес комбинация, от датата на придобиване, се разпределя към всеки един от обектите, генериращи парични потоци, на придобивания, или групи обекти, генериращи парични потоци, за които се очаква да извлекат полза от синергията на комбинацията, независимо от това дали други активи или пасиви на придобивания са предназначени за тези обекти или групи обекти. Всеки обект или група обекти, към които по този начин се разпределя репутацията:***

а) *представяват най-ниското ниво в рамките на образуването, на което се контролира репутацията за вътрешноуправленски цели;*

*и*

б) *следва да не са по-големи от сектор, базиран на основен или вторичен отчетен формат на образуването, определен в съответствие с IAS 14* Отчитане по сектори.

81. Репутация, придобита в бизнес комбинация, представлява плащане извършено от придобиващия срещу което се очакват бъдещи икономически ползи от активите, които не могат да бъдат идентифицирани и признати поотделно. Репутацията не генерира парични потоци независимо от други активи или групи активи, и често допринася за парични потоци от множество обекти, генериращи парични потоци. Репутацията понякога не може да бъде разпределена безусловно към индивидуални обекти, генериращи парични потоци, а само към групи обекти, генериращи парични потоци. В резултат на това, най-ниското ниво в образуването, на което се

(\*) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „парични единици“ (PE tency units-ПЕ).

## ▼ M3

извършва контрол на репутацията за вътрешноуправленски цели, понякога включва редица обекти, генериращи парични потоци, към които се отнася репутацията, но към които тя не може да бъде разпределена. Позоваванията в параграфи 83—99 на обект, генериращ парични потоци, към който е разпределена репутация, трябва да включват още и позовавания на група обекти, генериращи парични потоци, към които е разпределена репутация.

82. Прилагането на изискванията по параграф 80 води до проверка на репутацията за обезценка на ниво, което отразява начина по който образуванието ръководи своята дейност, с която обикновено се свързва репутацията. Следователно, разработването на допълнителни системи за отчетност обикновено не е необходимо.
83. Обект, генериращ парични потоци, към който се разпределя репутацията за целите на проверката за обезценка, не може да съответства на нивото, на което репутацията се разпределя в съответствие с IAS 21 *Ефекти от промените във валутните курсове* за оценяване на положителните и отрицателните курсови разлики. Например, ако дадено образувание трябва, съгласно IAS 21, да разпредели репутация до относителни ниски нива за оценяване на положителните и отрицателните курсови разлики, не е необходимо то да проверява репутацията за обезценка на същото ниво, освен ако контролира репутацията на това ниво за вътрешноуправленски цели.
84. *Ако първоначалното разпределение на репутацията, придобита в бизнес комбинация, не може да бъде завършено преди края на едногодишния период, в който е осъществена бизнес комбинацията, това първоначално разпределение следва да бъде завършено преди края на първия едногодишен период, започващ след датата на придобиване.*
85. Съгласно IFRS 3 *Бизнес комбинации*, ако първоначалното отчитане за бизнес комбинация може да бъде осъществено само условно в края на периода, в който е осъществена бизнес комбинацията, придобиващият:
- а) отчита бизнес комбинацията като използва тези условни стойности;
  - и
  - б) признава всички корекции на тези условни стойности като резултат от завършване на първоначалното отчитане в срок от дванадесет месеца от датата на придобиване.
- При тези обстоятелства може да се окаже невъзможно да бъде завършено първоначалното разпределение на репутация, придобита в комбинация преди края на едногодишния период, в който комбинацията е била осъществена. Когато случат е такъв, образуванието оповестява информацията, изисквана по параграф 133.
86. *Ако репутацията е била разпределена към обект, генериращ парични потоци, и образуванието се освободи от дейност в рамките на този обект, репутацията, свързана с ликвидиранията дейност:*
- а) *се включва в преносната стойност на дейността при определяне на печалбите или загубите от ликвидацията;*
  - и
  - б) *се оценява на базата на относителните стойности на ликвидиранията дейност и задържаната част от обекта, генериращ парични потоци, освен ако образуванието може да докаже, че някой друг метод по-добре отразява репутацията, свързана с ликвидиранията дейност.*

**Пример**

Образуване продава за ПЕ 100 дейност, която е била част от обект, генериращ парични потоци, към който е била разпределена репутация. Разпределената към обекта репутация не може да бъде идентифицирана или свързана с група активи на ниво по-ниско от този обект, освен условно. Възстановимата стойност на задържаната част от обекта, генериращ парични потоци, е ПЕ 300.

Тъй като репутацията, разпределена към обекта, генериращ парични

## ▼ M3

потоци, не може да бъде безусловно разграничена или свързана с група активи на ниво под това на обекта, репутацията, свързана с ликвидиранията дейност, се оценява на базата на относителните стойности на ликвидиранията дейност и задържаната част от обекта. Следователно, 25 процента от репутацията, разпределена към обекта, генериращ парични потоци, е включена в преносната стойност на дейността, която е продадена.

87. *Ако едно образувание реорганизира своята отчетна структура по начин, който променя съставя на един или повече обекти, към които е била разпределена репутацията, репутацията се преразпределя към засегнатите обекти. Това преразпределение се извършва като се използва метода на относителната стойност, подобен на този, използван когато образуванието ликвидира дейност в рамките на генериращ парични потоци обект, освен ако образуванието може да докаже, че друг метод по-добре отразява репутацията, свързана с признатите обекти.*

**Пример**

По-рано репутацията е била разпределена към генериращ парични потоци обект А. Репутацията разпределена към А не може да бъде идентифицирана или свързана с група активи на ниво по-ниско от А, освен условно. А следва да бъде разделен и интегриран в три други обекта, генериращи парични потоци, Б, В и Г.

Тъй като репутацията, разпределена към А, не може да бъде безусловно идентифицирана или свързана с група активи на по-ниско ниво от А, тя се преразпределя към обекти Б, В и Г на базата на относителните стойности на трите части на А преди тези части да се интегрират в Б, В и Г.

Проверка на обекти, генериращи парични потоци с репутация за обезценка

88. *Когато, съгласно параграф 81, репутацията е свързана с обект, генериращ парични потоци, но не е била разпределена към този обект, обектът се проверява за обезценка, когато има признаци, че обектът може да бъде обезценен, като се сравнява преносната стойност на обекта, с изключение на репутацията, с неговата възстановима стойност. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.*
89. Ако обектът, генериращ парични потоци, описан в параграф 88, включва в своята преносна стойност нематериален актив, който има неопределен полезен живот или все още не може да бъде използван и този актив може да бъде проверен за обезценка само като част от обекта, генериращ парични потоци, параграф 10 изисква обектът също да бъде проверяван за обезценка ежегодно.
90. *Генериращ парични потоци обект, към който е била разпределена репутация, се проверява за обезценка ежегодно, а когато има признаци, че обектът може да бъде обезценен — като се сравнява преносната стойност на обекта, включително репутацията, с възстановимата стойност на обекта. Ако възстановимата стойност на обекта надвишава преносната му стойност, обектът и репутацията, разпределена към този обект се считат за необезценени. Ако преносната стойност на обекта надвишава възстановимата му стойност, образуванието признава загубата от обезценка съгласно параграф 104.*

Малцинствено участие

91. Съгласно IFRS 3, репутация призната в бизнес комбинация, представлява репутацията придобита от образувание майка на база участието на образуванието майка в собствеността, а не на размера на репутацията, контролиран от образуванието майка в резултат на бизнес комбинация. Следователно, репутация, която може да бъде отнесена към малцинствено участие, не се признава в консолидираните финансови отчети на образуванието майка.

## ▼ M3

Съответно, ако има малцинствено участие в обект, генериращ парични потоци, към който е била отнесена репутация, преносната стойност на този обект включва:

а) участието на образуването майка и малцинственото участие на обекта в разгриничимите нетни активи;

и

б) участието на образуването майка в репутацията.

Въпреки това, част от възстановимата стойност на генериращия парични потоци обект, определена в съответствие с настоящия стандарт, може да бъде отнесена към малцинствения дял в репутацията.

92. Следователно, за проверка на обезценката на непритежаван изцяло генериращ парични потоци обект с репутация, преносната стойност на този обект се коригира условно преди да бъде сравнена с неговата възстановима стойност. Това става като се изчисли на брутна база преносната стойност на репутацията, разпределена към обекта, за да се включи репутацията, която може да бъде отнесена към малцинствения дял. Условно коригираната преносна стойност след това се сравнява с възстановимата стойност на обекта, за да се определи дали генериращият парични потоци обект е обезценен. Ако той е обезценен, образуването разпределя загубата от обезценка в съответствие с параграф 104, за да редуцира преносната стойност на репутацията, разпределена към обекта.
93. Въпреки това, тъй като репутацията се признава само до размера на участието на образуването майка в собствеността, всяка загуба от обезценка, свързана с репутацията, се разпределя между тази, която може да се отнесе към образуването майка и тази, която може да се отнесе до малцинствения дял, като първата се признава като загуба от обезценка на репутацията.
94. Ако общата загуба от обезценка, отнасяща се до репутацията, е по-малка от сумата с която условно коригираната преносна стойност на генериращия парични потоци обект надвишава неговата възстановима стойност, параграф 104 изисква останалият излишък да бъде разпределен към други активи на обекта пропорционално на базата на преносната стойност на всеки актив в обекта.
95. Пример 7 илюстрира проверка за обезценка на не изцяло притежаван генериращ парични потоци обект с репутацията.

#### График на проверките за обезценка

96. *Ежегодната проверка за обезценка за обект, генериращ парични потоци, към който е била разпределена репутация, може да бъде извършена по всяко време на едногодишния период при условие, че проверката се извършва по едно и също време всяка година. Различни обекти, генериращи парични потоци, могат да бъдат проверявани за обезценка по различно време. Ако част от репутацията или цялата репутация разпределена към генериращ парични потоци обект е била придобита в бизнес комбинация по време на текущия едногодишен период, този обект се проверява за обезценка преди края на текущия едногодишен период.*
97. *Ако активите, съставляващи генериращия парични потоци обект, към който е била разпределена репутация, се проверяват за обезценка по едно и също време с обекта, съдържащ репутацията, те се проверяват за обезценка преди обекта, съдържащ репутацията. Също така, ако генериращите парични потоци обекти, съставляващи група обекти, генериращи парични потоци, към която е била разпределена репутация, се проверяват за обезценка по едно и също време с групата обекти, съдържащи репутацията, отделните обекти се проверяват за обезценка преди групата обекти, съдържаща репутацията.*
98. По време на проверката за обезценка на обект, генериращ парични потоци, към който е била разпределена репутация, може да се появят признаци за обезценка на актив в обекта, съдържащ репутацията. В такива случаи образуването първо проверява актива

## ▼ M3

за обезценка и признава всяка загуба от обезценка за този актив преди да извърши проверката за обезценка на обекта, генериращ парични потоци, който съдържа репутацията. По същия начин, може да има признаци за обезценка на обект, генериращ парични потоци, в рамките на група обекти, съдържащи репутация. В такива случаи образуването проверява първо генериращия парични потоци обект за обезценка и признава всяка загуба от обезценка за този обект преди проверката за обезценка на групата обекти, към които е била разпределена репутация.

99. *Последното подробно изчисление, извършено в предшестващ период, на възстановимата стойност на обект, генериращ парични потоци, към който е била разпределена репутация, може да бъде използвано при проверката за обезценка на този обект през текущия период при условие, че са удовлетворени всички изброени по-долу критерии:*
- a) *активите и пасивите, съставляващи обекта, не са се променили значително след последното изчисление на възстановимата стойност;*
  - b) *полученият резултат от последното изчисление на възстановимата стойност надвишава значително преносната стойност на обекта;*
- и*
- v) *на базата на анализ на възникнали събития и обстоятелства, които са се променили след последното изчисление на възстановимата стойност, вероятността текущата възстановима стойност да бъде по-ниска от текущата преносна стойност на обекта е слаба.*

## Корпоративни активи

100. Корпоративните активи включват активи на групата или съответното подразделение, например, сградата на централното управление или подразделение на образуването, център за електронна обработка на данни или научно-изследователски център. Структурата на едно образуване определя дали даден актив отговаря на определението за корпоративни активи за определен генериращ парични потоци обект в настоящия стандарт. Ключови характеристики на корпоративните активи са, че те не генерират парични постъпления независимо от други активи или групи активи и тяхната преносна стойност не може изцяло да бъде отнесена към разглеждания обект, генериращ парични потоци.
101. Тъй като корпоративните активи не генерират самостоятелно парични постъпления, възстановимата стойност на отделен корпоративен актив не може да бъде определена, освен ако мениджмънтът е решил да продаде този актив. Следователно, ако има признаци, че даден корпоративен актив може да бъде обезценен, възстановимата стойност се определя за обекта генериращ парични потоци или групата от обекти генериращи парични потоци, към които принадлежи корпоративният актив, и се сравнява с преносната стойност на обекта генериращ парични потоци или групата от обекти, генериращи парични потоци. Всяка загуба от обезценка се признава в съответствие с параграф 104.
102. *При проверка за обезценка на обект генериращ парични потоци образуването идентифицира всички корпоративни активи, свързани с разглеждания обект генериращ парични потоци. Ако част от преносната стойност на корпоративния актив:*
- a) *може да се разпредели разумно и последователно към този обект, образуването сравнява преносната стойност на обекта, включително частта от преносната стойност на корпоративния актив, разпределен към обекта, с неговата възстановима стойност. Всяка загуба от обезценка се признава съгласно параграф 104;*
  - b) *не може да бъде разпределена разумно и последователно към този обект, образуването:*
    - i) *сравнява преносната стойност на обекта, с изключение на корпоративния актив, с неговата възстановима*

## ▼ M3

*стойност и признава всяка загуба от обезценка съгласно параграф 104;*

- ii) *идентифицира най-малката група от обекти, генериращи парични потоци, която включва разглеждания обект генериращ парични потоци и към която разумно и последователно може да бъде разпределена част от преносната стойност на корпоративния актив;*

*и*

- iii) *сравнява преносната стойност на тази група от генериращи парични потоци обекти, включително частта от преносната стойност на корпоративния актив разпределена към тази група от обекти, с възстановимата стойност на групата от обекти. Всяка загуба от обезценка се признава съгласно параграф 104.*

103. Пример 8 илюстрира прилагането на тези изисквания към корпоративните активи.

*Загуба от обезценка за обект, генериращ парични потоци*

104. *Загуба от обезценка се признава за обект генериращ парични потоци (най-малката група от обекти генериращи парични потоци, към които е била разпределена репутация или корпоративен актив) единствено ако възстановимата стойност на обекта (група от обекти) е по-ниска от преносната стойност на обекта (група от обекти). Загубата от обезценка се разпределя, за да се намали преносната стойност на активите на обекта (група от обекти) в следния ред:*

- a) *първо, за намаляване на преносната стойност на всяка репутация разпределена към обект генериращ парични потоци (група от обекти);*

*и*

- b) *след това, към другите активи на обекта (група от обекти) пропорционално на базата на преносната стойност на всеки актив в обекта (група от обекти).*

Тези намаления на преносните стойности се разглеждат като загуби от обезценка на отделните активи и се признават съгласно параграф 60.

105. *При разпределянето на загубата от обезценка съгласно параграф 104 образуването не намалява преносната стойност на актив под най-високата от:*

- a) *неговата справедлива стойност минус разходите по продажбата (ако може да се определи);*
- b) *неговата стойност в употреба (ако може да се определи);*

*и*

- v) *нула.*

*Сумата на загубата от обезценка, която в противен случай би следвало да се разпредели върху актива, се разпределя пропорционално върху другите активи на обекта (група от обекти).*

106. Ако практически не е възможно да се изчисли възстановимата стойност за всеки отделен актив от обекта генериращ парични потоци, настоящият стандарт изисква произволно разпределение на загубата от обезценка между активите на този обект, с изключение на положителната репутация, тъй като всички активи на обект генериращ парични потоци действат в съвкупност.

107. Ако не е възможно да се определи възстановимата стойност на отделен актив (виж параграф 67):

- a) *загуба от обезценка се признава за актива, ако неговата преносна стойност е по-висока от по-високата от неговата справедлива стойност минус разходите по продажбата и резултатите от разпределението, описано в параграфи 104 и 105;*

*и*

## ▼ M3

- б) не се признава загуба от обезценка за актива, ако свързаният с него обект генериращ парични потоци не се обезценява. Това се отнася и за случаите, когато справедливата стойност на актива минус разходите по продажбата е по-ниска от неговата преносна стойност.

**Пример**

Машина е била физически повредена, но все още работи, макар и не така добре както преди повредата. Справедливата стойност на машината намалена с разходите по продажбата е по-ниска от нейната преносна стойност. Машината не генерира независими парични постъпления. Най-малката разграничима група от активи, която включва машината и генерира парични постъпления, които до голяма степен са независими от паричните постъпления от други активи, е производствената линия към която спада машината. Възстановимата стойност на производствената линия показва, че производствената линия като цяло не е обезценена.

Предположение 1: бюджетите/прогнозите, одобрени от мениджмънта, не отразяват намерение на мениджмънта да смени машината.

Възстановимата стойност на самата машина не може да бъде изчислена, тъй като стойността в употреба на машината:

а) *може да се различава от нейната справедлива стойност намалена с разходите по продажбата;*

*и*

б) *може да бъде определена само за обект генериращ парични потоци, към който спада машината (производствената линия).*

*Производствената линия не е обезценена. Следователно, не се признава никаква загуба от обезценка за машината. Независимо от това, може да се наложи образуването да преразгледа амортизационния срок или метода на амортизация за машината. Вероятно по-кратък амортизационен срок или по-бърз метод на амортизация е необходим за отразяване на очаквания остатъчен полезен живот на машината или моделът по който се очаква икономическите ползи да бъдат консумирани от образуването.*

Предположение 2: бюджети/прогнози, одобрени от мениджмънта, отразяват намерение на мениджмънта да смени машината и да я продаде в близко бъдеще. Паричните потоци от продължаваща употреба на машината до нейната продажба се изчисляват като незначителни.

*Стойността в употреба на машината може да бъде оценена близо до нейната справедлива стойност намалена с разходите по продажбата. Следователно възстановимата стойност на машината може да бъде определена и не се обръща внимание на обекта генериращ парични потоци, към който спада машината (т.е. производствената линия). Тъй като справедливата стойност на машината минус разходите по продажбата е по-ниска от нейната преносна стойност, за машината се признава загуба от обезценка.*

108. *След като са били приложени изискванията по параграфи 104 и 105, се признава пасив за всяка остатъчна сума от загуба от обезценка за обект генериращ парични потоци единствено когато това се изисква от друг стандарт.*

**ВЪЗСТАНОВЯВАНЕ НА ЗАГУБА ОТ ОБЕЗЦЕНКА**

109. Параграфи 110—116 представят изискванията за възстановяване на загуба от обезценка призната за актив или обект генериращ парични потоци в предшестващи периоди. В тези изисквания се използва термина „актив“, но се отнасят в еднаква степен за отделен актив или обект генериращ парични потоци. Допълнителни изисквания за индивидуален актив са определени в параграфи 117—121, за обект генериращ парични потоци— в параграфи 122 и 123, и за репутация— в параграфи 124 и 125.
110. *На всяка отчетна дата образуването преценява дали има признаци, че загуба от обезценка призната в предшестващи периоди за актив, с изключение на репутация, може вече да не съществува или може да е намалела. Ако такива признаци съще-*

## ▼ M3

*ствуват, образуването оценява възстановимата стойност на този актив.*

111. *Когато се преценява дали съществуват признаци, че загуба от обезценка призната в предишестващи периоди за актив, с изключение на репутация, може вече да не съществува или да е намалела, образуването взема предвид най-малко следните признаци:*

*Външни източници на информация*

- а) пазарната стойност на актива се е повишила значително през периода;*
- б) значителни промени с благоприятен ефект върху образуването са настъпили през периода, или ще настъпят в близко бъдеще, в технологичната, пазарната, икономическата или правна среда, в която образуването осъществява дейността си, или на пазара, за който е предназначен активът;*
- в) пазарните лихвени проценти или други пазарни норми на възвращаемост са се понижали през периода, и тези понижения е вероятно да окажат влияние върху дисконтовия процент, използван при изчисляване стойността на употреба на актива, и да увеличат съществено възстановимата стойност на актива;*

*Вътрешни източници на информация*

- г) значителни промени с благоприятен ефект върху образуването са настъпили през периода, или се очаква да настъпят в близко бъдеще, в степента или начина на настоящо или бъдещо използване на актива. Тези промени включват разходи, направени през периода за подобряването или повишаването производителността на актива или реструктуриране на дейността, за която се използва активът;*
- д) има данни от вътрешните отчети, които показват, че икономическият резултат от използването на актива е, или ще бъде, по-благоприятен от очакваното.*

112. Признаците за потенциално намаление на загубата от обезценка в параграф 111 отразяват главно признаците за потенциална загуба от обезценка в параграф 12.
113. Ако съществуват признаци, че загуба от обезценка призната за актив, с изключение на репутация, може вече да не съществува или може да е намалела, това може да означава, че оставащият полезен живот, методът на амортизация или остатъчната стойност би трябвало да бъдат преразгледани и коригирани със стандарта, приложим към актива, дори ако не е възстановена загубата от обезценка за актива.
114. *Загуба от обезценка призната в предишестващи периоди за актив, с изключение на репутация, се възстановява единствено когато е имало промяна в оценките, използвани за определяне на възстановимата стойност на актива след като е била призната последната загуба от обезценка. В такъв случай преносната стойност на актива, освен предвиденото в параграф 117, се повишава до неговата възстановима стойност. Това увеличение представлява възстановяване на загубата от обезценка.*
115. Възстановяването на загуба от обезценка отразява повишаване на очаквания производствен капацитет на актива, в резултат на неговото използване или продажба, след датата, на която образуването последно е признало загуба от обезценка за този актив. Параграф 130 изисква образуването да идентифицира промяната в очакванията, която предизвиква повишаване на очаквания производствен капацитет на актива. Примери за промени в предвиденията са:
- а) промяна на базата за определяне на възстановимата стойност (т.е. дали възстановимата стойност се базира на справедливата стойност намалена с разходите по продажбата, или стойността в употреба);*



## ▼ M3

- б) ако възстановимата стойност е била базирана на стойността в употреба: промяна на размера или графика на очакваните парични потоци, или на дисконтовия процент;
- или
- в) ако възстановимата стойност е била базирана на справедливата стойност намалена с разходите по продажбата: промяна в оценката на компонентите на справедливата стойност намалена с разходите по продажбата.

116. Възможно е стойността в употреба на актива да бъде по-висока от преносната стойност на актива само защото сегашната стойност на бъдещи парични постъпления се повишава с приближаването им във времето. Но производственият капацитет на актива не е нараснал. Следователно загубата от обезценка не се възстановява само поради изтичането на определен период от време (което понякога се нарича „развивка“ на дисконтовия процент), дори ако възстановимата стойност на актива надвиши преносната му стойност.

*Възстановяване на загуба от обезценка на отделен актив*

117. ***Увеличената вследствие на възстановяване на загуба от обезценка преносна стойност на актива, с изключение на репутация, не превишава преносната стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията) при положение, че не е била признавана загуба от обезценка в предходни години.***
118. Всяко повишаване на преносната стойност на актива, с изключение на репутация, над преносната стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията) при положение, че не е била признавана загуба от обезценка за актива в предходни години, представлява преценка. При отчитането на такава преценка образуванието прилага стандарта, приложим за актива.
119. ***Възстановяването на загуба от обезценка за актив, без репутация, се признава незабавно като приход или разход, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг стандарт (например, модела за преценка в IAS 16 Имущество, заводи и оборудване). Всяко възстановяване на загуба от обезценка на преоценен актив се третира като увеличение на преценката в съответствие с този друг стандарт.***
120. С възстановената загуба от обезценка на преоценен актив — излишък от преценка, се увеличава капитала. Но, доколкото загубата от обезценка на този преоценен актив е била призната по-рано в приход или разход, възстановяването на тази загуба от обезценка също се признава в приход или разход.
121. ***След признаването на загуба от обезценка, амортизационната квота за актива се коригира в бъдещи периоди, за да се разпредели систематично новата преносна стойност на актива минус неговата остатъчна стойност (ако има такава), за неговия останал полезен живот.***

*Възстановяване на загуба от обезценка на обект генериращ парични потоци*

122. ***Възстановяването на загуба от обезценка на обект генериращ парични потоци се разпределя към активите на обекта, с изключение на репутацията, пропорционално на преносните стойности на тези активи. Тези увеличения на преносните стойности се третират като възстановяване на загуба от обезценка за отделни активи и се признават съгласно параграф 119.***
123. ***При разпределянето на възстановена загуба от обезценка на обект генериращ парични потоци в съответствие с параграф 122, преносната стойност на актива не се увеличава над по-ниската от:***
- а) *неговата възстановима стойност (ако може да бъде определена);*

***и***

## ▼ M3

- б) *преносната стойност, която би била определена (след приспадане на амортизацията) при положение, че в предходни периоди не е била призната загуба от обезценка.*

*Сумата на възстановяването на загубата от обезценка, която в противен случай би била разпределена към актива, се разпределя пропорционално между останалите активи на обекта, с изключение на репутацията*

*Възстановяване на загуба от обезценка на репутация*

124. *Загуба от обезценка призната за репутация не се възстановява в период след датата на баланса.*
125. IAS 38 *Нематериални активи* забранява признаването на вътрешно генерирана репутация. Всяко увеличаване на възстановимата стойност на репутация в периодите след признаване на загуба от обезценка за тази репутация е вероятно да доведе до увеличение на вътрешно генерирана репутация, а не възстановяване на загуба от обезценка призната за придобитата репутация.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

126. **Образуването оповестява следната информация за всеки клас активи:**
- а) *сумата на загубите от обезценка признати в приход или разход през периода и в позициите на отчета за приходи и разходи, където са включени тези загуби от обезценка;*
- б) *сумата на възстановените загуби от обезценка признати в приход или разход през периода и позициите в отчета за приходи и разходи, където са възстановени тези загуби от обезценка;*
- в) *сумата на загубите от обезценка за преоценени активи признати директно в капитала през периода;*
- г) *сумата на възстановените загуби от обезценка за преоценени активи, признати директно в капитала през периода.*
127. Клас активи е група от активи със сходно естество и употреба в дейността на образуването.
128. Информацията, необходима съгласно параграф 126, може да бъде представена заедно с друга информация оповестена за класа активи. Например, тази информация може да бъде включена в изравняването на преносната стойност на имотите, машините, съоръженията и оборудването в началото и в края на периода съгласно изискванията на IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*.
129. **Образуване, което отчита информация по сектори съгласно изискванията на IAS 14 *Отчитане по сектори*, оповестява следната информация за всеки сектор на отчитане на базата на основния отчетен формат на образуването:**
- а) *сумата на загубите от обезценка признати в приход или разход и директно в капитала през периода;*
- б) *сумата на възстановените загуби от обезценка признати в приход или разход и директно в капитала през периода.*
130. **Образуването оповестява следната информация за всяка съществена загуба от обезценка, призната или възстановена през периода за отделен актив, включително репутация, или обект генериращ парични потоци:**
- а) *събития и обстоятелства, които са довели до признаване или възстановяване на загуба от обезценка;*
- б) *сумата на загубата от обезценка, призната или възстановена;*
- в) **за отделен актив:**
- i) *естеството на актива;*

## ▼ M3

- ii) ако образуването отчита информация по сектори съгласно изискванията на IAS 14, секторът на отчитане към който принадлежи активът, на базата на основния отчетен формат на образуването.
- г) за обект генериращ парични потоци:
- i) описание на обекта генериращ парични потоци (например, дали това е производствена линия, фабрика, дейност, географска област или сектор на отчитане съгласно IAS 14);
- ii) сумата на признатата или възстановена загуба от обезценка по видове активи и, ако образуването отчита информация по сектори съгласно изискванията на IAS 14, по сектор на отчитане на базата на основния отчетен формат на образуването;
- и
- iii) ако групирането на активи с цел идентифициране на обект генериращ парични потоци се е променило след последната оценка на възстановимата стойност (ако има такава) на обекта генериращ парични потоци, описание на текущия и предишен начин на групиране на активите и причините за промяна на начина на идентифициране на обекта генериращ парични потоци.
- д) дали възстановимата стойност на актива (обекта генериращ парични потоци) е неговата справедлива стойност минус разходите по продажбата или неговата стойност в употреба;
- е) ако възстановимата стойност е справедлива стойност минус разходите по продажбата — базата използвана за определяне на справедливата стойност минус разходите по продажбата (например дали справедливата стойност е била определена като цена на действащ пазар);
- ж) ако възстановимата стойност е стойност в употреба — дисконтовият процент(и), използвани в текущата и предишната оценка (ако има такава) на стойността в употреба.
131. **Образуването оповестява следната информация за общите загуби от обезценка и общата сума на възстановените загуби от обезценка признати през периода за които не е оповестена никаква информация съгласно параграф 130;**
- а) основните видове активи засегнати от загубите от обезценка и основните видове активи засегнати от възстановяването на загубите от обезценка;
- б) основните събития и обстоятелства, които са довели до признаването на тези загуби от обезценка и възстановяването на загубите от обезценка.
132. Насърчава се оповестяването от страна на образуването на предположенията, използвани за определяне на възстановимата стойност на активите (обектите генериращи парични потоци) през периода. Но, параграф 134 изисква образуването да оповестява информация за изчисленията използвани за оценка на възстановимата стойност на обект генериращ парични потоци, когато репутация или нематериален актив с неопределен полезен живот са включени в преносната стойност на този обект.
133. **Ако, съгласно параграф 84, никаква част от репутацията придобита в бизнес комбинация през периода не е била разпределена към обект генериращ парични потоци (група обекти) на отчетната дата, сумата на неразпределената репутация се оповестява заедно с причините защо тази сума остава неразпределена.**

*Изчисления, използвани за оценка на възстановими стойности на обекти генериращи парични потоци, съдържащи репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот*

134. **Образуването оповестява информацията необходима съгласно а) — е) за всеки обект генериращ парични потоци (група обекти),**

## ▼ M3

за който преносната стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към този обект (група обекти) е важна по сравнение с общата преносна стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот на образуванието:

- a) преносната стойност на репутацията, разпределена към обекта (групата обекти).
- б) преносната стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към обекта (група от обекти).
- в) базата на която е била определена възстановимата стойност на обекта (групата обекти) (т.е. стойността в употреба или справедливата стойност минус разходите по продажбата).
- г) ако възстановимата стойност на обекта (групата обекти) се базира на стойността в употреба:
  - i) описание на всяко ключово предположение, на което мениджмънтът е основал своите прогнози за паричните потоци за периода обхванат от последните бюджети/прогнози. Ключови предположения са тези, към които възстановимата стойност на обекта (групата обекти) е най-чувствителна.
  - ii) описание на подхода използван от мениджмънта при определяне на стойността за всяко ключово предположение, дали тази стойност отразява минал опит или, ако е възможно, е съвместима с външните източници на информация, и, ако не е, как и защо тя се различава от миналия опит или външните източници на информация.
  - iii) периодът през който мениджмънтът е прогнозировал парични потоци на базата на финансови бюджети/прогнози, одобрени от мениджмънта и, когато период по-дълъг от пет години се използва за обект генериращ парични потоци (група от обекти) — обяснение защо такъв дълъг период е оправдан.
  - iv) темпът на растеж използван за екстраполиране на прогнози за парични потоци извън срока обхванат от последните бюджети/прогнози, и оправданието за използване на такъв темп на растеж, който превишава дългосрочния среден темп на растеж за продуктите, отраслите или страните в които образуванието осъществява дейност, или за пазара, с който е свързан обектът (групата обекти).
- в) дисконтовият процент(и), прилаган към прогнозите за паричните потоци.
- д) ако възстановимата стойност на обекта (групата обекти) се базира на справедливата стойност минус разходите по продажбата — методологията използвана за определяне на справедливата стойност минус разходите по продажбата. Ако справедливата стойност минус разходите по продажбата не е определена с помощта на видима пазарна цена за обекта (групата обекти), следва да бъде оповестена също така и следната информация:
  - i) описание на всяко ключово предположение, на което мениджмънтът е базирал определянето на справедливата стойност минус разходите по продажбата. Ключови предположения са тези, към които обектът (групата обекти) е най-чувствителен;
  - ii) описание на подхода използван от мениджмънта при определяне на стойността за всяко ключово предположение, дали тази стойност отразява минал опит или, ако е възможно, е съвместима с външните източници на информация, и, ако не е, как и защо тя се различава от миналия опит или външните източници на информация;

## ▼ M3

- e) ако логично възможна промяна на ключово предположение, на което мениджмънтът е базирал определянето на възстановимата стойност на обекта (групата обекти), би предизвикала повишение на преносната стойност на обекта (групата обекти) над неговата възстановима стойност:
- (i) сумата, с която възстановимата стойност на обекта (групата обекти) надвишава неговата преносна стойност;
  - (ii) стойността, определена за ключовото предположение;
  - (iii) сумата, с която стойността определена за ключовото предположение трябва да се промени след регистриране на важните ефекти от тази промяна върху другите променливи, използвани за оценка на възстановимата стойност, за да се изравни възстановимата стойност на обекта (групата от обекти) с неговата преносна стойност.
135. Ако част или цялата преносна стойност на репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот, е разпределена върху множество обекти генериращи парични постъпления (групи обекти), и сумата разпределена по този начин върху всеки обект (група обекти) е незначителна по сравнение с общата преносна стойност на образуването за репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот, този факт трябва да бъде оповестен заедно със съвкупната преносна стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени към тези обекти (групи обекти). Освен това, ако възстановимите стойности на някои от тези обекти (групи обекти) се базират на същите ключови предположения и съвкупната преносна стойност на репутацията или нематериалните активи с неопределен полезен живот разпределени към тях е значителна по сравнение с общата преносна стойност на образуването за репутация или нематериални активи с неопределен полезен живот, образуването оповестява този факт заедно с:
- a) агрегираната преносна стойност на репутацията разпределена върху тези обекти (групи обекти).
  - b) агрегираната преносна стойност на нематериалните активи с неопределен полезен живот, разпределени върху тези обекти (групи обекти).
  - в) описание на ключовото предположение(я).
  - г) описание на мениджърския подход при определяне на стойността за ключовото предположение, дали тази стойност отразява минал опит или, ако е възможно, е съвместима с външните източници на информация, и, ако не, как и защо се различава от минал опит или външни източници на информация.
  - д) ако възможна разумна промяна на ключовото предположение би довела до повишение на съвкупните преносни стойности на обектите (групи обекти) над техните съвкупни възстановими стойности:
    - i) сумата, с която съвкупните възстановими стойности на обектите (групите обекти) надвишават техните съвкупни преносни стойности;
    - ii) стойността, определена за ключовото предположение;
    - iii) сумата, с която стойността определена за ключовото предположение трябва да се промени след регистриране на важните ефекти от тази промяна върху другите променливи, използвани за оценка на възстановимата стойност, за да се изравнят съвкупните възстановими стойности на обектите (групите обекти) със съвкупността от техните преносни стойности.
136. Последното подробно изчисление, извършено в предшестваш период, на възстановимата стойност на обект генериращ парични потоци (група обекти) може, съгласно параграф 24 или 99, да бъде извършено и използвано при проверката за обезценка на този

▼ M3

обект (група обекти) в текущия период, при условие че са удовлетворени съответните критерии. В такъв случай информацията за този обект (група обекти), която е включена в оповестяването, изисквано съгласно параграфи 134 и 135, се отнася за извършеното изчисление на възстановимата стойност.

137. Пример 9 илюстрира оповестяванията необходими съгласно параграфи 134 и 135.

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

138. *Ако едно образувание избере, съгласно параграф 85 от IFRS 3 Бизнес комбинации, да прилага IFRS 3 от някаква дата преди датите на влизане в сила, определени в параграфи 78—84 от IFRS 3, то прилага и настоящия стандарт перспективно от същата тази дата.*

139. *Иначе образуванието прилага настоящия стандарт:*

а) *към репутация и нематериални активи придобити в бизнес комбинация, за която датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.;*

*и*

б) *към всички други активи — перспективно от началото на първия едногодишен период, започващ на или след 31 март 2004 г.*

140. *Предприятията, към които се прилага параграф 139, се насърчават да прилагат изискванията на настоящия стандарт преди датите на влизане в сила, определени в параграф 139. Но, ако образуванието прилага настоящия стандарт преди тези дати на влизане в сила, то прилага същевременно IFRS 3 и IAS 38 Нематериални активи (прЕработЕн прЕз 2004 г.).*

## ОТМЕНЯНЕ НА IAS 36 (ИЗДАДЕН 1998 г.)

141. Настоящият стандарт отменя IAS 36 *Обезценка на активи* (издаден 1998 г.).

▼ M3

## ДОПЪЛНЕНИЕ А

**Използване на методи на сегашната стойност за оценяване на стойността в употреба**

*Настоящото допълнение представлява неразделна част от стандарта. Той осигурява насоки за използването на методи на сегашната стойност при оценяването на стойността в употреба. Въпреки, че в насоките се използва терминът „актив“, те се отнасят в еднаква степен за група активи, формиращи обект генериращ парични потоци.*

**Компоненти на оценката на сегашната стойност**

- А 1. Елементите, изброени по-долу, заедно обхващат икономическите различия между активите:
- а) оценка на бъдещия паричен поток, или при по-сложни случаи, поредица от бъдещи парични потоци, които образуването очаква да извлече от актива;
  - б) очаквания за възможни отклонения в размера или графика на тези парични потоци;
  - в) стойността на парите във времето, представена от текущия пазарен безрисков лихвен процент;
  - г) цената за понасяне на несигурността присъща на актива;
- и
- д) други, понякога неопределими, фактори (например, неликвидност), които участниците на пазара биха отразили при определянето на цените на бъдещите парични потоци, които образуването очаква да извлече от актива.
- А 2. Настоящото допълнение съпоставя два метода за изчисляване на сегашната стойност, всеки един от които може да бъде използван за оценка на стойността в употреба на актива в зависимост от обстоятелствата. Съгласно „традиционния“ метод, корекциите за фактори б)–д), описани в параграф А1, са внедрени в дисконтовия процент. Съгласно метода на „очаквания паричен поток“, фактори б), г) и д) водят до корекции при достигането до очаквани парични потоци, коригирани за риск. Който и метод да избере образуването, за да отрази очакванията за възможни отклонения в размера или графика на бъдещите парични потоци, резултатът трябва да отразява сегашната стойност на бъдещите парични потоци, т.е. среднопретеглените резултати.

**Основни принципи**

- А 3. Методите, използвани за оценка на бъдещи парични потоци и лихвени проценти, се променят при всеки отделен случай в зависимост от обстоятелствата около въпросния актив. Изброените по-долу основни принципи регулират прилагането на методите на сегашната стойност за оценяване на активите:
- а) лихвените проценти, използвани за дисконтиране на парични потоци, трябва да отразяват предположенията, които са съвместими с тези присъщи на очакваните парични потоци. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отразен два пъти или няма да бъде взет под внимание. Например, норма на дисконтиране в размер на 12 процента може да бъде използвана за договорни парични потоци от вземания по кредит. Този процент отразява очакванията за бъдещи просрочия по кредити с определени характеристики. Същата лихва от 12 процента не трябва да бъде използвана за дисконтиране на очаквани парични потоци, тъй като тези парични потоци вече отразяват предположенията за бъдещи просрочия.
  - б) очакваните парични потоци и дисконтиращи проценти трябва да бъдат независими от отклонения и фактори, несвързани с въпросния актив. Например, преднамерено подценяване на очаквани парични потоци с цел повишаване на предполагаемата

▼ M3

бъдеща рентабилност на актива предполага отклонение в оценката.

- в) очакваните парични потоци или дисконтови проценти трябва да отразяват диапазон от възможни резултати, а не един, който е най-вероятен, минималния или максимален възможен размер.

**Традиционен метод и метод на очакваните парични потоци за сегашната стойност**

**Традиционен подход**

- А 4. Счетоводните приложения на сегашната стойност традиционно използват една група очаквани парични потоци и един дисконтов процент, описван често като „съответстващ на риска процент“. Всъщност традиционният метод приема, че един дисконтов процент може да обедини всички очаквания за бъдещи парични потоци и съответната рискова премия. Следователно традиционният метод поставя ударението основно върху избора на дисконтовия процент.
- А 5. В някои случаи, например, когато съпоставими активи могат да бъдат наблюдавани на пазара, прилагането на традиционния метод е относително лесно. За активи с договорни парични потоци той е съвместим с начина по който участниците на пазара описват активите, като „12 - процентно обезпечение“.
- А 6. Въпреки това, традиционният подход не може да бъде използван по подходящ начин при някои сложни проблеми на оценяването, например, оценяване на нефинансови активи, за които не съществува пазар за обекта или за съпоставим обект. Търсенето на „съответстващ на риска процент“ изисква анализ на най-малко два обекта - актив, който се намира на пазара и има наблюдаван лихвен процент, и оценявания актив. Подходящият дисконтов процент за оценяваните парични потоци трябва да бъде извлечен от наблюдавания лихвен процент в този друг актив. За да се направи това заключение, характеристиките на паричните потоци на другия актив трябва да наподобяват тези на оценявания актив. Следователно, оценителят трябва да направи следното:
- а) да идентифицира групата парични потоци, които ще бъдат дисконтирани;
  - б) да идентифицира друг актив на пазара, който има подобни на характеристиките на паричния поток;
  - в) да сравни групите парични потоци от двата обекта, за да се увери, че са подобни (например, представляват ли двете групи договорни парични потоци, или едната група представлява договорен, а другата очакван паричен поток?);
  - г) да прецени дали в едната група присъства елемент, който отсъства в другата (например, дали едната група е по-слабо ликвидна от другата);
- и
- д) да прецени дали двете групи парични потоци ще функционират (т.е. променят) по подобен начин при променящи се икономически условия.

**Метод на очакваните парични потоци**

- А 7. Методът на очакваните парични потоци представлява понякога по-ефективен инструмент за оценка от традиционния метод. При разработването на оценката методът на очаквания паричен поток използва всички очаквания за възможни парични потоци вместо един най-вероятен паричен поток. Например, паричният поток може да бъде ПЕ 100, ПЕ 200 или ПЕ 300 при вероятности съответно от 10, 60 и 30 процента. Очакваният паричен поток е ПЕ 220. Така методът на очаквания паричен поток се различава от традиционния метод като се фокусира върху директния анализ на въпросните парични потоци и върху по-ясното излагане на предположенията, използвани при оценката.



## ▼ M3

- A 8. Методът на очакваните парични потоци позволява също използването на методи на сегашната стойност, когато графикът на паричните потоци е несигурен. Например, паричен поток в размер на ПЕ 1 000 може да бъде получен след една година, две години или три години с вероятности съответно от 10, 60 и 30 процента. Примерът по-долу показва изчисляването на очакваната сегашна стойност в този случай.

Сегашна стойност в размер на ПЕ 1 000 след една година при 5 %	ПЕ 952,38	
Вероятност	10,00 %	ПЕ 95,24
Сегашна стойност в размер на ПЕ 1 000 след две години при 5,25 %	ПЕ 902,73	
Вероятност	60,00 %	ПЕ 541,64
Сегашна стойност в размер на ПЕ 1 000 след три година при 5,50 %	ПЕ 851,61	
Вероятност	30,00 %	ПЕ 255,48
Очаквана сегашна стойност		<u>ПЕ 892,36</u>

- A 9. Очакваната сегашна стойност в размер на ПЕ 892,36 се различава от традиционното понятие за най-добра преценка — ПЕ 902,73 (60 % вероятност). Традиционното изчисляване на сегашната стойност, приложено в този пример, изисква решение за това кои от възможните графици на паричните потоци да се използват и, съответно, такива, които не биха отразявали вероятностите от други графици. Това е така защото дисконтовият процент при традиционното изчисляване на сегашната стойност не може да отрази несигурността в графика.
- A 10. Използването на вероятности е основен елемент от метода на очакваните парични потоци. Някои поставят под въпрос дали задаването на вероятности за силно субективни оценки предполага по-голяма точност от фактически съществуващата. Но, правилното прилагане на традиционния метод (съгласно параграф A6) изисква същите оценки и субективност без прозрачността в изчисленията по метода на очакваните парични потоци.
- A 11. Много оценки разработени в текущата практика вече включват неформално елементите на очакваните парични потоци. Освен това счетоводителите често са изправени пред необходимостта да оценяват даден актив като използват ограничена информация за вероятностите от възможни парични потоци. Например, един счетоводител може да бъде поставен в някои от изброените ситуации:
- очакваната сума е в диапазона ПЕ 50—ПЕ 250, но нито една от сумите в този обхват не е по-вероятна от друга. На базата на тази информация очакваният паричен поток е ПЕ 150  $[(50+250)/2]$ ;
  - очакваната сума е в диапазона ПЕ 50—ПЕ 250 като най-вероятна е сумата ПЕ 100. Но, вероятностите за всяка сума са неизвестни. На базата на тази ограничена информация очакваният паричен поток е ПЕ 133,33  $[(50 + 100 + 250)/3]$ ;
  - очакваната сума ще бъде ПЕ 50 (вероятност 10 %), ПЕ 250 (вероятност 30 %), или ПЕ 100 (вероятност 60 %). На базата на тази ограничена информация очакваният паричен поток е ПЕ 140  $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$ .
- Във всеки един от тези случаи приблизително изчисленият очакван паричен поток може да даде по-добра оценка за стойността в употреба от минималната, най-вероятната или максималната сума, взети поотделно.
- A 12. Прилагането на метода на очакваните парични потоци подлежи на ограничения по отношение на разходите и ползите. В някои случаи образуването може да има достъп до много данни и да може да

## ▼ M3

разработи много сценарии за паричните потоци. В други случаи образуването не може да представи нищо повече от общи заключения за изменчивостта на паричните потоци без натрупването на големи разходи. Необходимо е образуването да балансира разходите за получаване на допълнителна информация с допълнителната надеждност на оценката, за която тази информация би допринесла.

- А 13. Някои отстояват мнението, че методите на очакваните парични потоци са неподходящи за оценка на един обект или обект с ограничен брой възможни резултати. Те дават за пример актив с два възможни резултата: 90 процента вероятност, че потокът ще бъде ПЕ 10 и 10 процента вероятност, че потокът ще бъде ПЕ 1 000. Те отбелязват, че очакваният паричен поток в този пример е ПЕ 109 и критикуват резултата, че не представлява нито една от сумите, които могат да бъдат платени накрая.
- А 14. Твърдения като това по-горе показват съществено разминаване с целта на оценяването. Ако целта е акумулиране на разходи, които предстои да бъдат направени, очакваните парични потоци не могат да предоставят достоверна оценка на очакваните разходи. Но, настоящият стандарт се занимава с оценяване на възстановимата стойност на актив. Възстановимата стойност на актива в този пример е малко вероятно да бъде ПЕ 10, независимо че това е най-вероятният паричен поток. Това е така, защото оценката ПЕ 10 не включва несигурността на паричния поток в оценката на актива. Вместо това несигурният паричен поток е представен като сигурен паричен поток. Нито едно рационално мислещо образуване не би продало актив с тези характеристики за ПЕ 10.

#### Дисконтов процент

- А 15. Който и подход да избере образуването за оценяване на стойността в употреба на актив, лихвените проценти, използвани за дисконтиране на парични потоци, не трябва да отразяват рисковете, за които очакваните парични потоци са били коригирани. В противен случай ефектът от някои предположения ще бъде отразен два пъти.
- А 16. Когато на пазара няма определен за актива процент, образуването използва заместители, за да изчисли дисконтовия процент. Целта е да се направи, доколкото е възможно, пазарната оценка на:
- а) стойността на парите във времето за периодите до края на полезния живот на актива;
  - и
  - б) фактори б), г) и д) от параграф А1, доколкото тези фактори не са довели до корекции при достигането до очакваните парични потоци.
- А 17. Като отправна точка при извършването на такива оценки образуването би могло да вземе предвид следните норми:
- а) среднопретеглената цена на капитала на образуването, определена с помощта на такива методи като например Модел за оценка на капиталов актив;
  - б) присъщият на образуването лихвен процент по задълженията;
  - и
  - в) други пазарни лихви по заеми.
- А 18. Въпреки това, тези лихви трябва да бъдат коригирани:
- а) за да отразят начина, по който пазарът би оценил специфичните рискове, свързани с очакваните парични потоци на актива;
  - и
  - б) за да се изключат рисковете, които не се отнасят до очакваните парични потоци на актива или, за които очакваните парични потоци са били коригирани.
- Следва да се обърне внимание на такива рискове като регионален риск, валутен риск и ценови риск.

**▼M3**

- A 19. Дисконтовият процент е независим от капиталовата структура на образуването и начина по който образуването е финансирало покупката на актива, тъй като бъдещите парични потоци, които се очаква да произлязат от актива, не зависят от начина по който образуването финансира покупката на актива.
- A 20. Параграф 55 изисква използваният дисконтов процент да бъде процент преди данъчен ефект. Следователно, когато базата използвана за изчисляване на дисконтовия процент е след данъци, тази база се коригира така, че да отразява процента преди данъчен ефект.
- A 21. Образуването нормално използва един дисконтов процент за изчисляване на стойността в употреба на актива. Но, образуването използва отделни дисконтови проценти за различни бъдещи периоди, когато стойността в употреба е чувствителна към разликата в рисковете за различни периоди или към срочната структура на лихвените проценти.

## ▼ M3

## ДОПЪЛНЕНИЕ Б

## Изменение на IAS 16

Измененията в настоящото допълнение се прилагат, когато образуването прилага IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване* (преработен през 2003 г.). Той се отменя, когато IAS 36 *Обезценка на активи* (преработен през 2004 г.) влезе в сила. Настоящото допълнение заменя последващите изменения, извършени с IAS 16 (преработен през 2003 г.) в IAS 36 *Обезценка на активи* (издаден през 1998 г.). IAS 36 (преработен през 2004 г.) включва изискванията на параграфите в настоящото допълнение. Следователно, измененията от IAS 16 (преработен през 2003 г.) не са необходими, когато образуването се подчинява на IAS 36 (преработен през 2004 г.). Следователно, настоящото допълнение се прилага само към предприятия, които избират да прилагат IAS 16 (преработен през 2003 г.) преди датата на неговото влизане в сила.

Б 1. IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване* се изменя, както следва:

В допълнението, параграф А4 се изменя, както следва:

А 4. IAS 36 *Обезценка на активи* (издаден през 1998 г.) се изменя, както следва:

В стандарта параграфи 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 и 104 се изменят, както следва:

4. Настоящият стандарт се прилага към активи, които се отчитат по преоценена стойност (справедлива стойност) съгласно други стандарти, например, модела за преоценка в IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*. Определянето дали един преоценен актив може да бъде обезценен зависи от базата за определяне на справедливата стойност:

...

9. *Когато се преценява дали има признаци, че един актив може да бъде обезценен, образуването взема предвид, като минимум, следните признаци:*

...

*Външни източници на информация*

...

е) *през периода са станали значителни промени с неблагоприятен ефект върху образуването, или се очаква да станат в близко бъдеще, до степенята до която и по начина по който, активът се използва или се очаква да се използва. Тези промени включват превръщането на актива в неизползван, плановете за прекратяване или реструктуриране на дейността, за която е предназначен активът, и плановете за освобождаване от актива преди очакваната дата;*

*и*

...

34. Прогнозите за изходящи парични потоци включват непреките разходи за ежедневно обслужване на актива, както и бъдещи такива, които могат да бъдат приписани пряко, или разпределени разумно и последователно, към употребата на актива.

37. *Бъдещите парични потоци се изчисляват за актива в текущото му състояние. Оценките на бъдещите парични потоци не включват очакваните бъдещи парични постъпления или изходящи парични потоци, които се очаква да възникнат от:*

...

б) *подобряване или повишаване производителността на актива.*

## ▼ M3

38. Тъй като бъдещите парични потоци се оценяват за актива в неговото текущо състояние, стойността в употреба не отразява:

...

- б) бъдещите изходящи парични потоци, които ще подобрят или повишат производителността на актива или свързаните парични постъпления, които се очаква да възникнат от такива изходящи парични потоци.

41. Докато образуването извършва парични плащания, които подобряват или повишават производителността на актива, оценките на бъдещите парични потоци не включват очакваните бъдещи парични потоци, които се очаква да възникнат в резултат от увеличаването на икономическите ползи, свързани с изходящия паричен поток (виж допълнение А, пример 6).

42. Оценките на бъдещите парични потоци включват бъдещи изходящи парични потоци, необходими да се запази нивото на икономически ползи, които се очаква да произлязат от актива в неговото текущо състояние. Когато обект генериращ парични потоци се състои от активи с различен очакван полезен живот, като всички са крайно необходими за текущата дейност на обекта, замената на активи с по-кратък полезен живот се приема за част от ежедневното обслужване на обекта, когато се оценяват бъдещите парични потоци, свързани с обекта. Също така, когато един актив се състои от компоненти с различен очакван полезен живот, замената на компоненти с по-кратък живот се приема като част от ежедневното обслужване на актива при изчисляването на бъдещите парични потоци, генерирани от актива.

59. *Загубата от обезценка се признава незабавно като разход в отчета за приходи и разходи, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг стандарт (например, съгласно модела за преценка в IAS 16 Имущество, заводи и оборудване). Всяка загуба от обезценка на преоценен актив се разглежда като преоценъчно намаление съгласно този друг стандарт.*

96. *Когато се прави преценка дали има признаци, че загубата призната за актив в предишни години може вече да не съществува или да е била намалена, образуването взема предвид, най-малко, следните признаци:*

...

**Вътрешни източници на информация**

- г) *през периода са станали значителни промени с благоприятен ефект върху образуването, или се очаква да станат в близко бъдеще, до степенята до която и по начина по който, активът се използва или се очаква да се използва. Тези промени включват разходите направени през периода за подобряване или повишаване производителността на актива, или реструктуриране на дейността, за която е предназначен активът;*

и

...

104. *Възстановяването на загубата от обезценка на актива незабавно се признава като приход в отчета за приходи и разходи, освен ако активът се отчита по преоценена стойност съгласно друг стандарт (например, съгласно модела за преценка в IAS 16 Имущество, заводи и оборудване). Всяко възстановяване на загуба от обезценка на преоценен актив се разглежда като преоценъчно увеличение съгласно този друг стандарт.*



## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 37

### Провизии, условни задължения и условни активи

Настоящият международен счетоводен стандарт е одобрен от Съвета на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) през юли 1998 г. и влиза в сила за финансовите отчети, обхващащи периоди, започващи на и след 1 юли 1999 г.

#### ВЪВЕДЕНИЕ

1. IAS 37 съдържа предписания относно осчетоводяването и оповестяването на всички провизии, условните задължения и условните активи, с изключение на:
  - а) такива, които произтичат от финансови инструменти и се отчитат по справедлива стойност;
  - б) такива, които произтичат от подлежащи на изпълнение договори, освен ако договорите са обременяващи; 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;
  - в) такива, произтичащи от договори с притежатели на полици в застрахователните предприятия, или
  - г) такива, които се покриват от друг IAS.

#### Провизии

2. Стандартът определя провизиите като пасиви с несигурно проявление във времето или сума. Провизията се признава само тогава, когато:
  - а) предприятието има съществуващо задължение (правно или конструктивно), получено в резултат на минало събитие;
  - б) има вероятност (т.е. по-вероятно е да се случи, отколкото да не се случи) определен изходящ поток, съдържащ икономически ползи, да бъде необходим за покриване на задължението, и
  - в) може да бъде направена надеждна оценка на сумата на задължението; стандартът отбелязва, че само в изключително редки случаи не е възможно да се направи надеждна оценка.
3. Стандартът определя конструктивното задължение като задължение, което произлиза от дейността на дадено предприятие, където:
  - а) на базата на установен пример от предходна практика, публикувани политики или достатъчно специфично текущо твърдение предприятието е показало на други страни, че е готово да приеме определени отговорности, и
  - б) в резултат на това предприятието е създавало у другите страни определено очакване, че ще изпълни своите отговорности.
4. В редки случаи, например при съдебни иски, може да не е ясно дали предприятието има сегашно задължение. В такива случаи се предполага, че миналото събитие е породило сегашно задължение, ако предвид на всички налични обстоятелства е по-вероятно такова сегашно задължение да съществува към датата на баланса. Предприятието признава провизия за такова сегашно задължение тогава, когато са изпълнени всички описани критерии. Ако е по-вероятно да не съществува сегашно задължение, предприятието оповестява условно задължение, освен ако необходимостта от изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, е отдалечена.
5. Сумата, която се признава като провизия, трябва да бъде изчислена на база най-надеждната оценка на разходите, необходими за уреждане на сегашно задължение към датата на баланса, с други думи сумата, която предприятието би разумно платило, за да уреди задължението към датата на баланса или за да го прехвърли на трета страна по същото време.

## ▼B

6. При оценяването на провизия от предприятието стандартът изисква:
- a) да се вземат предвид рисковете и несигурността; независимо от всичко обаче несигурността не е достатъчно основание за създаването на свръхпровизии или преднамереното свръхотчитане на пасиви;
  - б) да се дисконтират провизиите, когато ефектът от времевата стойност на парите е съществена, като се използва дисконтовата норма (или норми) преди облагане с данъци, която отразява (отразяват) текущите пазарни оценки на времевата стойност на парите и онези специфични за пасивите рискове, които не са били отразени в най-надеждната оценка на разходите; при използването на дисконт, увеличението на провизиите, дължащо се на времеви фактор, се признава като разход за лихви;
  - в) да се вземат предвид бъдещи събития, като промени в законодателството или технологични промени, когато има достатъчно обективни обстоятелства, че такива промени ще настъпят, и
  - г) да не се отчитат печалби от очаквано освобождаване от предоставянето на активи, дори когато очакваното освобождаване е тясно свързано със събитието, от което произтича провизията.
7. Предприятието може да очаква възстановяване на някои или всички разходи, изискващи се за създаването на провизия (например посредством осигурителни договори, клаузи за обезщетение или гаранции на доставчиците). Предприятието трябва:
- a) да признае възстановяването на разходи само тогава, когато на практика е сигурно, че дадено възстановяване на разход ще бъде осъществено, ако предприятието погаси задължението си; сумата, която се признава за възстановена, не трябва да надвишава сумата на провизията, и
  - б) да признава възстановените разходи за отделен актив; в отчета за доходите разходите, отнасящи се за провизии, могат да бъдат представени, намалени със сумата на възстановените разходи.
8. Провизиите трябва да бъдат преразглеждани на всяка дата на баланса 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, провизирането трябва да се прекрати.
9. Провизията трябва да се използва само за покриване на разходите, за които е създадена първоначално.

*Провизии — специфични приложения*

10. Стандартът обяснява приложението на обикновените изисквания за признаването и оценяването на провизиите в три специфични случая: бъдещи загуби от дейността, обременяващи договори и реструктуриране.
11. Провизии за бъдещи загуби от дейността не трябва да се признават. Очакването на бъдещи загуби от дейността е индикация за това, че определени активи на дейността може да са повредени или унищожени. В този случай предприятието следва да направи тест за обезценка на тези активи според предписанията на IAS 36, „Обезценка на активи“.
12. Ако предприятието е сключило обременяващ договор, сегашните задължения според договора трябва да се признаят и оценят като провизия. Обременяващ договор е такъв договор, по силата на който разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните от сключването на договора икономически ползи.
13. Стандартът определя реструктурирането като програма, която е планирана и контролирана от ръководството на предприятието и която ще промени съществено:
- a) обхвата на дейността на предприятието или
  - б) начина на осъществяване на дейността на предприятието.
14. Провизията за реструктуриране на разходи се признава само когато са изпълнени общите критерии за признаване. В този смисъл

**▼B**

конструктивно задължение за реструктуриране възниква само когато предприятието:

- a) има подробен формален план за реструктуриране, в който се посочват най-малко:
    - i) дейността или част от нея, която ще бъде засегната;
    - ii) засегнатите принципни направления;
    - iii) направлението, дейността и приблизителният брой служители, които ще бъдат компенсирани за прекратяването на тяхната работа;
    - iv) разходите, които ще трябва да бъдат посрещнати, и
    - v) кога ще бъде внедрен планът, и
  - б) се е погрижило засегнатите да получат съответната представа за реструктурирането, което ще се извърши по план, или е обявило основните моменти на реструктурирането пред засегнатите от него.
15. Решението на ръководството или съвета за реструктуриране не е причина за появата на конструктивно задължение към датата на баланса, освен ако преди датата на баланса предприятието е:
- a) започнало внедряването на плана за реструктуриране на предприятието или
  - б) разпространило плана за реструктуриране между засегнатите от него по достатъчно специфичен начин, за да се създаде у тях ясно очакване за предстоящото реструктуриране.
16. Когато реструктурирането включва продажба на дейност, не възниква задължение за продажба, докато предприятието не реши да продава, т.е. докато няма предварително споразумение за продажба.
17. Провизията за реструктуриране трябва да включва само непосредствените разходи, възникващи от реструктурирането, които трябва да отговарят на следните две условия:
- a) да са породени по необходимост от реструктурирането и
  - б) да не са свързани с продължаващата дейност на предприятието; по този начин провизията за реструктуриране не включва разходи, като преквалифициране и преориентиране на персонала, маркетинг или инвестиции в нови системи и дистрибуторски мрежи.

**Условни задължения**

18. Стандартът замества онези части от IAS 10, „Събития след датата на баланса“<sup>(1)</sup>, които се отнасят за непредвидими обстоятелства. Стандартът определя условните задължения като:
- a) възможно задължение, възникнало вследствие от минали събития, съществуването на което може да се потвърди само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат напълно контролирани от предприятието, или
  - б) сегашно 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.
19. Предприятието не трябва да признава условни задължения. Предприятието трябва да оповести условно задължение, освен ако

<sup>(1)</sup> IAS 10, „Условни обстоятелства и събития, произтичащи след датата на баланса“, е бил заменен с IAS 10 (преразгледан през 1999 г.), „Събития след датата на баланса“, считано от 1 януари 2000 г.



**▼B**

вероятността за използването на потоци, съдържащи икономически ползи, за погасяване на задължението е отдалечена във времето.

**Условни активи**

20. Стандартът определя условните активи като възможни активи, възникващи като следствие 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. Например иск, предявен от предприятието посредством съдебен процес, изходът от който е несигурен.
21. Предприятието не трябва да признава условните активи. Условен актив трябва да се оповестява само ако входящи потоци на икономически ползи са вероятни.
22. В случаите, когато реализацията на доходи е действително сигурна, свързаните с нея активи не са условни активи и трябва да бъдат признати.

**Влизане в сила**

23. Настоящият стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното прилагане на стандарта се насърчава.

**СЪДЪРЖАНИЕ**

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—9
Дефиниции	10—13
Провизии и други пасиви	11
Отношения между провизии и условни задължения	12—13
Признаване	14—35
Провизии	14—26
Сегашно задължение	15—16
Минало събитие	17—22
Вероятен изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи	23—24
Надеждна приблизителна оценка на задължението	25—26
Условни задължения	27—30
Условни активи	31—35
Оценяване	36—52
Най-добра приблизителна оценка	36—41
Рискове и несигурност	42—44
Сегашна стойност	45—47
Бъдещи събития	48—50
Очаквано освобождаване от активи	51—52
Възстановени разходи	53—58
Промени в провизиите	59—60
Използване на провизиите	61—62
Прилагане на правилата за признаване и оценка	63—83
Бъдещи загуби от дейността	63—65
Обременяващи договори	66—69
Преструктуриране	70—83

**▼ B**

Оповестяване	84—92
Преходни разпоредби	93—94
Дата на влизане в сила	95—96

Стандартите, които са с удебелен курсив, трябва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на предговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

**ЦЕЛ**

Целта на настоящия стандарт е да осигури подходящи критерии за признаване и оценяване, които да се прилагат към провизиите, условните задължения 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**

- Настоящият стандарт трябва да се прилага от всички предприятия при отчитането на провизии, условни задължения и условни активи, с изключение на:***
  - такива, които произтичат от финансови инструменти и се отчитат по справедлива стойност;***
  - такива, които произтичат от подлежащи на изпълнение договори, освен ако договорите са обременяващи;***
  - такива, произтичащи от договори с притежатели на полици в застрахователните предприятия;***
  - такива, покрити от друг IAS.***
- Настоящият стандарт се отнася до финансовите инструменти (включително гаранциите), които не се отчитат по справедлива стойност.
- 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.
- Настоящият стандарт се отнася до провизии, условни задължения и условни активи на застрахователни предприятия, различни от възникналите по силата на договори с притежатели на полици.
- В случаите, когато определени провизии, условни задължения или условни активи се разглеждат от друг IAS, предприятието следва да прилага съответния, а не настоящия (IAS 37) стандарт. Например за определени видове провизии се отнасят следните стандарти:
  - строителни договори (виж IAS 11, „Договори за строителство“);
  - данъци върху доходите (виж IAS 12, „Данъци върху дохода“);
  - лизинги (виж IAS 17, „Лизинг“). Въпреки това, тъй като IAS 17 не съдържа специфични, впоследствие отежняващи, изисквания относно опериращите лизинги, настоящият Стандарт се прилага към такива случаи и
  - доходи на заети лица (виж IAS 19, „Доходи на заети лица“).
- Някои суми, третираны като провизии, може да се отнасят до признаването на приходи, например в случаите, когато предприятието дава гаранции срещу възнаграждение. Настоящият стандарт не се отнася до признаването на приходи. IAS 18, „Приходи“, определя обстоятелствата, при които се признават приходите, и предоставя практическо ръководство по приложението на критериите за признаване. Настоящият стандарт не отменя изискванията на IAS 18.
- Настоящият стандарт определя провизиите като задължение с неопределени срочност или сума. В някои страни терминът „провизия“ се използва също и в контекста на такива позиции,

**▼B**

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 IAS определят дали разходите да се третират като активи или пасиви. 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 реструктуриране (включително преустановени дейности). Когато реструктурирането отговаря на определението за преустановена дейност, може да се изискват допълнителни оповестявания по силата на IAS 35, „Преустановяващи се дейности“.

**ДЕФИНИЦИИ**

10. *В настоящия стандарт се използват термини със следните специфични значения:*

*Провизия е задължение с неопределени срочност или сума.*

*Пасив е сегашно задължение на предприятието, произтичащо от минали събития, уреждането на което се очаква да породви 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:*

- a) договор (според неговите изрични клаузи и по подразбиране);
- б) законодателството или
- в) друго приложение на закона.

*Конструктивно задължение е задължение, което произлиза от действията на предприятието, където:*

- a) по силата на установен пример, основаващ се на предходна практика, публикувани политики или достатъчно специфично текущо твърдение, предприятието е показало на други страни, че ще поеме определени отговорности, и
- б) като резултат предприятието създава у другите страни определено очакване, че ще изпълни тези отговорности.

*Условно задължение е:*

- a) възможно задължение, което произлиза от минали събития и чието съществуване ще бъде потвърдено само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат изцяло контролирани от предприятието, или
- б) сегашно задължение, което произлиза от минали събития, но не е признато, защото:
  - i) не е вероятно за погасяването му да бъде необходим изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, или
  - ii) сумата на задължението не може да бъде определена с достатъчна степен на надеждност.

*Условен актив е възможен актив, който произлиза от минали събития и чието съществуване ще бъде потвърдено само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не могат да бъдат изцяло контролирани от предприятието.*

*Обременяващ договор е такъв договор, по силата на който разходите, направени за покриване на задълженията, превишават очакваните от сключването на договора икономически ползи.*

**Реструктурирането е програма, която е планирана и се контролира от ръководството и която променя съществено:**

## ▼B

- а) *обхвата на дейността на предприятието или*
- б) *начина, по който се осъществява дейността на предприятието.*

**Провизии и други пасиви**

11. Провизиите могат да бъдат разграничени от другите пасиви, като например търговски задължения и задължения по 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 обаче не са платени и които са фактурирани или предмет на формално споразумение с доставчика, включително суми, дължими на служители (например начислени суми за отпуски, дължими на служители); въпреки това, 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 недостатъчна, за да се направи провизия.

Начислените разходи обикновено се отчитат като част от търговските и другите задължения, докато провизиите се отчитат отделно.

**Отношение между провизии и условни задължения**

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 задължения“ 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 сегашни задължения и е вероятно за тяхното погасяване да бъде необходим изходящ поток, съдържащ икономически ползи, и
  - б) условни задължения — които не се признават като пасиви, защото са:
    - i) възможни задължения, тъй като все още не е потвърдено дали предприятието има сегашно задължение, което би могло да доведе до необходимост от поток ресурси, съдържащи икономически ползи, или
    - ii) сегашни 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 трябва да се признава тогава, когато:*
- а) *предприятието има сегашно задължение (правно или конструктивно) като резултат от минали събития* <sup>(1)</sup>;

<sup>(1)</sup> Виж също SIC-6: Разходи за модифициране на съществуващ софтуер.

## ▼B

- б) *има вероятност за погасяване на задължението да бъде необходим поток ресурси, съдържащи икономически ползи, и*
- в) *може да бъде направена надеждна оценка на сумата на задължението.*

*Ако тези условия не са изпълнени, не трябва да се признава провизия.*

## Сегашно задължение

15. *В редки случаи може да не е ясно дали съществува сегашно задължение. В такива случаи се предполага, че едно минало събитие може да има за резултат сегашно задължение, ако като се вземат предвид всички налични обстоятелства, е налице по-голяма вероятност задължението да съществува към датата на баланса.*
16. Почти във всички случаи обикновено е ясно дали определено минало събитие има за последствие сегашно 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 сегашно задължение. В такъв случай предприятието определя дали сегашното задължение съществува към датата на баланса, като се вземат предвид всички налични обстоятелства, включително например мнението на специалисти. Взетите предвид обстоятелства включват всички допълнителни обстоятелства, предоставени от събитията след датата на баланса. На базата на тези обстоятелства:
- а) когато е по-вероятно сегашното задължение да съществува към датата на баланса, предприятието признава провизия (ако критериите за признаване са изпълнени), и
  - б) когато е по-вероятно сегашното задължение да не съществува към датата на баланса, предприятието оповестява условно задължение, освен ако необходимостта от изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, за погасяването на задължението е отдалечена във времето.

## Минало събитие

17. Минало събитие, което води до сегашно задължение, се нарича задължаващо събитие. За да бъде едно събитие задължаващо, е необходимо предприятието да няма реална алтернатива за погасяване на задължението, произлизащо от същото събитие. Такива са случаите, когато:
- а) погасяването на задължението е наложено от закона или
  - б) когато съществува конструктивно задължение, при което породило го събитие (което може да бъде действие на предприятието) създава реално очакване у други страни, че 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 баланса на предприятието, са онези, които съществуват към датата на баланса.
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, съдържащи икономически ползи, за погасяването на задължението, независимо от бъдещите действия на предприятието. По същия начин едно предприятие признава провизия за разходите за демантиране 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

## ▼B

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 сегашно задължение за извършване на тези бъдещи разходи и не следва да 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 датата на баланса, освен ако решението не е било обсъждано преди датата на баланса 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 си, 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.

Вероятен изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи

23. За да се квалифицира за признаване на един пасив, е необходимо да има не само сегашно задължение, но също и вероятност за погасяването му да бъде необходим изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи. За целите на настоящия стандарт <sup>(1)</sup> изтичащ поток 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 сегашно задължение, предприятието оповестява условни задължения, освен ако вероятната необходимост от изтичащ поток ресурси, съдържащи икономически ползи, за погасяване на задължението е предстояща във времето (виж 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 позиция 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 в случаите на провизиране, които по своята същност са по-несигурни от повечето балансови

<sup>(1)</sup> Тълкуването на „вероятно“ в настоящия стандарт като „по-вероятно, отколкото не“ не е необходимо да се прилага в други международни счетоводни стандарти.

## ▼B

позиции. 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 провизиране.

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 (виж параграф 86).

*Условни задължения*

27. ***Предприятието не следва да признава условно задължение.***
28. Условно задължение се оповестява според изискванията на параграф 86, освен ако вероятната необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащи 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 трябва да се покрие 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.
30. Условните задължения могат да се развият по неочакван начин. Поради това те се оценяват продължително, за да се определи дали се е появила вероятна необходимост от изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи. Ако се е появила такава вероятна необходимост за позиция, 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 следва да признава условните активи.***
32. Условните активи обикновено възникват от непланирани или други неочаквани събития, които пораждаят възможност в предприятието да постъпи входящ поток икономически ползи. Такъв пример може да бъде дело, което предприятието води и изходът от което 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. Когато обаче реализацията на дохода е практически сигурна, тогава свързаният с нея актив не е условен актив и признаването му е необходимо.
34. Условен актив се оповестява според изискванията на параграф 89, когато постъпването на входящ поток икономически ползи е вероятно.
35. Условните активи се оценяват непрекъснато, 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 в счетоводния отчет за периода, през който е настъпила промяната. Ако постъпването на поток икономически ползи е станало вероятно, предприятието го оповестява като условен актив (виж параграф 89).

## ОЦЕНЯВАНЕ

*Най-добра приблизителна оценка*

36. ***Сумата на признатата провизия трябва да бъде най-добрата приблизителна оценка на разходите, необходими за покриване на сегашното задължение към датата на баланса.***
37. Най-добрата оценка на разходите, необходими за покриване на сегашно задължение, е сумата, която предприятието би платило

## ▼B

пропорционално за погасяване на задължението към датата на баланса 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 датата на баланса. 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 сегашно задължение към датата на баланса.

38. Оценките на резултата и финансовия ефект се определят по преценка на ръководството на предприятието, като се вземат предвид и минал опит с подобни операции, и в някои случаи — доклади на независими експерти. Вземат се предвид и всички обстоятелства, настъпили вследствие от събития след датата на баланса.
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 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 сума, в зависимост от това дали вероятността от загуба на определена сума е например 60 или 90 процента. 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:

$$(75\% \text{ от нула}) + (20\% \text{ от } 1\,000\,000) + (5\% \text{ от } 4\,000\,000) = 400\,000$$

40. Когато трябва да се оцени единично задължение, индивидуалният най-вероятен резултат може да представлява най-добрата оценка на задължението. Въпреки това, дори и в такъв случай предприятието следва да вземе 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 сума. Например ако предприятието трябва да извърши ремонт на сериозна повреда в главна фабрика, която е конструирало за 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 IAS 12, „Данъци върху дохода“.

*Рискове и несигурности*

42. ***Рисковете и несигурностите, които неотменимо съпътстват много събития и обстоятелства, трябва да се вземат предвид при осъществяването на най-добрата приблизителна оценка на провизията.***
43. Рискът представлява разнообразието на последствията. Преизчислението за риск може да увеличи сумата на първоначалната



## ▼B

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 това обаче несигурността не оправдава създаването на прекомерни провизии или нарочното преувеличено отчитане на задължения. Например ако предвидените разходи за определено 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 преизчисленият за риск и несигурност с последващото преувеличено отчитане на провизията.

44. Оповестяването на несигурностите по отношение сумата на разходите се осъществява според предписанията на параграф 85, буква б).

*Сегашна стойност*

45. ***Когато ефектът от времевите разлики в стойността на парите е съществен, сумата на провизията трябва да представлява сегашната стойност на разходите, 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 след датата на баланса, 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/и трябва да бъде/бъдат процентът/процентите преди облагане с данъци, който/които отразява/т текущата пазарна оценка на времевите разлики в стойността на парите и специфичните за задължението рискове. Дисконтовият процент не следва да 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, трябва да 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 сума отразява едно разумно очакване на технически квалифицирани обективни наблюдатели, които вземат 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 е очаквало разработването на напълно нова технология за почистване, освен ако не са съществували достатъчно обективни доказателства за това.
50. Ефектът от възможни промени в законодателството се взема предвид при оценяването на съществуващо 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 шаши 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 законодателството не бъде изменено в действителност.

**▼ B***Очаквано освобождаване от активи*

51. ***Печалбите от очаквано освобождаване от активи не трябва да се вземат предвид при оценката на провизиите.***
52. Печалбите от очаквано освобождаване от активи не трябва да се вземат предвид при оценката на провизиите, дори когато очакваното освобождаване е тясно свързано със събитието, породило провизирането. Вместо това предприятието признава печалби от очаквани освобождавания от активи по време, определено в IAS, който се занимава с активите.

**ВЪЗСТАНОВЕНИ РАЗХОДИ**

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 трябва да се третираат като отделен актив. Признатата сума на възвърнатите средства не бива да надвишава сумата на провизията.***
54. ***В отчета за доходите разходите, които се отнасят до провизии, могат да бъдат отчетени нетно, като от тях се извади сумата на признатите възвърнати средства.***
55. Понякога предприятието може да очаква друга страна да заплати част или всички разходи, необходими за покриването на задължение (например по силата на застрахователни договори, клаузи за обезщетение или гаранции на доставчици). 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 сума под въпрос, 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 оспорваните разходи, ако третата страна не извърши плащането. В такъв случай предприятието няма задължение за тези разходи и те не следва да 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.

**ПРОМЕНИ В ПРОВИЗИИТЕ**

59. ***Провизиите трябва да бъдат преразглеждани към датата на всеки баланс и преизчислявани с цел да се отрази текущата най-добра оценка. Ако вече не е вероятно да бъде необходим изходящ поток ресурси, съдържащи икономически ползи, за погасяване на задължението, провизията следва да се възстанови.***
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 следва да се използва само за разходите, за които е била призната 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.

## ▼B

## ПРИЛАГАНЕ НА ПРАВИЛАТА ЗА ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНКА

*Бъдещи загуби от дейността*

63. **Провизии за бъдещи загуби от дейността не следва да 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, че определени активи, необходими за дейността на предприятието, може да се обезценят. Предприятието провежда изпитания за повреди на тези активи според изискванията на IAS 36, „Обезценка на активи“.

*Обременяващи договори*

66. **Ако предприятието е сключило обременяващ договор, сегашното задължение по силата на договора следва да се признае и оцени като провизия.**
67. Много договори (например някои рутинни нареждания за покупки) може да бъдат отменени, без да се плати компенсация на другата страна, и поради тази причина задължение не съществува. 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 неизбежните разходи за покриване на задълженията превишават икономическите ползи, очаквани вследствие на сключването на същия договор. Неотменимите разходи по силата на договор отразяват най-малката нетна цена за излизане от договора, която е по-ниска от цената за изпълнението на задълженията по договора и която цена включва всички компенсации или 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 (виж IAS 36, „Обезценка на активи“).

*Преструктуриране*

70. Посочените примери се отнасят до събития, които могат да попаднат в определението за реструктуриране:
- 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 определен слой от управлението, и
  - г) фундаментални реорганизации, които имат съществен ефект върху характера и съсредоточаването на дейността на предприятието.
71. Провизия за разходи по реструктуриране се признава само когато са изпълнени общите критерии за признаване на провизии, посочени в параграф 14. Параграфите 72—83 определят как да се прилагат общите критерии за признаване в случаите на реструктуриране.
72. **Конструктивно задължение за реструктуриране възниква само когато предприятието:**
- а) има подробен формален план за реструктуриране, в който се посочват най-малко:
    - і) дейността или частта от нея, която ще бъде засегната;

▼ B

- ii) *засегнатите принципни направления;*
  - iii) *направлението, дейността и приблизителният брой служители, които ще бъдат компенсирани за прекратяването на тяхната работа;*
  - iv) *разходите, които ще трябва да бъдат посрещнати, и*
  - v) *кога ще бъде внедрен планът;*
- б) *се е погрижило засегнатите да получат съответната представа за реструктурирането, което ще се извърши по план, или е обявило основните моменти на реструктурирането пред засегнатите от него.*
73. Доказателство, че предприятието е започнало внедряването на план за реструктуриране, 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 реструктуриране поражда конструктивно задължение за реструктуриране само ако е направено с достатъчно подробности (т.е. посочени са основните характеристики на плана) и по начин, който създава у засегнатите страни, като клиенти, доставчици и служители (или техни представители), вярна представа за предстоящото реструктуриране на предприятието.
74. За да бъде един план достатъчно основание за възникване на конструктивно задължение, когато засегнатите са информирани за него, започването на неговото внедряване следва да бъде планирано възможно най-скоро и да бъде завършено в предвидения срок, което би направило малко вероятна появата на значителни изменения. Ако се очаква началото на реструктурирането да се забави значително или ако реструктурирането ще отнеме неоправдано много време, няма голяма вероятност планът да създаде у засегнатите страни реална представа за предстоящо реструктуриране, тъй като големият период от време създава предпоставки за промяна в плановете на предприятието.
75. Решението за реструктуриране, взето от ръководството или съвета на директорите преди датата на баланса, не поражда конструктивно задължение към датата на баланса, освен ако преди тази дата предприятието е:
- а) започнало да внедрява плана за реструктуриране, или
  - б) обявило основните характеристики на плана за реструктуриране на засегнатите по достатъчно специфичен начин, за да създаде реална представа за предстоящото реструктуриране.
- В някои случаи предприятието започва внедряването на плана за реструктуриране или обявява основните му характеристики на засегнатите само след датата на баланса. Според предписанията на IAS 10, „Събития след датата на баланса“, оповестяване може да се изисква, ако реструктурирането е от такава важност, че неоповестяването му би засегнало способността на потребителите на финансовите отчети да направят вярна преценка и да вземат решения.
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 прекратяване на плащания 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 реструктуриране, ако са изпълнени условията на 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 реструктуриране.

## ▼B

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 реструктуриране, активите на дейността се проверяват за повреди, както това се изисква в IAS 36, „Обезценка на активи“. Когато продажбата е само част от реструктурирането, конструктивното задължение може да възникне от други части на реструктурирането, преди да се осъществят сключването на обвързващо споразумение за продажба.
80. *Провизията за реструктуриране трябва да включва само онези преки разходи, произлизащи от реструктурирането, които отговарят на следните две изисквания:*
- а) породени са по необходимост от реструктурирането и*
  - б) не са свързани с текущата дейност на предприятието.*
81. Провизията за реструктуриране не включва такива 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 реструктуриране към датата на баланса. Такива разходи се признават на същата база, както ако са произлезли независимо от реструктурирането.
82. Бъдещи загуби от дейността, които могат да се предвидят по времето на реструктурирането, 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 реструктуриране дори ако продажбата на активи се предвижда като част от реструктурирането.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

84. *За всеки клас провизии предприятието следва да 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. отписаните провизии) през периода;*
  - г) неизползваните суми, запазени по време на периода, и*
  - д) увеличението през периода на дисконтираните суми, произлизащо от изминалото време и ефекта от настъпили промени в дисконтовия процент (норма).*
- Сравнителна информация не се изисква.*
85. *Предприятието следва да 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 елементите на несигурност относно разположението във времето и сумата на тези потоци; когато е необходимо да се предостави съответната информация, предприятието следва да оповести основните предположения,*

## ▼B

*направени по отношение бъдещи събития, във връзка с параграф 48, и*

- в) *сумата на очакваните възстановени суми с отразяване 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 следва да оповести кратко описание на характера на условните задължения за всеки клас условни задължения, а при необходимост и:*
- а) *оценка на техния финансов ефект, оценен по предписанията 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.*
87. Когато се определя кои провизии или условни задължения принадлежат към един и същи клас, е необходимо да се вземе предвид дали характерът на съответните позиции е достатъчно сходен, така че един самостоятелен отчет за тях да отговаря на изискванията на параграфи 85, букви а) и б), и параграф 86, букви а) и б). На този принцип може да бъде необходимо като отделен клас провизии да се третира суми, отнасящи се до гаранции на различни продукти, но не би било правилно да се третира 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 сбор от обстоятелства, предприятието извършва оповестяванията, изискващи се според параграфи 84—86, по начин, показващ връзката между провизията и разхода за бъдещ период.
89. *Когато има вероятност от постъпването на поток икономически ползи, предприятието следва да оповести кратко описание на характера на условните активи към датата на баланса и където е необходимо — оценка на техния финансов ефект, измерен 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 в параграфи 86 и 89, не е оповестена поради липса на необходимост от нея, този факт също трябва да бъде оповестен.*
92. *В изключително редки случаи оповестяването на цялата информация, изискваща се в 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 задължения или условните активи. В такива случаи не е необходимо предприятието да оповестява тази информация, но трябва да оповести общата същност на спора заедно с факта, че информацията не е оповестена и причините за това.*

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

93. *Ефектът от въвеждането на настоящият стандарт на датата на влизането му в сила (или по-рано) трябва да се отчита като преизчисление на началните салда на неразпределената печалба за периода, през който стандартът първоначално влиза в сила. Предприятията се окуражават, без това да бъде задължително, 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 трябва да бъде оповестен.*

**▼ B**

94. Стандартът изисква третиране, различно от описаното в IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“. IAS 8 изисква сравнителната информация да бъде преобразувана (препоръчителен подход) или да бъде оповестена допълнителна проформа сравнителна информация (допустим алтернативен подход), освен ако не е практично да се постъпи по този начин.

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

95. *Настоящият стандарт влиза в сила за годишните финансови отчети обхващащи периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г. По-ранното му прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за периоди, започващи преди 1 юли 1999 г., то трябва да оповести този факт.*
96. Настоящият стандарт има предимство пред частите на IAS 10, „Събития след датата на баланса“<sup>(1)</sup>, които се отнасят до непредвидими обстоятелства.

**▼ M3****МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 38****Нематериални активи**

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—7
Определения	8—17
Нематериални активи	9—17
Установимост	11—12
Контрол	13—16
Бъдещи икономически ползи	17
Признаване и оценяване	18—67
Самостоятелно придобиване	25—32
Придобиване като част от бизнес комбинация	33—43
Оценяване справедливата стойност на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация	35—41
Последващи разходи за придобит проект, възникнал в резултат на научноизследователска и развойна дейност	42—43
Придобиване чрез правителствено дарение	44
Размяна на активи	45—47
Вътрешно генерирана репутация	48—50
Вътрешно генерирани нематериални активи	51—67
Изследователска фаза	54—56
Фаза на развитие	57—64
Себестойност на вътрешно създадените нематериални активи	65—67
Признаване на разходи	68—71
Минали разходи, които не се признават като актив	71
Оценка след признаване	72—87
Себестойностен метод	74

<sup>(1)</sup> IAS 10 условия и събития, които настъпват след датата на баланс се замества от IAS (преработен през 1999), събитията след датата на баланса, в сила от 1 януари 2000г.

▼ **M3**

Преоценъчен метод	75—87
Полезен живот	88—96
Нематериални активи с определен полезен живот	97—106
Амортизационен срок и амортизационен метод	97—99
Остатъчна стойност	100— 103
Преглед на амортизационния период и амортизационния метод	104—106
Нематериални активи с неопределен полезен живот	107—110
Преглед на преценката за полезния живот	109—110
Възстановяемост на преносната стойност — загуби от обезценка	111
Изваждане от употреба и ликвидиране	112—117
Оповестяване	118—128
Общи положения	118—123
Нематериални активи оценявани след признаване чрез използване на преоценъчния метод	124— 125
Разходи за научноизследователска и развойна дейност	126—127
Друга информация	128
Преходни разпоредби и дата на влизане в сила	129—132
Размяна на подобни активи	131
Ранно прилагане	132
Отменяне на IAS 38 (издаден през 1998 г.)	133

Настоящият преработен стандарт отменя IAS 38 (1998 г.) *Нематериални активи* и следва да се прилага:

- а) след придобиване на нематериални активи, придобити в бизнес комбинация, за която датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.;
- б) към всички други нематериални активи, за едногодишни периоди, започващи на или след 31 март 2004 г.

По-ранното прилагане се насърчава.

## ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да установи правила за счетоводното третиране на нематериални активи, които не се разглеждат конкретно от друг стандарт. Настоящият стандарт изисква образуването да признае нематериален актив единствено ако са удовлетворени определени критерии. Стандартът определя също как да се оценява справедливата стойност на нематериалните активи и изисква определени оповестявания за нематериалните активи.

## ОБХВАТ

▼ **M10**

2. *Настоящият стандарт се прилага при счетоводното отчитане на нематериални активи, с изключение на:*
  - а) *нематериални активи, които попадат в обхвата на друг стандарт;*
  - б) *финансови активи съгласно дефинициите в IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване;*
  - в) *признаването и оценяването на активи, свързани с проучването и оценката на минерални активи (виж IFRS 6 Проучване и оценка на минерални ресурси); и*
  - г) *разходи за разработване и добив на минерали, нефт, природен газ и други подобни невъзобновяеми ресурси.*

▼ **M3**

3. Ако друг стандарт установява правила за счетоводно отчитане на специфичен вид нематериален актив, образуването прилага този стандарт вместо настоящия стандарт. Например, настоящият стандарт не се прилага към:



## ▼ M3

- а) нематериалните активи, които едно образуваниедържи за продажба в хода на своята обичайна дейност (виж IAS 2 *Стоково-материални запаси* и IAS 11 *Договори за строителство*);
  - б) активи по отсрочени данъци (виж IAS 12 *Данъци върху дохода*);
  - в) лизинги, които са в обхвата на IAS 17 *Лизинги*;
  - г) активи, произтичащи от доходи на работници и служители (виж IAS 19 *Доходи на работници и служители*);
  - д) финансови активи съгласно IAS 39. Признаването и оценката на някои финансови активи са включени в IAS 27 *Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети*, IAS 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия* и IAS 31 *Дялове в смесени предприятия*;
  - е) репутация, придобита в бизнес комбинация (виж IFRS 3 *Бизнес комбинации*);
  - ж) отсрочени разходи по придобиването и нематериални активи, произтичащи от договорни права на застраховател съгласно застрахователни договори в обхвата на IFRS 4 *Застрахователни договори*. IFRS 4 определя специфични изисквания за оповестяване за тези отсрочени разходи по придобиването, но не за тези нематериални активи. Следователно, изискванията за оповестяване в настоящия стандарт се прилагат към тези нематериални активи.
  - з) дълготрайни нематериални активи, класифицирани като държани за продажба (или включени в група за ликвидирание, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5 *Дълготрайни активи, държани за продажба, и преустановени дейности*.
4. Някои нематериални активи могат да се съдържат във или на физически носител като компактдиск (например, компютърен софтуер), правна документация (например, лицензия или патент) или филм. При определяне дали един актив, който включва и нематериални, и материални елементи, трябва да се третира съгласно IAS 16 *Имуцество, заводи и оборудване* или като нематериален актив съгласно настоящия стандарт, образуването преценява кой елемент е по-важен. Например, компютърен софтуер за металообработваща машина управлявана от компютър, която не може да работи без този специфичен софтуер, представлява неразделна част от съответния хардуер и се третира като имот, машина, съоръжение и оборудване. Същото се отнася за операционна система на компютър. Когато софтуерът не представлява неразделна част от съответния хардуер, компютърният софтуер се третира като нематериален актив.
5. Настоящият стандарт се прилага, освен всичко друго, към разходи за реклама, обучение, учредяване, научноизследователска и развойна дейност. Научноизследователската и развойна дейности са насочени към развитие на знанията. Следователно, независимо, че тези дейности могат да доведат до възникването на актив с материално съдържание (например, прототип), физическият елемент е вторичен спрямо неговия нематериален компонент, т.е. знанието внедрено в него.
6. При финансов лизинг активът може да бъде материален или нематериален. След първоначалното признаване лизингополучателят отчита нематериален актив, държан по силата на финансов лизинг съгласно настоящия стандарт. Правата по лицензионни договори за продукти като филми, видео записи, пиеси, ръкописи, патенти или авторски права са изключени от обхвата на IAS 17 и попадат в обхвата на настоящия стандарт.
7. Изключения от обхвата на стандарта могат да възникнат ако дейностите или транзакциите са до такава степен специализирани, че пораждаят счетоводни проблеми, към които трябва да се подходи по различен начин. Такива проблеми възникват при отчитането на разходи за проучване, разработване и извличане на нефт, газ и минерали в добивните отрасли и в случай на застрахователни договори. Следователно, настоящият стандарт не се отнася за разходи за такива дейности и договори. Настоящият стандарт, обаче, се прилага към други използвани нематериални активи (например, компютърен софтуер) и други разходи (например,

## ▼ M3

разходи за учредяване) в добивните отрасли или от застрахователните дружества.

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

8. *В настоящия стандарт са използвани следните термини с определените им значения:*

*Активен пазар е пазар, на който преобладават следните условия:*

- a) *търгуваните на пазара продукти са хомогенни;*
- б) *желаещи купувачи и продавачи обикновено могат да се намерят по всяко време;*

*и*

- в) *цените са достъпни за обществеността.*

*Датата на споразумението за бизнес комбинация е датата, на която е постигнато споразумение по същество между комбиниращи се страни а, за предприятия търгувани на борсата, датата на публичното му обявяване. При враждебно поглъщане, най-ранната дата, на която е постигнато споразумение по същество между комбиниращи се страни, е датата, на която достатъчен брой от собствениците на придобивания са приели предложението на придобиващия за придобиване на контрол върху придобивания.*

*Амортизация е систематичното разпределение на амортизируемата част от нематериален актив през целия му полезен живот.*

*Активът е ресурс:*

- a) *контролиран от образуването като резултат от минали събития;*

*и*

- б) *от който се очаква приток на бъдещи икономически ползи в образуването.*

*Преносна стойност е стойността, по която активът се признава в балансовия отчет след приспадане на натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка.*

*Себестойност е сумата платена в парични средства или еквиваленти на парични средства или справедливата стойност на другите вложения, направени за придобиване на актива към момента на неговото придобиване или изграждане, или, когато е уместно, сумата, приписана на този актив, когато е бил първоначално признат съгласно специфичните изисквания на други IFRS, например, IFRS 2 Плащане под формата на акции.*

*Амортизируема сума е себестойността на актива или друга сума, с която себестойността е заменена, намалена с остатъчната стойност.*

*Развитие е допълнението на научно изследователските открития или други знания в план или схема за производството на нови или съществено усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги, преди началото на търговското производство или употреба.*

*Специфична за образуването стойност е сегашната стойност на паричните потоци, които образуването очаква да възникнат от продължаващата употреба на актив и от неговата ликвидация в края на полезния му живот, или при уреждането на задължение.*

*Справедлива стойност на актив е сумата, за която активът може да бъде разменен между информирани и желаещи страни в пряка сделка.*

*Загуба от обезценка е сумата, с която преносната стойност на актива превишава неговата възстановима стойност.*

## ▼ M3

*Нематериален актив е разграничим непаричен актив без материална същност.*

*Парични активи са държаните парични средства и активите, които предстои да бъдат получени под формата на фиксирани или определими парични суми.*

*Научно-изследователската дейност е планирана проучвателна дейност, която се извършва с оглед получаването на нови научни или технически познания и схващания.*

*Остатъчна стойност на нематериален актив е стойността, която едно образувание очаква да получи от отписването на актива, след приспадане на очакваните разходи за извеждане на актива, ако активът е на възрастта или в състоянието, очаквани в края на неговия полезен живот.*

*Полезен живот е:*

*а) периодът, през който се очаква активът да бъде използван от образуванието;*

*или*

*б) количеството продукция или подобни изделия, които образуванието очаква да получи от актива.*

#### *Нематериални активи*

9. Образуванията често изразходват ресурси или натрупват пасиви при придобиването, развитието, поддръжката или увеличаването на нематериалните ресурси, като научни или технически познания, проектиране и внедряване на нови процеси или системи, лицензи, интелектуална собственост, пазарни познания и търговски марки (включително, търговски наименования и издателски права). Широко срещани примери за изделия, обхванати от тези раздели, са компютърния софтуер, патентите, авторските права, филмите, клиентски листи, права за обслужване на ипотеки, риболовни лицензи, вносни квоти, франчайз, взаимоотношения с клиенти или доставчици, лоялност на клиента, пазарен дял и пазарни права.
10. Не всички изделия, описани в параграф 9, отговарят на определението за нематериален актив, по-точно на изискванията за разграничимост, контрол върху ресурса и наличието на бъдещи икономически ползи. Ако едно изделие в обхвата на настоящия стандарт не отговаря на определението за нематериален актив, разходите по неговото придобиване или вътрешно генериране се признават като разходи в момента на тяхното възникване. Ако, обаче, един продукт е придобит в бизнес комбинация, той формира част от репутацията, призната към датата на придобиването (виж параграф 68).

#### *Разграничимост*

11. Определението за нематериален актив изисква нематериалният актив да бъде разграничим, за да може да бъде отличен от репутацията. Репутацията придобита в бизнес комбинация представлява плащане извършено от придобиващия в очакване на бъдещи икономически ползи от активи, които не могат да бъдат идентифицирани и признати поотделно. Бъдещите икономически ползи могат да бъдат резултат от синергията между придобитите разграничими активи или активите, които не могат да бъдат признати индивидуално във финансовите отчети, но за които придобиващият е готов да плати при бизнес комбинация.
12. *Активът отговаря на критерия за разграничимост в определението за нематериален актив, когато той:*
  - а) може да бъде разграничен или отделен от образуванието и продаден, прехвърлен, лицензиран, нает или разменен, отделно или заедно със съответен договор, актив или пасив;*

*или*

## ▼ M3

- б) *произтича от договорни или други юридически права, независимо дали тези права са прехвърлими или отделими от образуването или от други права и задължения.*

## Контрол

13. Образованието упражнява контрол върху актива, ако има правомощия да получи бъдещите икономически ползи от този ресурс и ако е способно да ограничи достъпа на други до тези ползи. Правоспособността на образованието да контролира бъдещите икономически ползи от нематериален актив обикновено произтича от законови права, които се присъждат в съдилище. При отсъствие на законови права е по-трудно да се демонстрира контрол. Законното присъждане на право, обаче, не представлява необходимо условие за упражняване на контрол тъй като образованието може да е в състояние да контролира бъдещите икономически ползи по друг начин.
14. Пазарните и технически познания могат да доведат до нови икономически ползи. Образованието контролира тези ползи ако, например, знанията са защитени от законни права като авторски права, задържане на търговско споразумение (където това е възможно) или от законно задължение на служителите за конфиденциалност.
15. Образованието може да разполага с екип от квалифицирани служители и чрез обучение на персонала да подобри неговата квалификация и умения, което да доведе до бъдещи икономически ползи. Също така образованието има право да очаква от персонала си да продължи да му служи с уменията си. Едно образование, обаче, упражнява недостатъчен контрол върху очакваните бъдещи ползи, които произтичат от екипа квалифициран персонал и от обучението, за да може да прецени, че тези продукти отговорят на определението за нематериален актив. По подобна причина е невъзможно дадено управление или технически талант да съответстват на определението за нематериален актив, освен ако те не са защитени със законови права за тяхното използване и за получаване на бъдещи икономически ползи от тях, и също ако съответстват на останалите компоненти от определението.
16. Образованието може да разполага с портфейл от клиенти или пазарен дял и да очаква, че благодарение на неговите усилия за изграждане на взаимоотношения с клиентите и лоялност, клиентите ще продължат да търгуват с образованието. При отсъствието, обаче на законови права да защити, или по други начини да контролира, взаимоотношенията с клиентите или лоялността на клиентите към образованието, образованието обикновено упражнява недостатъчен контрол върху очакваните икономически ползи от взаимоотношенията с клиентите и лоялността, за да може да прецени, че такива продукти (например, портфейл от клиенти, пазарни дялове, взаимоотношения с клиента и лоялност на клиента) съответстват на определението за нематериални активи. В отсъствието на законови права за защита на взаимоотношенията с клиентите, разменните операции за същите или подобни недоговорни взаимоотношения с клиенти (с изключение на тези, които са част от бизнес комбинация) предоставят доказателства, че образованието въпреки всичко може да контролира очакваните бъдещи икономически ползи, произтичащи от взаимоотношенията с клиентите. Тъй като такива разменни операции предоставят също и доказателства, че взаимоотношенията с клиентите са разграничими, тези взаимоотношения с клиентите съответстват на определението за нематериален актив.

## Бъдещи икономически ползи

17. Бъдещите икономически ползи, произтичащи от нематериален актив, могат да включват приходи от продажба на стоки или услуги, икономии или други ползи, произтичащи от употребата на актива от образованието. Например, използването на интелектуална собственост в производствения процес може по-скоро да намали бъдещите производствени разходи, отколкото да увеличи бъдещите приходи.

▼ **M3****ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ**

18. Признаването на продукт като материален актив изисква образуването да покаже, че продуктът отговаря на:
- а) определението за нематериален актив (виж параграфи 8—17);
  - и
  - б) критериите за признаване (виж параграфи 21—23).
- Това изискване се отнася за разходите направени първоначално за придобиване или вътрешно генериране на нематериален актив и тези, направени впоследствие за увеличаването му, замяната на част от него или обслужването му.
19. Параграфи 25—32 се занимават с прилагането на критериите за признаване към отделно придобити нематериални активи, параграфи 33—34 се занимават с тяхното прилагане към нематериални активи, придобити в бизнес комбинация. Параграф 44 се занимава с първоначалната оценка на нематериалните активи, придобити чрез правителствени дарения, параграфи 45—47 — с размените на нематериални активи, а параграфи 48—50 — с третирането на вътрешно генерирана репутация. Параграфи 51—67 се занимават с първоначалното признаване и оценяване на вътрешно генерирани нематериални активи.
20. Естеството на нематериалните активи е такова, че, в много случаи, няма допълнения към такъв актив, или замени на част от него. Следователно, повечето допълнителни разходи е вероятно по-скоро да запазят очакваните бъдещи икономически ползи включени в съществуващия нематериален актив, отколкото да отговорят на изискванията на определението за нематериален актив и критериите за признаване в настоящия стандарт. Освен това, често е по-трудно допълнителният разход да бъде приписан пряко към определен нематериален актив, отколкото към бизнеса като цяло. Следователно, в изключително редки случаи последващият разход — разходът направен след първоначалното признаване на придобития нематериален актив или на вътрешно генерирания нематериален актив — се признава в преносната стойност на актива. В съответствие с параграф 63 допълнителните разходи за търговски марки, заглавки, издателски права, списъци с клиенти и продукти с подобно съдържание (независимо дали са придобити отвън или са вътрешно генерирани) винаги се признават в приход или разход, когато са на правени. Това е така защото такива разходи не могат да бъдат разграничени от разходите за развитие на бизнеса като цяло.
21. ***Един нематериален актив се отчита като такъв единствено, когато:***
- а) ***има вероятност в образуването да се вляят очакваните бъдещи икономически ползи от него;***
  - и
  - б) ***себестойността на актива може надеждно да се оцени.***
22. ***Едно образуване преценява вероятността от очаквани бъдещи икономически ползи като използва разумни и доказуеми предположения, които представят най-добрата преценка на мениджмънта за комплекса от икономически условия, които ще съществуват през полезния живот на актива.***
23. Образуването оценява степента на сигурност на прилива на бъдещи икономически ползи от използването на актив въз основа на наличните доказателства към момента на първоначалното признаване, като придава по-голяма тежест на външните доказателства.
24. ***Нематериалният актив първоначално се оценява по себестойност.***

**Самостоятелно придобиване**

25. Обикновено, цената, която образуването плаща, за да придобие самостоятелно нематериален актив, отразява очакванията, че има вероятност очакваните бъдещи икономически ползи, включени в актива, да се вляят в образуването. С други думи, тази вероятност

## ▼ M3

- се отразява в себестойността на актива. Следователно, критерият за признаване на вероятността съгласно параграф 21, буква а) се отчита като удовлетворен за самостоятелно придобит нематериални активи.
26. Освен това, себестойността на самостоятелно придобит нематериален актив обикновено може да бъде оценена надеждно. Това е така особено, когато покупката се извършва под формата на пари в брой или други парични активи.
27. Себестойността на самостоятелно придобит нематериален актив включва:
- а) неговата покупна цена, включително вносни мита и невъзстановими данъци, свързани с покупката, след приспадане на търговските отстъпки и отбиви;
  - и
  - б) всякакви преки разходи за подготовка на актива за използването му предназначение.
28. Примери за преки разходи са:
- а) разходите за работници и служители (съгласно IAS 19 *Доходи на работници и служители*), произтичащи пряко от въвеждането на актива в експлоатация;
  - и
  - б) разходите за професионални услуги, произтичащи пряко от въвеждането на актива в експлоатация;
  - в) разходи за проверка на правилното функциониране на актива.
29. Примери за разходи, които не са част от себестойността на нематериалния актив:
- а) разходи за въвеждане на нов продукт или услуга (включително разходи за реклама и промоционални дейности);
  - б) разходи за осъществяване на дейност на ново място или с нов тип клиент (включително разходите за обучение на служители);
  - и
  - в) административни и други общи разходи.
30. Признаването на разходите в преносната стойност на нематериален актив се прекратява, когато активът е в състоянието необходимо той да може да оперира по начина планиран от мениджмънта. Следователно разходите, направени при използването или прехвърлянето на нематериалния актив, не се включват в преносната стойност на нематериалния актив. Например, разходите изброени по-долу не се включват в преносната стойност на нематериалния актив:
- а) разходите, направени докато актив, който може да оперира по начина, планиран от мениджмънта, трябва все пак да бъде въведен в употреба;
  - и
  - б) първоначални оперативни загуби, например, тези, които са направени докато търсенето на продукцията на актива нараства.
31. Някои операции възникват във връзка с развитието на нематериалния актив, но не е необходимо да доведат актива до състоянието, необходимо да може той да функционира по начина, планиран от мениджмънта. Тези случайни операции могат да възникнат преди или по време на дейностите по развитието. Тъй като случайните операции не са необходими за това активът да бъде доведен до състоянието необходимо той да може да функционира по начина, планиран от мениджмънта, приходите и съответните разходи от случайните операции се признават незабавно в приход или разход, и се включват в съответните класификации на приход или разход.
32. Ако плащането на нематериалния актив се разсрочи извън стандартните условия по кредити, неговата себестойност ще бъде еквивалента на цената при плащане в брой. Разликата между тази сума и

## ▼ M3

общата сума на плащанията се признава като разходи за лихви през срока на кредита, освен ако не се капитализира съгласно третия параграф на капитализацията, позволено съгласно IAS 23 *Разходи по заеми*.

*Придобиване като част от бизнес комбинация*

33. Съгласно IFRS 3 *Бизнес комбинации*, ако нематериалният актив е придобит в бизнес комбинация, себестойността на нематериалния актив е неговата справедлива стойност към датата на придобиване. Справедливата стойност на нематериалния актив отразява пазарните очаквания относно вероятността бъдещите икономически ползи, включени в актива, да се вляят в образуванието. С други думи, влиянието на тази вероятност се отразява в оценката на справедливата стойност на нематериалния актив. Следователно, критерият за признаване на вероятността съгласно параграф 21а) се приема винаги за изпълнен за нематериални активи, придобити в бизнес комбинации.
34. Следователно, съгласно настоящия стандарт и IFRS 3, придобиваният признава към датата на придобиването, отделно от репутацията, нематериалния актив на придобивания, ако справедливата стойност на актива може да бъде оценена надеждно, независимо от това дали активът е бил признат от придобивания преди бизнес комбинацията. Това означава, че придобиваният признава като актив отделно от репутацията проект на придобивания, възникнал в резултат на научноизследователска и развойна дейност, ако проектът съответства на определението за нематериален актив и неговата справедлива стойност може да бъде надеждно оценена. Проектът на придобивания, възникнал в резултат на научноизследователска и развойна дейност, съответства на определението за нематериален актив, когато той:
- а) съответства на определението за актив;
  - и
  - б) е разграничим, т.е. отделим или произтича от договорни или други законови права.

*Оценяване на справедливата стойност на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация*

35. Справедливата стойност на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, може обикновено да бъде оценена с достатъчна надеждност, за да бъде призната отделно от репутацията. Когато, за изчисленията, използвани за оценяване справедливата стойност на нематериален актив, съществува диапазон от възможни резултати с различни вероятности, тази несигурност влиза в оценката на справедливата стойност на актива, а не показва невъзможност да се оцени справедливата стойност надеждно. Ако един нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, има неопределен полезен живот, съществува опровержима презумпция, че неговата справедлива стойност може да бъде оценена надеждно.
36. Нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, може да бъде отделен, но само заедно със съответния материален или нематериален актив. Например, издателско право на списание не може да бъде продадено отделно от базата данни с абонатите, или търговска марка за изворна вода може да е свързана с определен извор и не може да бъде продадена отделно от извора. В такива случаи придобиваният признава групата активи като един актив отделно от репутацията, ако отделните справедливи стойности на активите в групата не са надеждно измерими.
37. Също така, термините „фирмена марка“ и „фирмено наименование“ често се използват като синоними за търговски марки и други марки. Първите, обаче, са общи маркетингови термини, които обикновено се използват, когато става дума за допълнителни активи, например търговска марка (или марка за услуга) и съответните и търговско наименование, формули, рецепти и технологични познания. Придобиваният признава като един актив група допълнителни нематериални активи, включващи фирмена марка, ако отделните справедливи стойности на допълнителните активи не са надеждно измерими. Ако индивидуалните справедливи стойности на

## ▼ M3

допълнителните активи са надеждно измерими, придобиващият може да ги признае като един актив при условие, че индивидуалните активи имат подобен полезен живот.

38. Единствените обстоятелства, при които може да се окаже невъзможно да се оцени надеждно справедливата стойност на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, са тези, при които нематериалният актив произтича от законови или други договорни права и:
- а) е неотделим;
  - или
  - б) е отделим, но няма доказателства за разменни операции за същия или подобни активи, а изчисляването на справедливата стойност по друг начин би зависило от неизмерими променливи.
39. Котираните пазарни цени на активен пазар дават най-надеждната оценка на справедливата стойност на един нематериален актив (виж също параграф 78). Подходящата пазарна цена обикновено е действащата покупна цена. Ако няма действащи покупни цени, цената на последната подобна транзакция може да послужи за база за изчисляване на справедливата стойност при условие, че не са настъпили значителни промени в икономическите условия в периода между датата на транзакцията и датата, към която се изчислява справедливата стойност на актива.
40. Ако няма активен пазар за нематериалния актив, неговата справедлива стойност е сумата, която образуването би платило за актива към датата на придобиването в пряка сделка между информирани и желаещи страни на базата на най-добрата налична информация. При определянето на тази сума предприятието взема предвид резултата от последните транзакции за подобни активи.
41. Предприятия, които регулярно извършват покупко-продажби на уникални нематериални активи, са разработили техники за индиректно оценяване на техните справедливи стойности. Тези техники могат да бъдат използвани за първоначална оценка на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, ако тяхната цел е да се определи справедливата стойност и, ако те отразяват текущи транзакции и практики в отрасъла, към който принадлежи активът. Тези техники включват, където е подходящо:
- а) използването на множители, които отразяват текущи пазарни транзакции спрямо показатели, които отразяват доходността на актива (например, приходи, пазарни дялове и оперативна печалба), или спрямо притока от възнаграждения за права от лицензиране на нематериален актив на друга страна в пряка сделка (например съгласно подхода „освобождаване от възнаграждение за права“);
  - или
  - б) дискотиране на очакваните бъдещи нетни парични потоци от актива.

Последващи разходи за придобит проект, възникнал в резултат на научноизследователска и развойна дейност

42. *Разходи за дейности по изследвания и развитие, които:*
- а) *са свързани с проект, възникнал в резултат на научноизследователска и развойна дейност, придобит самостоятелно или в бизнес комбинация и признат като нематериален актив;*
  - и*
  - б) *са направени след придобиването на този проект, се отчитат в съответствие с параграфи 54—62.*
43. Прилагането на изискванията по параграфи 54—62 означава, че последващите разходи за проект, възникнал в резултат на дейност по изследвания и развитие, придобит самостоятелно или в бизнес комбинация и признат като нематериален актив:



## ▼ M3

- а) се признават като разход, когато са направени, ако представляват разходи за научноизследователска дейност;
  - б) се признават като разход, когато са направени, ако това са разходи за развойна дейност, които не удовлетворяват критериите за признаване като нематериален актив съгласно параграф 57;
- и
- в) се прибавят към преносната стойност на придобития проект, възникнал в резултат на научноизследователска или развойна дейност, ако представляват разходи за развойна дейност, които удовлетворяват критериите за признаване съгласно параграф 57.

*Придобиване чрез правителствено дарение*

44. В някои случаи с помощта на правителствено дарение нематериалният актив може да се придобие безплатно или по номинална стойност. Това обикновено се случва, когато правителството прехвърля и разпределя към образуванието нематериални активи, например, права за приземяване на летище, лицензи за радио или телевизионни станции, лицензи за внос или квоти, или права за достъп до други ресурси с ограничен достъп. В съответствие с IAS 20 *Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ*, образуванието може да реши да признае първоначално едновременно нематериалния актив и субсидията по справедлива стойност. Ако образуванието реши да не признае актива първоначално по справедлива стойност, образуванието признава актива първоначално по номинална стойност (алтернативното третиране съгласно IAS 20) плюс всички разходи, които могат да бъдат отнесени пряко към подготовката на актива за неговото планирано използване.

*Размяна на активи*

45. Един ли повече нематериални активи могат да бъдат придобити в замяна на непаричен актив или активи, или комбинация от парични и непарични активи. Обсъждането по-долу се отнася просто до размяната на един непаричен актив за друг, но се отнася също и за всички размени описани в предишното изречение. Себестойността на такъв нематериален актив се оценява по справедлива стойност освен ако а) на разменната операция и липсва търговско съдържание или б) справедливата стойност нито на получения, нито на отстъпения актив е надеждно оценена. Придобитият актив се оценява по този начин дори ако образуванието не може незабавно да отпише отстъпения актив. Ако придобитият актив не е оценен по справедлива стойност, неговата себестойност се оценява по преносната стойност на отстъпения актив.
46. Образуванието определя дали една разменна операция има търговско съдържание като взема предвид степента, до която неговите бъдещи парични потоци се очаква да се променят в резултат на операцията. Разменната операция има търговско съдържание, ако:
- а) конфигурацията (т.е. риск, график и сума) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърления актив;
- или
- б) специфичната за образуванието стойност на частта от операциите на образуванието, засегната от транзакцията, се променя в резултат на размяната;
- и
- в) разликата в букви а) или б) е значителна по отношение на справедливата стойност на разменените активи.

За да се определи дали разменната операция има търговско съдържание, специфичната за образуванието стойност на частта от операциите на предприятието, засегната от транзакцията, следва да отразява паричните потоци след данъци. Резултатът от тези анализи може да стане ясен без да е необходимо предприятието да извършва подробни изчисления.

## ▼ M3

47. Параграф 21, буква б) определя, че условие за признаването на нематериален актив е себестойността на актива да може да бъде оценена надеждно. Справедливата стойност на нематериален актив, за който не съществуват сравними пазарни транзакции, е надеждно измерима, ако а) променливостта в диапазона от разумни оценки на справедливата стойност е незначителна за този актив или б) вероятностите от различни оценки в диапазона могат да бъдат разумно преценени и използвани при оценката на справедливата стойност. Ако предприятието може да определи надеждно справедливата стойност на получения актив или на отстъпения актив, справедливата стойност на отстъпения актив се използва за оценяване на себестойността, освен ако справедливата стойност на получения актив е по-ясно отличима.

*Вътрешно генерирана репутация*

48. **Вътрешно генерираната репутация не се признава като актив.**
49. В някои случаи се извършват разходи за генериране на бъдещи икономически ползи, но това не води до създаване на нематериален актив, който отговаря на критериите за признаване съгласно настоящия стандарт. Такива разходи често се описват като разходи, които допринасят за вътрешно генериране на репутация. Вътрешно генерираната репутация не се признава като актив тъй като тя не е разграничим ресурс (т.е. не е отделима, нито произтича от договорни или други законови права), който образуването може да контролира и чиято стойност може да оцени надеждно.
50. Различията между пазарната стойност на образуването и преносната стойност на неговите разграничими нетни активи могат по всяко време да привлекат редица фактори, които да окажат влияние върху стойността на образуването. Такива различия, обаче, не представляват стойността на контролиран от образуването нематериален актив.

*Вътрешно генерирани нематериални активи*

51. Понякога е трудно да се прецени дали един вътрешно генериран нематериален актив може да се квалифицира за признаване поради наличието на проблеми при:
- а) определянето дали и кога има наличие на разграничим актив, който ще генерира очаквани бъдещи икономически ползи;
  - и
  - б) надеждното определяне себестойността на актива. В някои случаи, стойността на вътрешното генериране на нематериален актив не може да бъде разграничена от стойността за поддържане или увеличаване на вътрешно генерираната репутация на образуването или за извършването на ежедневни операции.
- Следователно, освен че спазва общите изисквания за признаване и първоначално оценяване на нематериален актив, образуването прилага изискванията и насоките по параграфи 52—67 към всички вътрешно генерирани нематериални активи.
52. За да прецени дали един вътрешно генериран нематериален актив отговаря на критериите за признаване, класифицира генерирането на актива по следния начин:
- а) изследователска фаза;
  - и
  - б) фаза на развитие.
- Въпреки че термините „изследователска дейност“ и „развойна дейност“ са дефинирани, термините „изследователска фаза“ и „фаза на развитие“ имат по-широк смисъл за целите на настоящия стандарт.
53. Ако едно образуване не може да разграничи изследователската фаза от фазата на развитие на вътрешен проект за създаване на нематериален актив, образуването третира разходите по този проект като направени само в изследователската фаза.

▼ **M3**

## Изследователска фаза

54. *Нито един материален актив, възникнал в резултат на изследователска дейност (или от изследователска фаза на вътрешен проект) не се признава. Разходите за изследователска дейност (или за изследователската фаза на вътрешен проект) се признават като разход при възникването им.*
55. По време на изследователската фаза на вътрешен проект образуванието не може да покаже, че съществува нематериален актив, който ще генерира възможни бъдещи икономически ползи. Следователно настоящият разход се признава като разход при възникването му.
56. Примери за изследователски дейности са:
- а) дейности, насочени към получаването на нови знания;
  - б) търсенето, оценяването и окончателна селекция на приложения за изследователските открития или други знания;
  - в) търсенето на алтернативни възможности за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги;
  - и
  - г) формулирането, проектирането, оценяването и крайната селекция на възможни алтернативи за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

## Фаза на развитие

57. *Нематериален актив, който възниква в резултат на развойна дейност (или от фаза на развитие на вътрешен проект) се признава единствено ако образуванието може да демонстрира следното:*
- а) *техническа възможност за завършване на нематериалния актив така, че да бъде готов за употреба или продажба;*
  - б) *своето намерение да завърши нематериалния актив и да го използва или продаде;*
  - в) *своята способност да използва или продаде нематериалния актив;*
  - г) *как нематериалният актив ще генерира възможни бъдещи икономически ползи. Освен всичко друго, образуванието може да демонстрира наличието на пазар за продукцията на нематериалния актив или самия нематериален актив, или полезността на нематериалния актив при вътрешна употреба;*
  - д) *своята способност да оцени надеждно разходите, направени за нематериалния актив по време на неговото развитие.*
58. Във фазата на развитие на вътрешен проект образуванието може, в някои случаи, да разграничи нематериален актив и да демонстрира, че активът ще генерира възможни бъдещи икономически ползи. Това е така защото фазата на развитие на проекта е по-напреднала от изследователската фаза.
59. Примери за дейности по развитие са:
- а) проектирането, изграждането и тестването на предпроизводствени прототипи и модели;
  - б) проектирането на инструменти, матрици, форми и шаблони, които предполагат използването на нови технологии;
  - в) проектирането, изграждането и експлоатирането на пилотна машина, която не е икономически реализуема за целите на търговското производство;
  - и
  - г) проектирането, изграждането и тестването на определена алтернатива за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

## ▼ M3

60. За да демонстрира как един нематериален актив ще генерира възможни бъдещи икономически ползи, образуването преценява бъдещите икономически ползи, които трябва да бъдат получени от актива чрез използването на принципите на IAS 36 *Обезценка на активи*. Ако активът генерира икономически ползи само в комбинация с други активи, образуването прилага концепцията за обекти генериращи парични потоци съгласно IAS 36.
61. Наличието на ресурси за завършване, използване и получаване на ползи от нематериален актив може да бъде демонстрирано, например, с бизнес план, показващ необходимите технически, финансови и други ресурси, както и способността на образуването да осигури тези ресурси. В някои случаи образуването демонстрира наличието на външно финансиране с декларация от заемодателя за неговата готовност да финансира плана.
62. Разходните системи на образуването често могат надеждно да оценят стойността на вътрешното генериране на нематериален актив, например, заплати и други разходи, които възникват във връзка с осигуряването на авторски права или лицензии или разработване на компютърен софтуер.
63. ***Вътрешно генерирани търговски марки, наименования, издателски права, клиентски бази и други подобни не се признават като нематериални активи.***
64. Разходите за вътрешно генерирани търговски марки, наименования, издателски права, клиентски бази и други подобни не могат да бъдат разграничени от стойността на развитието на бизнеса като цяло. Следователно такива обекти не се признават като нематериални активи.

Себестойност на вътрешно генериран нематериален актив

65. Себестойността на вътрешно генериран нематериален актив за целите на параграф 24 е сумата на разходите, направени от датата, когато нематериалният актив за първи път удовлетворява критериите за признаване съгласно параграфи 21, 22 и 57. Параграф 71 забранява възстановяването на разходи, признати по-рано като разход.
66. Себестойността на вътрешно генериран нематериален актив включва всички преки разходи, необходими за създаване, производство и подготовка на актива, за да може той да функционира по начина, планиран от мениджмънта. Примери за преки разходи са:
- а) разходи за материали и услуги, използвани или изразходвани за генерирането на нематериален актив;
  - б) разходи за заплати на служители (съгласно IAS 19 *Доходи на работници и служители*), произтичащи от генерирането на нематериален актив;
  - в) такси за регистриране на законно право;
- и
- г) амортизация на патенти и лицензии, използвани за генерирането на нематериалния актив.
- IAS 23 *Разходи по заеми* определя критерии за признаването на лихвите като елемент от себестойността на вътрешно генериран нематериален актив.
67. Изброените по-долу разходи не са компоненти на себестойността на вътрешно генериран нематериален актив:
- а) общи разходи за продажба, административни разходи и други, освен ако разходите могат да бъдат пряко приписани на подготовката на актива за използване;
  - б) установени загуби от неефективност и първоначални оперативни загуби, направени преди активът да достигне планираната ефективност;
- и

## ▼ M3

в) разходи за обучение на персонала за работа с актива.

**Пример, илюстриращ параграф 65**

Едно образувание разработва нов производствен процес. През 20X5 година направените разходи са ПЕ 1 000 (\*), от които ПЕ 900 са направени преди 1 декември 20X5 година, а ПЕ 100 — между 1 декември 20X5 година и 31 декември 20X5 година. Образованието може да покаже, че на 1 декември 20X5 година производственият процес е отговарял на критериите за признаване като нематериален актив. Възстановимата стойност на внедреното в процеса ноу-хау (включително бъдещи изходящи парични потоци за завършване на процеса преди въвеждането му в експлоатация) е ПЕ 500.

*В края на 20X5 година производственият процес е признат като нематериален актив на стойност ПЕ 100 (разходи направени след датата, на която са били удовлетворени критериите за признаване, т.е. 1 декември 20X5 г.). Разходът в размер на ПЕ 900, направен преди 1 декември 20X5, е признат като разход тъй като критериите за признаване са били изпълнени до 1 декември 20X5 г.. Този разход не формира стойността на производствения процес, призната в балансния отчет.*

През 20X6 г. направените разходи възлизат на ПЕ 2 000. в края на 20X6 г. възстановимата стойност на внедреното в процеса ноу-хау (включително бъдещи изходящи парични потоци за завършване на процеса преди въвеждането му в експлоатация) е ПЕ 1 900.

В края на 20X6 г. стойността на производствения процес е ПЕ 2 100 (разходи в размер на ПЕ 100, признати в края на 20X5 г., плюс разходи в размер на ПЕ 2 000, признати през 20X6 г.. Образованието признава загуба от обезценка в размер на ПЕ 200 за преизчисляване на пренесената стойност на процеса преди загубата от обезценка (ПЕ 2 100) към неговата възстановима стойност (ПЕ 1 900). Тази загуба от обезценка ще бъде възстановена в последващ период, ако изискванията за възстановяването на загуба от обезценка предвидени от IAS 36 са изпълнени.

## ПРИЗНАВАНЕ НА РАЗХОДИ

68. *Разходите за нематериален продукт се признават като разход при възникването им освен в случаите, когато:*

a) *формират част от стойността на нематериалния актив, която отговаря на критериите за признаване (виж параграфи 18—67);*

*или*

b) *продуктът се придобива в бизнес комбинация и не може да бъде признат като нематериален актив. Ако случаят е такъв, тези разходи (включително стойността на бизнес комбинацията) формират част от стойността на репутацията на датата на придобиване (виж IFRS 3 Бизнес комбинации*

69. В някои случаи са направени разходи, за да се осигурят бъдещи икономически ползи за образуванието, но не е придобит или създаден нематериален или друг актив, който може да бъде признат. В тези случаи разходите се признават като разход при възникването им. Например, освен когато формират част от стойността на бизнес комбинация, разходите за изследователска дейност се признават като разход при възникването им (виж параграф 54). Други примери за разходи, които се признават като разход при възникването им, включват:

a) разходите за дейности по учредяването (т.е. разходи по учредяването), освен ако тези разходи са включени в стойността на обект на имущество, заводи и оборудване съгласно IAS 16 *Имущество, заводи и оборудване*. Разходите по учредяването могат да се състоят от разходи по установяването, например, разходи за правни и секретарски услуги, направени при устано-

(\* ) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „парични единици“ (PE tency units-ПЕ).

## ▼ M3

вяване на юридическото лице, разходи за откриване на нови съоръжения или бизнес (т.е. предстартови разходи) или разходи за започване на нови дейности или за внедряване на нови продукти или процеси (т.е. предоперативни разходи).

- б) разходи за обучение;
  - в) разходи за реклама и промоционални дейности;
  - г) разходи за преместване или реорганизация на част или цяло образование.
70. Параграф 68 не изключва възможността за признаването на авансово плащане като актив, когато плащането за доставката на стоките или услугите е направено преди доставката на стоките или предоставянето на услугите.

*Минали разходи, които не се признават като актив*

71. *Разходите за нематериален обект, който първоначално е бил признат като разход, не се признават като част от стойността на нематериален актив на по-късна дата.*

## ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

72. *Образованието избира или себестойностния модел, предвиден по параграф 74, или преоценъчния модел, предвиден по параграф 75, за своя счетоводна политика. Ако нематериален актив се отчита чрез използването на преоценъчния модел, всички други активи в неговата категория също се отчитат по този модел, освен ако няма активен пазар за тези активи.*
73. Категорията нематериални активи представлява група активи със сходен характер и употреба в дейностите на образуването. Обектите в категорията нематериални активи се преоценяват едновременно, за да се избегне селективно преоценяване на активите и отчитането на суми във финансовите отчети, представляващи смес от разходи и стойности към различни дати.

*Себестойностен модел*

74. *След първоначалното признаване нематериалният актив се отчита по неговата себестойност минус натрупаната амортизация и натрупаните загуби от преоценка.*

*Преоценъчен модел*

75. *След първоначалното признаване нематериалният актив се отчита по преоценена стойност, която представлява неговата справедлива стойност към датата на преоценката минус всякаква последваща натрупана амортизация и всички последващи натрупани загуби от обезценка. За преоценките по настоящия стандарт справедливата стойност се определя по отношение на активния пазар. Преоценките се извършват с такава регулярност, че към датата на балансовия отчет преносната стойност на актива да не се различава съществено от неговата справедлива стойност.*
76. Преоценъчният модел не позволява:
- а) преоценката на нематериални активи, които не са били признати по-рано като активи;
- или
- б) първоначалното признаване на нематериални активи по стойности извън себестойността.
77. Преоценъчният модел се признава след като активът е бил признат първоначално по себестойност. Но, ако само част от себестойността на нематериалния актив е призната като актив защото същият не съответства изцяло на критериите за признаване (виж параграф 65), преоценъчният модел може да се прилага спрямо целия актив. Освен това, преоценъчният модел може да се прилага спрямо нематериален актив, получен в резултат на правителствено дарение и признат по номинална стойност (виж параграф 44).

## ▼ M3

78. Не е обичайно да съществува активен пазар на нематериални активи с описаните в параграф 8 характеристики, въпреки че това може да се случи. Например, при някои законодателни системи може да съществува активен пазар за свободно прехвърляеми лицензи за таксиметров транспорт, риболовни лицензи или производствени квоти. Така или иначе обаче, не може да съществува активен пазар за търговски марки, вестникарски наименования, издателски права за музика и филми, патенти или търговски марки, защото всеки един от тези активи е уникален. Освен това, въпреки че нематериалните активи се купуват и продават, договорите се сключват между индивидуални купувачи и сделките са относително редки. Паради тези причини, цената заплатена за един актив, може да не предостави достатъчно доказателство за справедливата стойност на друг. Нещо повече, цените често не са достъпни за обществеността.
79. Честотата на преоценките зависи от променливостта на справедливите стойности на преценяваните нематериални активи. Ако справедливата стойност на преценяван актив съществено се различава от неговата преносна стойност необходима е допълнителна преценка. Справедливата стойност на някои нематериални активи може да претърпи значими и колебаещи се движения, като по този начин доведе до необходимостта от годишна преценка. Подобни чести преценки не са необходими за нематериалните активи, чиято справедлива стойност търпи незначителни промени.
80. Ако един нематериален актив е подложен на преценка, цялата натрупана амортизация към датата на тази преценка:
- а) или се преизчислява пропорционално на промяната в брутната преносна стойност на актива, така че преносната стойност на актива след преценката да е равна на неговата преценена стойност;
  - б) или се елиминира срещу брутната преносна стойност на актива и нетната стойност на преценения актив.
81. *Ако един нематериален актив от клас на преценени нематериални активи не може да бъде преценен, защото няма активен пазар за него, той следва да бъде отчитан по неговата себестойност, намалена с натрупаната амортизация и загубите от обезценка.*
82. *Ако справедливата стойност на преценен нематериален актив повече не може бъде определяна чрез съотнасяне към активен пазар, преносната стойност на актива ще бъде неговата преценена стойност към датата на последната преценка чрез съотнасяне към активен пазар, намалена с последващата натрупана амортизация и евентуални последващи натрупани загуби от обезценка.*
83. Фактът, че за даден преценен нематериален актив не съществува активен пазар показва, че активът може да търпи обезценки и същият се нуждае да бъде проверен според IAS 36 *Обезценка на активи*.
84. Ако справедливата стойност на актива не може да се определи чрез съотнасяне към активен пазар на последваща дата на оценяване, преоценъчният се прилага от съответната дата.
85. *Ако в резултат на преценката се достигне до увеличаване преносната стойност на актива, увеличението следва да бъде кредитирано директно към собствения капитал в статия преоценъчен резерв. Увеличението от преценката обаче се признава като приход или разход доколкото то възстановява намаление от преценка на същия актив, което преди това е било признато като приход или разход.*
86. *Ако в резултат от преценката се достигне до намаляване на преносната стойност на актива, намалението се признава като приход или разход намалението, обаче, следва директно да се начисли срещу преоценъчния резерв доколкото, доколкото намаляването не превишава стойността на преоценъчния резерв по отношение на същия актив.*
87. Натрупаният преоценъчен резерв, включен в собствения капитал, може след реализацията на излишъка директно да се прехвърли към неразпределената печалба. Целият резерв може да се

## ▼ M3

реализира при изтичане на срока на ползване на актива, или при извеждането на актива. Въпреки това обаче част от резерва може да се реализира при използването на актива от образуването; в този случай стойността на реализирания резерв представлява разликата между амортизациите, базирани на преоценената преносна стойност на актива, и амортизациите, които биха били признати въз основа на историческата стойност на актива. Прехвърлянето от преоценения резерв към неразпределената печалба не се извършва в отчета за приходи и разходи.

## ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

88. *Образуването преценява дали полезният живот на даден нематериален актив е определен или неопределен и ако е определен, неговата продължителност или броя на производствените или други обекти от които се състои този полезен живот. Образованието приема, че нематериалният актив има неопределен полезен живот, когато, на базата на анализ на съответните фактори не може да се предвиди ограничение на периода през който активът се очаква да генерира нетни парични постъпления за образуването.*
89. Отчитането на нематериален актив се базира на неговия полезен живот. Нематериален актив с ограничен полезен живот се амортизира (виж параграфи 97—106), а нематериален актив с неопределен полезен живот — не (виж параграфи 107—110). Примерите към настоящия стандарт илюстрират определянето на полезния живот на различни нематериални активи и последващото отчитане на тези активи на базата на определения полезен живот.
90. При определяне полезния живот на нематериалния актив е необходимо да се преценят много фактори, включително:
- а) очакваната полза от актива за образуването и дали активът ще може ефективно да бъде управляван от друг управленски екип;
  - б) жизнените цикли на типичен продукт за актива и налична публична информация за преценки за полезния живот на подобни активи, които се използват по подобен начин;
  - в) технически, технологически или други видове изхабяване;
  - г) стабилитетът на сферата, в която функционира активът, и промените на пазарното търсене на продукти или услуги, породени от този актив;
  - д) очаквани действия от конкуренти или потенциални конкуренти;
  - е) нивото на разходите за поддръжка, необходима за получаване на очаквани бъдещи икономически ползи от актива, и способността и намерението на образуването да достигне това ниво;
  - ж) периодът на контрол върху актива и законовите или подобни ограничения върху използването на актива, като дати на изтичане на договори за наем;
- и
- з) зависимостта или липсата на такава на полезния живот на актива от полезния живот на други активи на образуването.
91. Терминът „неопределен“ не означава „безкраен“. Полезният живот на нематериален актив отразява само това ниво на бъдещи разходи по поддръжката, което е необходимо за поддържането на актива на нивото на стандартната му производителност, оценена по време на оценката на полезния живот на актива, както и възможностите и намеренията на образуването да постигне такова ниво. Заключение, че полезният живот на нематериалния актив е неопределен не трябва да зависи от планираните бъдещи разходи, които превишават необходимите за поддържане на актива на това ниво на производителност.
92. Имайки предвид историята на бързите промени в технологията, компютърния софтуер и много други, нематериалните активи са податливи на технологична остарялост. Следователно техният полезен живот би следвало да бъде кратък.



## ▼ M3

93. Полезният живот на един нематериален актив може да бъде много дълъг, дори неопределен. Несигурността изисква полезният живот на един нематериален актив да се оцени разумно, но това съвсем не означава, че трябва да се посочи нереалистично кратка продължителност на живот.
94. *Полезният живот на един нематериален актив, който произтича от договорни или други законови права, следва да не надвишава срока на договорните или други законови права, но може да бъде по-кратък, в зависимост от това какъв е периодът през който образуването очаква да използва актива. Ако договорните или други законови права са дадени за ограничен срок, който може да бъде подновен, полезният живот на нематериалния актив включва удължения срок само ако има образуването предостави доказателство, което подкрепя подновяването без значителни разходи.*
95. Има икономически и законови фактори, които оказват влияние на полезния живот на един нематериален актив. Икономическите фактори определят периода за получаване на бъдещите икономически ползи. Законовите фактори могат да ограничат периода, през който образуването контролира достъпа до тези ползи. Периодът на полезния живот на един актив е по-краткият от периодите, определени от тези фактори.
96. Съществуването на факторите изброени по-долу, освен останалите, показва, че образуването би могло да поднови договорните или други законови права без значителни разходи, ако:
- съществува доказателство, възможно на базата на опит, че договорните или други законови права ще бъдат подновени. Ако подновяването зависи от съгласието на трета страна, това включва доказателство, че третата страна ще даде своето съгласие;
  - има доказателства, че необходимите условия за подновяване ще бъдат изпълнени;
- и
- стойността на подновяването за образуването е незначителна по сравнение с бъдещите икономически ползи, които образуването очаква вследствие на подновяването.

Ако стойността на подновяването е значителна по сравнение с бъдещите икономически ползи, които образуването очаква от него, стойността на „подновяването“ представлява всъщност стойността на придобиването на нов нематериален актив към датата на подновяването.

## НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С ОПРЕДЕЛЕН ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

*Амортизационен период и амортизационен метод*

97. *Амортизируемата сума на нематериален актив с неопределен полезен живот се разпределя систематично през неговия полезен живот. Амортизацията започва, когато активът е готов за употреба, т.е. когато той е на мястото и в състоянието, необходимо за неговата експлоатация по начина, планиран от мениджмънта. Амортизацията се прекратява на по-ранната от датата, на която активът е класифициран като държан за продажба (или е включен в група за ликвидирани, класифицирана като държана за продажба) в съответствие с IFRS 5 Дълготрайни активи държани за продажба и преустановени дейност, и датата на която активът е отписан. Използваният амортизационен метод трябва да отразява модела на консумиране от образуването на бъдещите икономически ползи, произтичащи от съответния актив. Ако този модел не може надеждно да се определи, необходимо е да се прибегне към използването на линейния метод. Амортизационните отчисления за всеки период се признават като приход или разход, освен ако друг стандарт не позволява или не изисква същите да бъдат включени в преносната стойност на друг актив.*

## ▼ M3

98. За систематичното разпределение на амортизируемата стойност на актива през периода на неговия полезен живот може да се използва разнообразие от амортизационни методи. Тези методи включват линейния метод, метода на намаляващото салдо и метода на произведените единици. Използваният метод се избира въз основа на очаквания модел за консумация на очакваните бъдещи икономически ползи и последователно се прилага от период в период, освен ако не настъпи някаква промяна в очаквания модел за консумация на тези бъдещи икономически ползи, произтичащи от съответния актив. Рядко, ако изобщо това се случи, може да има убедително доказателство в полза на амортизационен метод за нематериални активи с неопределен полезен живот, който да води до пониска стойност на натрупаната амортизация, отколкото според линейния метод.
99. Амортизацията обикновено се признава като приход или разход. Понякога, обаче, възпътените в актива бъдещи икономически ползи се поглъщат от образуването за производството на други активи. В подобни случаи амортизацията е част от стойността на друг актив и се включват в неговата преносна стойност. Например, амортизацията на нематериален актив, използван в производствения процес, се включва в преносната стойност на материалните запаси (виж IAS 2 *Стоково-материални запаси*).

*Остатъчна стойност*

100. ***Остатъчната стойност на един нематериален актив с определен полезен живот се приема като нула, освен в случаите, когато:***
- a) ***трета страна е поела ангажмент да закупи актива в края на неговия полезен живот;***
  - или***
  - b) ***има активен пазар за актива***
  - и:
  - i) ***остатъчната стойност може да бъде определена чрез съотнасяне на актива към този пазар;***
  - и***
  - ii) ***има вероятност да има такъв пазар в края на полезния живот на актива.***
101. Амортизируемата стойност на актива се определя след приспадане на неговата остатъчна стойност. Когато остатъчната стойност е различна от нула, това означава, че образуването очаква да изведе от употреба нематериалния актив преди края на неговия икономически живот.
102. Оценката на остатъчната стойност на актива се базира на сумата, възстановима от продажбата чрез използването на преобладаващите на датата на оценката цени за продажбата на подобен актив, който е достигнал края на своя полезен живот и е функционирал при условия, подобни на тези, при които активът ще бъде използван. Остатъчната стойност се ревизира най-малко в края на всяка финансова година. Промяната в остатъчната стойност на актива се отчита като промяна на счетоводната оценка в съответствие с IAS 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки*.
103. Остатъчната стойност на даден нематериален актив може да се увеличи до сума равна на или по-голяма от преносната стойност на актива. Ако това се случи, амортизационното отчисление е нула, освен ако и докато неговата остатъчна стойност се намали до сума под преносната стойност на актива.

*Преразглеждане на амортизационния период и амортизационния метод*

104. ***Необходимо е да се прави преглед на амортизационния период и на амортизационния метод за даден нематериален актив с определен полезен живот поне веднъж в края на всяка финансова година. Ако очакваният полезен живот на актива значително се различава от предварителните преценки, то амортизационният период следва съответно да се промени.***

## ▼ M3

*Ако има значителна промяна в очаквания модел на консумация на икономическите ползи, получавани от актива, амортизационният период следва да се промени така, че да отразява промените в модела. Подобни промени следва да се отчитат като промени в приблизителните счетоводни преценки според IAS 8.*

105. По време на живота на един нематериален актив може да се окаже, че очакванията за неговия полезен живот са неуместни. Например, признаването на загуба от обезценка може да означава, че са необходими промени в амортизационния период.
106. Моделът на бъдещите икономически ползи, които се вливат в образуването от нематериален актив, може да се промени във времето. Например, може да се окаже, че амортизационният метод на намаляващото салдо е по-подходящ от линейния метод. Друг пример е, когато използването на право на лицензия е отсрочено в очакване на действие по други компоненти от бизнес плана. В такъв случай икономическите ползи от актива могат да се получат в по-късни периоди.

## НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С НЕОПРЕДЕЛЕН ПОЛЕЗЕН ЖИВОТ

107. *Нематериален актив с неопределен полезен живот не се амортизира.*
108. Съгласно IAS 36 *Обезценка на активи* от образуването се изисква да тества нематериалния актив с неопределен полезен живот за обезценка като сравнява неговата възстановима стойност с неговата преносна стойност:
- а) ежегодно;
  - и
  - б) когато има признаци, че нематериалният актив може да бъде обезценен.

*Преразглеждане на преценката за полезния живот*

109. *Полезният живот на материален актив, който не е амортизиран, се преразглежда през всеки период, за да се определи дали събития и обстоятелства продължават да подкрепят преценката за неопределен полезен живот за този актив. Ако това не е така, промяната в преценката за полезния живот от неопределен на определен се отчита като промяна в счетоводната оценка съгласно IAS 8 Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки.*
110. Съгласно IAS 36 преценяването на полезния живот на нематериален актив като определен, а не като неопределен е показател, че активът може да бъде обезценен. В резултат на това образуването тества актива за обезценка като сравнява неговата възстановима стойност, определена в съответствие с IAS 36, с неговата преносна стойност, и признава всяко превишение на преносната стойност над възстановимата стойност като загуба от обезценка.

## ВЪЗСТАНОВИМОСТ НА ПРЕНОСНАТА СТОЙНОСТ — ЗАГУБИ ОТ ОБЕЗЦЕНКА

111. За да определи дали един нематериален актив е обезценен, образуването прилага IAS 36 *Обезценка на активи*. Този стандарт изяснява кога и как едно образуване прави преглед на преносната стойност на своите активи, как определя възстановимата стойност на актива и кога признава или възстановява загуба от обезценка.

## ИЗВАЖДАНЕ ОТ УПОТРЕБА И ЛИКВИДИРАНЕ

112. *Нематериалният актив се отписва:*
- а) *при ликвидация;*
  - или*
  - б) *когато не се очакват бъдещи икономически ползи от неговото използване или ликвидиране.*

▼ **M3**

113. *Печалбата или загубата от отписване на нематериален актив се определя като разлика между нетните постъпления от изваждането, ако има такива, и преносната стойност на актива. Той се признава като приход или разход, когато активът е отписан (освен ако IAS 17 Лизинги изисква друго при продажба и обратно отдаване под лизинг). Печалбите не се класифицират като доход.*
114. Ликвидирането на нематериален актив може да се извърши по няколко начина (например, продажба, финансов лизинг или чрез дарение). При определяне датата за ликвидиране на такъв актив образуванието прилага критериите, предвидени в IAS 18 *Приходи*, за признаване на приходи от продажба на стоки. IAS 17 се прилага за ликвидиране чрез продажба и обратно лизинговане.
115. Ако, съгласно принципа за признаване по параграф 21, образуванието признава в преносната стойност на актива стойността на замяната на част от нематериалния актив, то отписва преносната стойност на заменената част. Ако не е уместно образуванието да определи преносната стойност на заменената част, то може да използва стойността на замяната като признак за това каква е била стойността на заменената част по времето, когато е била придобита или вътрешно генерирана.
116. Възвръщаемостта от ликвидацията на нематериален актив се признава първоначално по неговата справедлива стойност. Ако плащането за нематериален актив е отложено, получената възвръщаемост се признава първоначално по паричния еквивалент на цената. Разликата между номиналната стойност на възнаграждението и паричния еквивалент на цената се признава като приход от лихви съгласно IAS 18, отразявайки ефективната печалба от вземането.
117. Амортизацията на нематериален актив с определен полезен живот не се прекратява, когато нематериалният актив вече не се използва, освен ако активът е бил изцяло обезценен или класифициран като държан за продажба (или включен в група за ликвидация, класифицирана като държана за продажба) съгласно IFRS 5.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

*Общи положения*

118. *Образуванието оповестява следните данни за всяка категория нематериални активи, като прави разграничение между вътрешно генерирани нематериални активи и други нематериални активи:*
- a) *дали полезният живот е определен или неопределен и, ако е определен, полезният живот или използваните амортизационни ставки;*
  - b) *амортизационните методи използвани за нематериални активи с определен полезен живот;*
  - v) *брутната преносна стойност и натрупаната амортизация (обобщена с натрупаните загуби от обезценка) в началото и в края на периода;*
  - г) *статията (статииите) от отчета за приходите и разходите, в която (които) са включени всички амортизации на нематериалния актив;*
  - д) *изравняване на преносната стойност в началото и в края на периода с посочване на:*
    - i) *увеличения, като отделно се посочват тези от вътрешно развитие, придобитите самостоятелно и тези придобити в бизнес комбинации;*
    - ii) *активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за ликвидация, класифицирана като държана за продажба съгласно IFRS 5 и други ликвидации;*
    - iii) *увеличения и намаления през периода, в резултат от преоценки по параграфи 75, 85 и 86, и от загуби от обезценка, признати или възстановен директно в*

## ▼ M3

*капитала според IAS 36 Обезценка на активи (ако има такива);*

- iv) *загуби от обезценка, признати в приход или разход през периода съгласно IAS 36 (ако има такива);*
- v) *загуби от обезценка, възстановени като приход или разход през периода съгласно IAS 36 (ако има такива);*
- vi) *признатата през периода амортизация;*
- vii) *нетни курсови разлики, възникващи при преизчисляването на финансовите отчети във валутата на представяне, и при преизчисляването на чуждестранни дейности във валутата на представяне на образуванието;*

*и*

viii) *други промени в преносната стойност през периода.*

119. Под категория нематериални активи следва да се разбира група от активи със сходен характер и предназначение в операциите на образуванието. Примери за отделни категории нематериални активи са следните:

- a) търговски наименования;
- б) рубрики и издателски права;
- в) компютърен софтуер;
- г) лицензи и франчайз;
- д) авторски права, патенти и други права за индустриална собственост, услуги и действащи права;
- е) рецептури, формули, модели, дизайн и прототипи;

*и*

ж) нематериални активи в процес на развитие.

Посочените категории нематериални активи могат да се обединяват или разделят в по-малки (по-големи) категории, ако това е по-удачно за потребителите на финансовите отчети.

120. Освен необходимата по параграф 118, буква д) (iii)—v) информация образуванието предоставя данни за обезценените нематериални активи съгласно IAS 36.

121. Съгласно IAS 8 образуванието трябва да оповестява същността и резултата от евентуалната промяна на приблизителните счетоводни преценки, които имат съществен ефект през текущия период или могат да окажат съществено въздействие през следващи периоди. Подобни данни могат да доведат до следните промени на:

- a) преценката за полезния живот на актива;
- б) амортизационния метод;

*или*

в) остатъчните стойности.

122. **Образуванието отчита също:**

- a) *за един нематериален актив, за който е преценено, че има неопределен полезен живот — преносната стойност на този актив и причините в подкрепа на преценката за неопределен полезен живот. При описване на тези причини образуванието е длъжно да опише и фактора (факторите), които са изиграли значителна роля при преценяване на полезния живот на актива като неопределен;*
- б) *описание на преносната стойност и на остатъчния амортизационен срок на всеки отделен нематериален актив, който има съществено значение за финансовия отчет на образуванието като цяло;*
- в) *по отношение на нематериалните активи, придобити по силата на правителствено дарение и първоначално признати по справедлива стойност (виж параграф 44):*

▼ M3

- i) първоначално отчетената справедлива стойност за тези активи;
  - ii) тяхната преносна стойност;
  - и
  - iii) дали са оценени след признаване по себестойностния модел или по преоценъчния модел.
- г) наличието и преносната стойност на нематериални активи, чиято собственост е ограничена, както и преносните стойности на нематериални активи, заложен като гаранция за задължения;
- д) неотменимите ангажименти по придобиването на нематериален актив.
123. Когато едно образувание оповестява фактора (факторите), изиграл важна роля при определяне полезния живот на нематериален актив като неопределен, то следва да взема предвид факторите по параграф 90.

*Нематериални активи, оценявани след признаване по преоценъчния метод*

124. Ако нематериални активи се отчитат по преоценени стойности, образуването оповестява следното:
- а) по категория нематериални активи;
    - i) датата, към която е извършена преоценката;
    - ii) преносната стойност на преоценените нематериални активи;
    - и
    - iii) преносната стойност, която би била призната ако преоценената категория нематериални активи е била оценена след признаване съгласно себестойностния модел по параграф 74;
  - б) сумата на преоценъчния резерв, свързан с нематериални активи в началото и в края на периода, с посочване на промените, настъпили през периода и евентуалните ограничения върху разпределението на салдото му на акционерите.
  - и
  - в) методите и важните предположения, прилагани при оценката на справедливите стойности на активите.
125. За посочените цели на оповестяването може да се окаже необходимо категориите преоценени активи да се обединят в по-големи групи. Това обаче не следва да се прави, ако това би довело до обединена категория от нематериални активи, която включва активи, оценени едновременно по двата начина: себестойностния и преоценъчния модели.

*Разходи за дейности по изследване и развитие*

126. **Образуването оповестява общата сума на разходите за дейности по изследвания и развитие, признати като разход през периода.**
127. Научноизследователските разходи и разходите за развойна дейност обхваща всички разходи, които са пряко свързани с тези дейности (виж параграфи 66 и 67, даващи указания за типа на разходите, които следва да бъдат включени за целите на изискваното съгласно параграф 126 оповестяване).

*Допълнителна информация*

128. Желателно, но не задължително, е образуването да оповести и следната информация:
- а) описание на напълно амортизираните нематериални активи, които са все още в употреба;

## ▼ M3

и

- б) кратко описание на важни нематериални активи, които образуванието контролира, но не признава като такива поради факта, че същите не отговарят на критериите за признаване по настоящия счетоводен стандарт или защото същите са били придобити или генерирани преди вариантът на IAS 38 *Нематериални активи*, издаден през 1998 г., да е влязъл в сила.

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

129. *Ако едно образувание реши, съгласно параграф 85 от IFRS 3 Бизнес комбинации да прилага IFRS 3 от която и да е дата преди датите определени в параграфи 78—84, то прилага също и настоящия стандарт перспективно от същата тази дата. Така, образуванието не коригира преносната стойност на нематериалните активи, признати към тази дата. Образуванието, обаче, към тази дата прилага настоящия стандарт, за да прецени полезния живот на своите признати нематериални активи. Ако, в резултат на тази преценка, образуванието промени своята преценка за полезния живот на актив, тази промяна се отчита като промяна в счетоводната преценка съгласно IAS 8 Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки.*
130. В останалите случаи образуванието прилага настоящия стандарт:

- а) *за отчитане на нематериални активи, придобити в бизнес комбинация, за които датата на споразумението е на или след 31 март 2004 г.;*

и

- б) *за отчитането на всички други нематериални активи перспективно от началото на първия едногодишен период, започващ на или след 31 март 2004 г.. Следователно, образуванието не коригира преносната стойност на нематериалните активи, признати на тази дата. Образуванието, обаче, на тази дата прилага настоящия стандарт, за да прецени полезния живот на такива нематериални активи. Ако, в резултат на тази преценка образуванието промени своята преценка за полезния живот на актива, промяната се отчита като промяна в счетоводната преценка съгласно IAS 8.*

*Размяна на подобни активи*

131. Изискването на параграфи 129 и 130, буква б) за перспективно прилагане на настоящия стандарт означава, че ако размяна на активи е била оценена преди датата на влизане в сила на настоящия актив на базата на преносната стойност на предоставения актив, образуванието не преизчислява преносната стойност на придобития актив, за да отрази неговата справедлива стойност към датата на придобиване.

*Ранно прилагане*

132. *Предприятията, за които се прилага параграф 130, се насърчават да прилагат изискванията на настоящия стандарт преди датата му на влизане в сила, определена в параграф 130. Ако образуванието прилага настоящия стандарт преди тези дати на влизане в сила, то прилага същевременно и IFRS 3 и IAS 36 Обезценка на активи (преработен през 2004 г.).*

## ОТМЕНЯНЕ НА IAS 38 (ИЗДАДЕН ПРЕЗ 1998 Г.)

133. Настоящият стандарт отменя IAS 38 *Нематериални активи* (издаден през 1998 г.).

▼ M2**МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 39****Финансови инструменти: признаване и оценяване**

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2-7
Определения	8-9
Внедрени деривативи	10-13
Признаване и отписване	14-42
Първоначално признаване	14
Отписване на финансов актив	15-23
Прехвърляния, които отговарят на условията за отписване	24-28
Прехвърляния, които не отговарят на условията за отписване	29
Продължаващо участие в прехвърлени активи	30-35
Всички прехвърляния	36-37
Обичайна покупко-продажба на финансов актив	38
Отписване на финансов пасив	39-42
Оценяване	43-70
Първоначално оценяване на финансови активи и финансови пасиви	43-44
Последващо оценяване на финансови активи	45-46
Последващо оценяване на финансови пасиви	47
Съображения за оценяване по справедлива стойност	48-49
Прекласификация	50-54
Печалби и загуби	55-57
Обезценка и несъбираемост на финансови активи	58-62
Финансови активи, отчетени по амортизирана стойност	63-65
Финансови активи, отчетени по себестойност	66
Финансови активи за продажба	67-70
Хеджиране	71-102
Инструменти за хеджиране	72-77
Подходящи инструменти	72-73
Предназначение на хеджиращи инструменти	74-77
Хеджирана позиция	78-84
Подходящи позиции	78-80
Определяне на финансови позиции като хеджирани позиции	81
Определяне на нефинансови позиции като хеджирани позиции	82
Определяне на групи позиции като хеджирани позиции	83-84
Отчитане на хеджиране	85-101
Хеджирания на справедлива стойност	89-94
Хеджирания на парични потоци	95-101
Хеджирания на нетни инвестиции	102
Дата на влизане в сила и преходни разпоредби	103-108



▼ M2

Отменяне на други решения

109-110

Преработеният стандарт отменя IAS 39 (преработен през 2000 г.) *Финансови инструменти: признаване и оценяване* и следва да се прилага за едно-годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Позволено е по-ранно прилагане.

## ЦЕЛ

1. Целта на настоящия стандарт е да установи принципите за признаване и оценяване на финансови активи, финансови пасиви и някои договори за покупко-продажба на нефинансови позиции. Изискванията за представяне и оповестяване на информация за финансовите инструменти са посочени в IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне*.

## ОБХВАТ

2. *Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия за всички финансови инструменти с изключение на:*
  - а) *онези дялове в дъщерни, асоциирани и съвместни предприятия, които се отчитат според IAS 27 Консолидирани и индивидуални счетоводни отчети, IAS 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и IAS 31 Дялове в смесени предприятия. Независимо от това предприятията прилагат настоящия стандарт за дялове в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия, които, съгласно IAS 27, IAS 28 или IAS 31, се отчитат по настоящия стандарт. Образованията прилагат също така настоящия стандарт към деривативи за дялове в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия, освен ако деривативът отговаря на определението за капиталов инструмент на образуването в IAS 32;*
  - б) *лизингови права и задължения, за които се прилага IAS 17 Лизинги, като:*
    - i) *лизинговите вземания, признати от лизингодателя, са предмет на разпоредбите за отписване и обезценка съгласно настоящия стандарт (виж параграфи 15-37, 58, 59, 63-65и приложение А, параграфи AG36-AG52 и AG84-AG93);*
    - ii) *задължения по финансов лизинг, признати от лизингополучателя, са предмет на разпоредбите за отписване съгласно настоящия стандарт (виж параграфи 39-42 и приложение А, параграфи AG57-AG63);*

*и*

  - iii) *деривативите, внедрени в лизингите, са предмет на разпоредбите за внедрени деривативи по настоящия стандарт (виж параграфи 10-13 и приложение А, AG27-AG33).*
- в) *права и задължения на работодатели по осигурителни планове на заети лица, за които е приложим IAS 19 Доходи на заети лица;*
- г) *права и задължения по силата на застрахователни договори. Предприятията, обаче, прилагат настоящия стандарт за финансов инструмент под формата на застрахователен (или презастрахователен) договор съгласно параграф 6 от IAS 32, но принципно включва прехвърлянето на финансовия риск съгласно параграф 52 от настоящия стандарт. Освен това, деривативите, внедрени в застрахователни договори, са предмет на разпоредбите за внедрени деривативи от настоящия стандарт (виж параграфи 10-13 и приложение А, параграфи AG27-AG33);*

▼ M12

- д) *правата и задълженията, произтичащи от i) застрахователен договор, съгласно дефиницията в IFRS 4 Застрахователни договори, различни от правата и задълженията на застрахователя, произтичащи от застрахователен договор, който отговаря на дефиницията за договор за финансова гаранция*

▼ M12

в параграф 9, или ii) договор от обхвата на IFRS 4, тъй като съдържа елемент на участие по преценка. Независимо от това настоящият стандарт се прилага спрямо деривативи, внедрени в договори от обхвата на IFRS 4, ако самите деривативи не представляват договори от обхвата на IFRS 4 (виж параграфи 10—13 и допълнение А, параграфи РП27—РП33). Освен това, ако емитентът на договори за финансова гаранция е заявил изрично на по-ранен етап, че разглежда тези договори като застрахователни договори и е използвал осчетоводяване, приложимо спрямо застрахователните договори, емитентът може сам да избере дали да приложи настоящия стандарт или IFRS 4 по отношение на тези договори за финансова гаранция (виж параграфи РП4 и РП4А). Емитентът може да направи този избор договор по договор, но изборът за всеки договор е неотменим.

▼ M2

- е) *договори за финансови гаранции (включително акредитиви и други договори за просрочие на кредит), които осигуряват извършване на плащания, които да обезщетят държателя поради това, че длъжникът не е платил дължимата вноска съгласно първоначалните или изменени условия на дългов инструмент (виж параграф 3). Издателят на такъв договор за финансова гаранция го признава първоначално по справедлива стойност, а след това го оценява по по-високата от (i) стойността, призната съгласно IAS 37 Провизии, условни задължения и условни активи, (ii) първоначално признатата стойност минус, когато е уместно, натрупаната амортизация, призната съгласно IAS 18 Приходи. Финансовите гаранции се разглеждат в разпоредбите за отписване по настоящия стандарт (виж параграфи 39-42 и приложение А, параграфи AG57-AG63);*
- ж) *договори за условно възмездяване при бизнес комбинация (виж параграфи 65 - 67 на IAS 22 Бизнес комбинации). Това освобождаване се прилага само към придобиващия;*

▼ M12

- з) *задълженията за изплащане на заеми, различни от описаните в параграф 4 задължения за изплащане на заеми. Емитентът на задължения за изплащане на заеми прилага IAS 37 спрямо задълженията за изплащане на заеми, които попадат в обхвата на настоящия стандарт. Независимо от това всички задължения за изплащане на заеми са обект на разпоредбите за отписване на настоящия стандарт (виж параграфи 15—42 и допълнение А, параграфи РП36—РП63).*

▼ M2

- и) *с изключение на предвидените в параграф 4, кредитни задължения, които не могат да бъдат уредени нетно в брой или с друг финансов инструмент. Едно кредитно задължение не се счита за уредено нетно единствено поради това, че кредитът се плаща на вноски (например ипотечен заем за строителство, който се изплаща на вноски в зависимост от етапа на изграждане). Издателят на задължение за предоставяне на кредит по лихвен процент под назара първоначално го признава по справедлива стойност, а впоследствие го оценява по по-високата от (i) стойността, призната съгласно IAS 37 и (ii) първоначално признатата стойност минус, когато това е възможно, натрупаната амортизация, призната съгласно IAS 18. Издателят на кредитни задължения прилага IAS 37 към други кредитни задължения, които не са в обхвата на настоящия стандарт. Кредитните задължения са предмет на разпоредбите за отписване от настоящия стандарт (виж параграфи 15-42 и приложение А, параграфи AG36-AG63);*

▼ M10

- й) *правата на плащания, които да реимбурсират предприятието за разходите, които е трябвало да направи, за да уреди задължение, което е признало като провизия в съответствие с IAS 37 Провизии, условни задължение и условни активи или което то е признало като провизия в съответствие с IAS 37 за по-ранен период.*

▼ **M12**

4. Следните задължения за изплащане на заеми попадат в обхвата на настоящия стандарт:
- а) задълженията за изплащане на заеми, които предприятието отчита като финансови пасиви по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата. Образованието, което има минал опит в продажбата на активи, получени в резултат на негови задължения за изплащане на заеми малко след тяхното възникване, прилага настоящия стандарт спрямо всички свои задължения за изплащане на заеми в същия клас.
  - б) задълженията за изплащане на заеми, които могат да бъдат уредени с изплащането на нетната стойност в брой или чрез друг финансов инструмент. Тези задължения за изплащане на заеми са деривативи. Не се счита, че задължението за изплащане на заем е уредено по нетна стойност, тъй като заемът е изплатен на вноски (например заем за строеж, обвързан с ипотека, който се изплаща на вноски паралелно с напредването на строежа).
  - в) задължения да се предостави заем по лихва, по-ниска от пазарната. Параграф 47, буква г) уточнява последващото оценяване на пасивите, произтичащи от тези задължения за изплащане на заеми.

▼ **M2**

5. *Настоящият стандарт се прилага към тези договори за покупко-продажба на нефинансова позиция, които могат да бъдат уредени нетно в брой или чрез друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, все едно договорите са финансови инструменти, с изключение на договори, които се сключват и продължават да бъдат държани за получаване на доставка на нефинансова позиция съгласно очакваните от образованието изисквания за покупко-продажба или използване.*
6. Съществуват различни начини, по които един договор за покупко-продажба на нефинансова позиция може да бъде уреден на нетна база в брой или чрез друг финансов инструмент, или размяна на финансови инструменти. Те включват:
- а) когато условията на договора позволяват на всяка от страните да го уреди нетно в брой или чрез друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти;
  - б) когато възможността за уреждане нетно в брой или чрез друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, не е изрично изразена в условията на договора, но образованието има практика при уреждането на подобни договори нетно в брой или чрез друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти (с контрагента, чрез сключване на договори за нетиране или чрез продажба на договора преди упражняването му или изтичането на неговия срок);
  - в) когато, за подобни договори, образованието има практика да поема доставката на базовата позиция и да я продава в кратък период от време след доставката с цел генериране на печалба от краткосрочните колебания в цената на дилърския марж;
- и
- г) когато нефинансовата позиция, която е предмета на договора, може лесно да бъде конвертирана в парични средства.

Договор, за който се прилагат б) или в), не се сключва с цел получаване или доставка на нефинансовата позиция съгласно очакваните от образованието изисквания за покупко-продажба или използване и, съответно, е в обхвата на настоящия стандарт. Други договори, към които се прилага параграф 5, се оценяват с цел да се определи дали са сключени и продължават да бъдат държани за получаване или доставка на нефинансовата позиция съгласно очакваните от образованието изисквания за покупко-продажба или използване и, следователно, дали са в обхвата на настоящия стандарт.

▼ **M2**

7. Записана опция за покупка или продажба на нефинансова позиция, която може да бъде уредена нетно в брой или други финансови инструменти, или чрез размяна на финансови инструменти, съгласно параграф (ба) или (г), е в обхвата на настоящия стандарт. Такъв договор не може да бъде сключен с цел получаване или доставка на нефинансовата позиция съгласно очакваните от образуванието изисквания за покупко-продажба или използване.

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

8. Термините, дефинирани в IAS 32 се използват в настоящия стандарт със значенията, посочени в параграф 11 от IAS 32. IAS 32 да определя на следните термини:

- финансов инструмент
- финансов актив
- финансов пасив
- капиталов инструмент

и дава насоки за прилагането на тези определения.

9. *В настоящия стандарт се използват следните термини с посочените значения:*

**Определение за дериватив**

*Дериватив е финансов инструмент или друг договор в обхвата на настоящия стандарт (виж параграфи 2-7), който притежава всички три от следните характеристики:*

- a) *неговата стойност се мени в отговор на промяната в конкретен лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, валутен курс, ценови или рейтингов индекс, кредитен рейтинг или кредитен индекс или друга подобна променлива (която понякога се нарича „базова“);*
- b) *той не изисква първоначална нетна инвестиция или първоначална нетна инвестиция, по-малка от необходимата за други видове договори, които се очаква да реагират по подобен начин на промените в пазарните условия;*

*и*

- v) *той се урежда на бъдеща дата.* **Определения за четири категории финансови инструменти**

*Финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност чрез печалба или загуба, е финансов актив или финансов пасив, който изпълнява някое от следните условия:*

- a) *Той се класифицира като държан за търгуване. Финансов актив или финансов пасив се класифицира като държан за търгуване, ако:*
  - i) *е бил придобит или поет главно с цел продажба или обратно изкупуване в кратък срок;*
  - ii) *той е част от портфейл от определени финансови инструменти, които се управляват заедно и за които има доказателство за скорошна история на кратко-срочно извличане на печалба;*

*или*

▼ **M12**

- (iii) **дериватив (с изключение на дериватив, който представлява договор за финансова гаранция или определен и ефективен хеджиращ инструмент).**

▼ **M2**

- b) *(...) Всеки финансов актив (...) в обхвата на настоящия стандарт може да бъде определен, при първоначалното признаване, като финансов актив (...) по справедлива стойност чрез печалба или загуба, с изключение на инвестиции в капиталови инструменти, които нямат котирана пазарна цена на активен пазар, и чиято справедлива стойност не може да*

▼ M2

бъде надеждно измерена (виж параграф 46в) и приложение А параграфи AG80 и AG81).

*Инвестиции, държани до падеж, са недеривативни финансови активи с фиксирано или определимо плащане и фиксиран падеж, които образуванието има положително намерение и възможност да запази до падеж (виж приложение А, параграфи AG16-AG25) с изключение на:*

- a) тези, които образуванието, след първоначално признаване, определя по справедлива стойност чрез печалба или загуба;
- б) тези, които образуванието определя като обявени за продажба;

*и*

- в) тези, които отговарят на определението за кредити и вземания.

*Образуванието не класифицира финансовите активи като държани до падеж, ако образуванието има, през текущата финансова година или през двете предшестващи финансови години, продадени или прекласифицирани повече от незначителна сума от държани до падеж инвестиции преди падежа (повече от незначителни по отношение на общата сума на държани до падеж инвестиции), освен продажби или прекласификации, които:*

- i) са толкова близо до падежа или датата на обратно изкупуване на финансовия актив (например по-малко от три месеца до падежа), че промените в пазарните лихвени проценти не биха имали значителен ефект върху справедливата стойност на финансовия актив;
  - ii) възникват след като образуванието е събрало реално първоначалната главница на финансовия актив чрез планирани плащания или авансови плащания;
- или*
- iii) могат да бъдат отнесени към изолирано събитие, което е извън контрола на образуванието, не е периодично и не може да бъде надеждно предвидено от образуванието;

*Кредити и вземания са недеривативни финансови активи с фиксирани или определими плащания, които не се котира на активен пазар, освен:*

- a) онези, които образуванието има намерение да продаде незабавно или в близко бъдеще, които трябва да се класифицират като държани за търгуване и тези, които образуванието, след първоначално признаване, определя по справедлива стойност чрез печалба или загуба;
- б) тези, които образуванието, след първоначално признаване, определя като обявени за продажба;

*или*

- в) тези, за които държателят не може да възстанови реално цялата първоначална инвестиция, освен поради влошаване на кредита, които се класифицират като обявени за продажба.

*Дял, придобит в обединения от активи, които не са кредити или вземания (например дял във взаимен фонд или подобен), не е кредит или вземане.*

*Финансови активи, обявени за продажба, са онези недеривативни финансови активи, които са определени като обявени за продажба или не са класифицирани като а) кредити и вземания, б) инвестиции, държани до падеж, или в) финансови активи по справедлива стойност чрез печалба или загуба.*

▼ M12

*Определение за договор за финансова гаранция*

*Договорът за финансова гаранция е договор, който изисква от емитента да извърши конкретни плащания, за да компенсира титуляра за загуба, която е претърпял, тъй като даден длъжник*

▼ M12

не е успял да извърши дължимо плащане в съответствие с първоначалните или изменените условия на дълговия инструмент.

▼ M2

Определения, отнасящи се до признаване и оценяване

*Амортизираната стойност на финансов актив или финансов пасив е сумата, на която е оценен финансовият актив или пасив при неговото първоначално признаване, минус вноските от погасяване на главницата, плюс-минус натрупаната амортизация, чрез използване метода на ефективната лихва, на всяка разлика между този първоначален размер и размера на надежд, и минус всяко отчисление (директно или чрез употреба на корективна сметка) за обезценка или несъбираемост.*

*Методът на ефективната лихва е метод за изчисляване на амортизираната стойност на финансов актив или финансов пасив (или група от финансови активи или финансови пасиви) и за разпределяне на прихода от лихви или разхода по лихви през съответния период. Ефективният лихвен процент е процентът, който точно дисконтира очакваните бъдещи парични плащания или постъпления през очаквания живот на финансовия инструмент или, когато е възможно, по-кратък период, до нетната преносна стойност на финансовия актив или финансовия пасив. Когато изчислява ефективния лихвен процент, образуванието оценява паричните потоци като взема предвид всички договорни условия на финансовия инструмент (например авансово плащане, „кол“ опция и подобни), но не и бъдещите загуби от кредити. Това изчисление включва всички възнаграждения и такси, платени или получени между страните по договора, които са неразделна част от ефективния лихвен процент (виж IAS 18), разходи по сделката и други премии или отстъпки. Съществува презумпцията, че паричните потоци и очакваният живот на група подобни финансови инструменти може да бъде надеждно оценен. В тези редки случаи обаче, когато е невъзможно да се оценят надеждно паричните потоци или очаквания живот на даден финансов инструмент (или група финансови инструменти), образуванието използва договорните парични потоци през целия договорен срок на финансовия инструмент (или група финансови инструменти).*

*Отписване е изваждането на признат по-рано финансов актив или финансов пасив от балансовия отчет на образуванието.*

*Справедлива стойност е сумата, за която активът може да бъде разменен, или пасивът уреден, между информирани, желаещи страни в пряка сделка. (\*)*

*Редовна покупко-продажба е покупка или продажба на финансов актив съгласно договор, чиито условия изискват доставка на актива в сроковете, установени с наредба или конвенция на въпросния пазар.*

*Разходи по извършване на сделката са разходите, които са пряко свързани с придобиването, издаването или продажбата на финансов актив или пасив (виж приложение А, параграф AG13). Пределен разход е този, който не би бил направен, ако образуванието не е придобило, издало или продало финансов инструмент.*

Определения, отнасящи се до отчитане на хеджирането

*Твърд ангажимент е обвързващо споразумение за размяна на определени ресурси на определена цена на определена бъдеща дата или дати.*

*Прогнозна сделка е необвързана, но очаквана бъдеща транзакция.*

*Хеджиращ инструмент е специално определен дериватив или (само за хеджиране на риска от промени в обменния курс на чуждестранните валути) определен недеривативен финансов актив или финансов пасив, чиято справедлива стойност или*

(\*) Параграфи 48, 49 и AG69-AG82 от приложение А съдържат изисквания за определяне на справедливата стойност на финансов актив или финансов пасив.

## ▼ M2

*парични потоци се очаква да компенсират промените в справедливата стойност или паричните потоци на съответната хеджирана позиция (параграфи 72-77и приложение А, параграфи AG94-AG97 доразвиват определението за хеджиращ инструмент).*

*Хеджирана позиция е актив, пасив, неотменим ангажимент или много вероятна прогнозна сделка, или нетна инвестиция в чуждестранна дейност, която а) излага образуването на риск от изменения в справедливата стойност или промени в бъдещите парични потоци, и б) се определя като хеджирана (параграфи 78-84и приложение А, параграфи AG98-AG101 доразвиват определението за хеджирани позиции).*

*Ефективност на хеджирането е степента, в която промените в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които се отнасят до хеджирания риск, се компенсират от промени в справедливата стойност или паричните потоци на хеджиращия инструмент (виж приложение А, параграфи AG105-AG113).*

## ВНЕДРЕНИ ДЕРИВАТИВИ

10. Внедрения дериватив е компонент на хибриден (комбиниран) финансов инструмент, който включва и недеривативен основен договор - в резултат на което някои парични потоци на комбинирания инструмент варират подобно на самостоятелен дериватив. Внедреният дериватив води до изменение на някои или всички парични потоци, които иначе биха възникнали по договора, в съответствие с определен лихвен процент, цена на финансов инструмент, цена на стока, валутен курс, кредитен рейтинг или кредитен индекс, или друга променлива. Дериватив, който е прикрепен към финансов инструмент, но може да бъде договорно прехвърлен независимо от този инструмент, или има различен контрагент от този инструмент, не е внедрен дериватив, а отделен финансов инструмент.
11. *Внедреният дериватив трябва да се отдели от основния договор и да се отчита като дериватив по силата на настоящия стандарт, единствено ако са спазени условията:*
- a) *икономическите характеристики и рискове на внедрения дериватив не са тясно свързани с икономическите характеристики и рискове на основния договор (виж приложение А, параграфи AG30 и AG33);*
  - б) *отделен инструмент със същите условия като внедрения дериватив би отговарял на определението за дериватив;*
- и*
- в) *хибридният (комбиниран) инструмент не се оценява по справедлива стойност с изменения в справедливата стойност, признати в приходи или разходи (т.е. дериватив, който е внедрен във финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност чрез печалба или загуба, не е отделен).*
- Ако внедреният дериватив е отделен, основният договор трябва да се отчита според настоящия стандарт, когато самият той е финансов инструмент и в съответствие с други подходящи стандарти, ако не е финансов инструмент. Настоящият стандарт не се занимава с това дали внедрения дериватив да се представя отделно в лицевата страна на финансовите отчети.*
12. *Ако от едно образуване се изисква по настоящия стандарт да отдели внедрен дериватив от неговия основен договор, но то не може да оцени внедрения дериватив отделно или на датата на придобиването, или на последваща отчетна дата, то третира целия комбиниран договор като финансов актив или финансов пасив, който е държан за търгуване.*
13. Ако едно образуване не може да определи надеждно справедливата стойност на внедрен дериватив на базата на неговите условия (например, защото внедреният дериватив е основан на некотиран капиталов инструмент), справедливата стойност на внедрения дериватив е разликата между справедливата стойност на

## ▼ M2

хибридният инструмент и справедливата стойност на основния договор, ако те могат да бъдат определени по настоящия стандарт. Ако образуването не може да определи справедливата стойност на внедрения дериватив по този метод, прилага се параграф 12 и комбинираният инструмент се третира като държан за търгуване.

## ПРИЗНАВАНЕ И ОТПИСВАНЕ

*Първоначално признаване*

14. *Едно образуване признава финансов актив или финансов пасив в своя балансов отчет единствено, когато образуването стане страна по договорните разпоредби на инструмента. (виж параграф 38 по отношение на обичайните покупки на финансови активи).*

*Отписване на финансов актив*

15. *В консолидираните финансови отчети, параграфи 16-23 и приложение А, параграфи AG34-AG52 се прилагат заедно. Следователно, образуването първо консолидира всички дъщерни предприятия съгласно IAS 27 и SIC-12 Консолидация-предприятия със специална цел и след това прилага параграфи 16-23 и приложение А, параграфи AG34-AG52 към получената група.*
16. *Преди оценката дали и доколко отписването е уместно съгласно параграфи 17-23, образуването определя дали тези параграфи трябва да се прилагат към част от финансовия актив (или част от група подобни финансови активи) или към финансовия актив (група подобни финансови активи) в неговата цялост, както следва:*
- a) *Параграфи 17-23 се прилагат към част от финансов актив (или част от група от подобни финансови активи), единствено ако частта, предвидена за отписване, отговаря на едно от следните три условия:*
    - i) *Частта включва само точно определени парични потоци от финансов актив (или група подобни финансови активи). Примерно, когато едно образуване сключва споразумение за лихвен „стрип“, с което контрагентът придобива право върху лихвените парични потоци, но не върху паричните потоци по главницата, от дългов инструмент, към лихвените парични потоци се прилагат параграфи 17-23;*
    - ii) *Частта включва само пропорционален дял от паричните потоци от финансов актив (или група подобни финансови активи). Например, когато едно образуване сключи споразумение, с което контрагента получава правата на 90 % дял от всички парични потоци на финансов инструмент, параграфи 17-23 се прилагат към 90 % от тези парични потоци. Ако има повече от един контрагент, не се изисква всеки от тях да има пропорционален дял от паричните потоци при условие че образуването - прехвърлител има пропорционален дял;*
    - iii) *Частта включва само пропорционален дял от точно определени парични потоци от финансов актив (или група от подобни финансови активи). Например, когато едно образуване сключи споразумение, с което контрагентът получи правата на 90 % дял от лихвените парични потоци от финансов актив, параграфи 17-23 се прилагат към 90 % от тези лихвени парични потоци. Ако има повече от един контрагент, не се изисква всеки от тях да има пропорционален дял от точно определените парични потоци, при условие че образуването - прехвърлител има пропорционален дял.*
  - b) *Във всички останали случаи параграфи 17-23 се прилагат към финансовия актив в неговата цялост (или към групата подобни финансови активи в тяхната цялост). Например, когато едно образуване прехвърля (i) правата върху първите или последните 90 % от паричните постъпления от финансов актив (или група финансови активи), или (ii)*



## ▼ M2

правата върху 90 % от паричните потоци от група вземания, но дава гаранция за компенсиране на купувача за загуби от кредити до 8 % от сумата на главницата на вземанията, параграфи 17-23 се прилагат към финансовия актив (или група подобни финансови активи) в неговата цялост.

В параграфи 17-26 терминът „финансов актив“ се отнася или за част от финансов актив (или част от група подобни финансови активи) съгласно параграф а) по-горе, или за финансов актив (или група подобни финансови активи) в неговата цялост.

17. *Образуването отписва финансов актив единствено, когато:*
- a) *изтича срокът на договорните права на паричните потоци от финансовия актив;*
  - или*
  - b) *образуването прехвърля финансовия актив съгласно параграфи 18 и 19 и прехвърлянето се квалифицира за отписване в съответствие с параграф 20.*
- (Виж параграф 38 за обичайни продажби на финансови активи.)*
18. *Образуването прехвърля финансов актив единствено, ако:*
- a) *прехвърля договорните права за получаване на паричните потоци от финансовия актив;*
  - или*
  - b) *задържа договорните права за получаване на паричните потоци на финансовия актив, но поема договорни задължения да плаща паричните потоци на един или повече приобретатели в споразумение, което отговаря на условията в параграф 19.*
19. *Когато едно образуване задържа договорните права, за да получава паричните потоци от финансов актив (първоначалния актив), но поема договорно задължение да плаща тези парични потоци на едно или повече образувания („възможния приобретател“) образуването третира операцията като прехвърляне на финансов актив, единствено ако са изпълнени следните три условия:*
- a) *образуването няма задължение да плаща суми на възможни приобретатели, освен ако събира еквивалентни суми от първоначалния актив. Краткосрочните авансови плащания от образуването с право на пълно възстановяване на заетата сума плюс начислената лихва по пазарните ставки не нарушават това условие;*
  - b) *на образуването е забранено, съгласно условията на договора за прехвърляне, да продава или залага първоначалния актив, различен от ценни книжа, на възможни приобретатели за задължението да им плаща парични потоци;*
  - v) *образуването има задължението да изплаща всички парични потоци, които то събира от името на възможните приобретатели без забавяне. Освен това, образуването няма право да реинвестира такива парични потоци, с изключение на пари или парични еквиваленти (съгласно IAS 7 Отчети за паричните потоци) по време на краткия период за уреждане от датата на събирането до датата на задължителното изплащане към възможните приобретатели, и лихвата, спечелена от такива инвестиции, се прехвърля на възможните приобретатели.*
20. *Когато едно образуване прехвърля финансов актив (виж параграф 18), то оценява степента, до която то задържа рисковете и ползите от владението на финансовия актив. В такъв случай:*
- a) *ако образуването прехвърли реално всички рискове и ползи от владението на финансовия актив, образуването отписва финансовия актив и признава отделно като активи или пасиви всички права и задължения, създадени или запазени при прехвърлянето;*

## ▼ M2

- б) ако образуването задържа реално всички рискове и ползи от владението на финансовия актив, образуването продължава да признава финансовия актив;
- в) ако образуването нито прехвърля, нито задържа реално всички рискове и ползи от владението на финансовия актив, образуването определя дали е запазило контрола на финансовия актив. В такъв случай:
- i) ако образуването не е запазило контрол, то отписва финансовия актив и признава отделно като активи или пасиви всички права и задължения, създадени или запазени при прехвърлянето;
- ii) ако образуването е запазило контрол, то продължава да признава финансовия актив до степента на продължаващото си участие във финансовия актив (виж параграф 30).
21. Прехвърлянето на рискове и ползи (виж параграф 20) се оценява като се сравнява експозицията на образуването, преди и след прехвърлянето, с променливостта на сумите и графика на нетните парични потоци на прехвърления актив. Образованието е запазило реално всички рискове и ползи от владението на финансовия актив, ако неговата експозиция към променливостта на сегашната стойност на бъдещите парични потоци от финансовия актив не се променя значително в резултат на прехвърлянето (например, защото образуването е продало финансов актив съгласно споразумение за обратно изкупуване по фиксирана цена или продажна цена плюс възнаграждение на заемодателя). Образованието е прехвърлило реално всички рискове и ползи от владението на финансов актив, ако неговата експозиция към такава променливост вече не е от значение по отношение на общата променливост в сегашната стойност на бъдещите нетни парични потоци, свързани с финансовия актив (например, защото образуването е продало финансов актив по силата на опция за обратно изкупуване по неговата справедлива стойност по време на обратното изкупуване или е прехвърлило пропорционален дял от паричните потоци от по-голям финансов актив в споразумение, например съучастие в кредит, което отговаря на условията по параграф 19).
22. Често става очевидно дали образуването е прехвърлило или задържало реално всички рискове и ползи от владението и няма необходимост да се правят изчисления. В други случаи ще бъде необходимо да се направят изчисления и да се сравни експозицията на образуването към променливостта в сегашната стойност на бъдещите нетни парични потоци преди и след прехвърлянето. Изчислението и сравнението се извършват, използвайки текущия пазарен лихвен процент като дисконтов процент. Взема се предвид цялата възможна променливост в нетните парични потоци, като по-голяма тежест се придава на резултатите, които е по-вероятно да се получат.
23. Дали образуването е запазило контрол (виж параграф 20в)) на прехвърлените активи зависи от възможността на приобретателя да продаде актива. Ако приобретателят има практическата възможност да продаде актива в неговата цялост на несвързана трета страна и може да упражни тази възможност едностранно и без да е необходимо да налага допълнителни ограничения върху прехвърлянето, образуването не е запазило контрол. Във всички останали случаи образуването е запазило контрол.

Прехвърляния, които отговарят на условията за отписване (виж параграф 20а) и в)(i))

24. Ако едно образуване прехвърли финансов актив в прехвърляне, което се квалифицира за отписване, в неговата цялост и запази правото да обслужва финансовия актив срещу възнаграждение, то признава или актив, или пасив за обслужване за този договор за обслужване. Ако полученото възнаграждение не се очаква да компенсира образуването адекватно за обслужването, пасивът за обслужване за задължението за обслужване се признава по неговата справедлива стойност. Ако възнаграждението, което трябва да бъде получено, се очаква да бъде по-голямо от адек-

## ▼ M2

*ватната компенсация за обслужването, активът за обслужване се признава за правото на обслужване по стойност, определена на базата за разпределяне на преносната стойност на по-големия финансов актив съгласно параграф 27.*

25. *Ако, в резултат на прехвърляне, финансов актив е отписан в своята цялост, но прехвърлянето води до това, че образуванието получава нов финансов актив или поема ново финансово задължение, или пасив за обслужване, образуванието признава новия финансов актив, финансово задължение или пасив за обслужване по справедлива стойност.*

26. *При отписване на финансов актив в неговата цялост разликата между:*

a) *преносната стойност*

*и*

b) *сумата от (i) полученото възнаграждение (включително всеки придобит нов актив минус всяко поето ново задължение) и (ii) всяка акумулирана печалба или загуба, която е била призната пряко в собствения капитал (виж параграф 55б))*

*се признава в приход или разход.*

27. *Ако прехвърленият актив е част от по-голям финансов актив (например, когато едно образувание прехвърля лихвени парични потоци, които са част от дългов инструмент, виж параграф 16а)) и прехвърлената част отговаря на условията за отписване в своята цялост, предишната преносна стойност на по-големия финансов актив се разпределя между частта, която продължава да бъде признавана и частта, която е отписана, на базата на относителните справедливи стойности на тези части на датата на прехвърлянето. За тази цел задържаният за обслужване актив се третира като част, която продължава да бъде признавана. Разликата между:*

a) *преносната стойност, разпределена към отписаната част*

*и*

b) *сумата от (i) възнаграждението, получено за отписаната част (включително всеки нов придобит актив минус всеки нов поет пасив) и (ii) всякакви акумулирани печалби или загуби, разпределени към него, които са били признати пряко в собствения капитал (виж параграф 55б))*

*се признава в приходи или разходи. Акумулираната печалба или загуба, призната в собствения капитал, се разпределя между частта, която продължава да бъде признавана и частта, която е отписана, на базата на относителните справедливи стойности на тези части.*

28. *Когато едно образувание разпределя предишната преносна стойност на по-голям финансов актив между частта, която продължава да бъде признавана и частта, която е отписана, трябва да бъде определена справедливата стойност на частта, която продължава да бъде признавана. Когато образуванието има практика в продажбата на части, подобни на частта, която продължава да бъде признавана, или съществуват други пазарни операции за такива части, последните цени на реални транзакции дават най-добрата преценка за нейната справедлива стойност. Когато няма котировки за цена или скорошни пазарни операции, които да потвърдят справедливата стойност на частта, която продължава да бъде признавана, най-добрата преценка за справедливата стойност е разликата между справедливата стойност на по-големия финансов актив като цяло и възнаграждението, получено от приобретателя за отписаната част.*

*Прехвърляния, които не отговарят на условията за отписване*

*(виж параграф 20б))*

29. *Ако прехвърлянето не води до отписване, защото образуванието е задържало реално всички рискове и ползи от владението на*

## ▼ M2

*прехвърления актив, образуването продължава да признава прехвърления актив в неговата цялост и признава финансов пасив за полученото възнаграждение. В последващи периоди образуването признава всеки приход от прехвърления актив и всеки разход, направен за финансовия пасив.*

Продължаващо участие в прехвърлени активи

(виж параграф 20в)(ii))

30. *Ако едно образуване нито прехвърля, нито задържа реално всички рискове и ползи от владението на прехвърлен актив и запазва контрол върху прехвърления актив, образуването продължава да признава прехвърления актив до степенята на своето продължаващо участие. Степенята на продължаващо участие на образуването в прехвърления актив е степенята, до която то е изложено на промени в стойността на прехвърления актив. Например:*
- a) *когато продължаващото участие на образуването е под формата на гарантиране на прехвърления актив, степенята на продължаващото участие на образуването представлява по-ниската от (i) стойността на актива и (ii) максималната стойност на полученото възнаграждение, което образуването може да бъде задължено да върне („размер на гаранцията“);*
  - б) *когато продължаващото участие на образуването е под формата на записана или купена опция (или и двете) за прехвърления актив, степенята на продължаващо участие на образуването е стойността на прехвърления актив, който образуването може да изкупи обратно. Но, при записана път опция за актив, оценен по справедлива стойност, степенята на продължаващо участие на образуването се ограничава до по-ниската от справедливата стойност на прехвърления актив и цената на упражняване на опцията (виж параграф AG48).*
  - в) *когато продължаващото участие на образуването е под формата на опция, уредена на парична база или подобна провизия, за прехвърления актив, степенята на продължаващо участие на образуването се оценява по същия начин като тази, която произтича от опции, уредени на непарична база, съгласно параграф б) по-горе.*
31. *Когато едно образуване продължава да признава актив до степенята на своето продължаващо участие, образуването признава също и съответния пасив. Независимо от другите изисквания за оценяване съгласно настоящия стандарт, прехвърленият актив и съответният пасив се оценяват на база, която отразява правата и задълженията, които образуването е задържало. Съответният пасив се оценява по такъв начин, че нетната преносна стойност на прехвърления актив и съответния пасив е:*
- a) *амортизираната стойност на правата и задълженията, задържани от образуването, ако прехвърленият актив е оценен по амортизирана стойност;*
- или*
- б) *равна на справедливата стойност на правата и задълженията, задържани от образуването, когато се оценяват самостоятелно, ако прехвърленият актив се оценява по справедлива стойност.*
32. *Образуването продължава да признава всеки приход, произтичащ от прехвърления актив до степенята на своето продължаващо участие и признава всеки разход, направен за съответния пасив.*
33. *При последваща оценка, признатите промени в справедливата стойност на прехвърления актив и съответния пасив се отчитат последователно съгласно параграф 55 и не се компенсират.*

## ▼ M2

34. *Ако продължаващото участие на едно образувание е само в част от финансов актив (например, когато образуванието задържа опция за обратно изкупуване на част от прехвърлен актив, или задържа остатъчен дял, който не води до реално задържане на всички рискове и ползи от владението и образуванието запазва контрол), образуванието разпределя предишната преносна стойност на финансовия актив между частта, която то продължава да признава съгласно продължаващото участие, и частта, която то вече не признава на базата на относителните справедливи стойности на тези части на датата на прехвърлянето. За тази цел се прилагат изискванията по параграф 28. Разликата между:*
- a) *преносната стойност, разпределена към частта, която вече не се признава;*
- и*
- б) *сумата от (i) възнаграждението, получено за частта, която вече не се признава и (ii) акумулираната печалба или загуба, разпределена към нея, която е била призната пряко в собствения капитал (виж параграф 55б)*
- се признава като приход или разход. Акумулираната печалба или загуба, която е била призната в собствения капитал, се разпределя между частта, която продължава да бъде признана и частта, която вече не се признава на базата на относителните справедливи стойности на тези части.*
35. ► **M9** *В случай че прехвърленият актив се оценява по амортизирана стойност, опцията, предвидена в настоящия стандарт, да се определи даден финансов пасив по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, не се прилага спрямо съответния пасив.* ◀

## Всички прехвърления

36. *Ако прехвърленият актив продължава да бъде признан, активът и съответният пасив не се компенсират. Също така образуванието не компенсира прихода, произтичащ от прехвърления актив, с разхода, направен за съответния пасив (виж IAS 32, параграф 42).*
37. *Ако прехвърлителят осигури непарично обезпечение (например дългов или капиталов инструмент) на приобретателя, отчитането на обезпечението от прехвърлителя и приобретателя зависи от това дали приобретателят има право да продава или залага обезпечението и дали прехвърлителят е в просрочие. Прехвърлителят и приобретателят отчитат обезпечението, както следва:*
- a) *Ако приобретателят има право по договор или съгласно установена практика да продава или залага обезпечението, прехвърлителят прекласифицира този актив в своя балансов отчет (например заема актив, заложен капиталови инструменти или вземане по обратно изкупуване) отделно от останалите активи;*
- б) *Ако приобретателят продаде обезпечение, заложено при него, той признава приходите от продажбата и пасива, оценен по справедлива стойност, за своето задължение да върне обезпечението;*
- в) *Ако прехвърлителят не изпълнява задълженията си съгласно условията на договора и вече няма право да откупи обезпечението, той отписва обезпечението, а приобретателят признава обезпечението като свой актив, оценен първоначално по справедлива стойност или, ако той вече е продал актива, отписва своето задължение да върне обезпечението;*
- г) *С изключение на предвиденото по параграф в), прехвърлителят продължава да отчита обезпечението като свой актив, а приобретателят не признава обезпечението като свой актив.*

## ▼ M2

*Обичайна покупко-продажба на финансов актив*

38. **Обичайна покупко-продажба на финансови активи се признава и отписва като се използва отчитане по метода „дата на търгуване“ или отчитане по метода „дата на уреждане“ (виж приложение А, параграфи AG53-AG56).**

*Отписване на финансов пасив*

39. **Образуването отписва финансов пасив (или част от финансов пасив) от своя баланс отчет, единствено когато той е погасен - т. е., когато задължението, определено по договора, е ликвидирано, прекратено или изтича.**
40. **Размяната между настоящ кредитополучател и кредитор на дългови инструменти с реално различаващи се срокове се отчита като погасяване на първоначален финансов пасив и признаване на нов финансов пасив. Също така, значителна промяна на условията на съществуващ финансов пасив или част от него (независимо дали се отнася или не до финансовото затруднение на длъжника) се отчита като погасяване на първоначалния финансов пасив и признаване на нов финансов пасив.**
41. **Разликата между преносната стойност на финансов пасив (или част от финансов пасив), погасен или прехвърлен към друга страна, и платеното възнаграждение, включително прехвърлени непарични активи или поети пасиви, се признава в приход или разход.**
42. Ако едно образуване изкупи обратно финансов пасив, образуването разпределя предишната преносна стойност на финансовия пасив между частта, която продължава да бъде признавана и частта, която е отписана на базата на относителните справедливи стойности на тези части на датата на обратното откупуване. Разликата между а) преносната стойност, разпределена към отписаната част, и б) платеното възнаграждение, включително всички прехвърлени непарични активи или поети пасиви за отписаната част се признава в приход или разход.

## ОЦЕНЯВАНЕ

*Първоначално оценяване на финансови активи и финансови пасиви*

43. **Когато финансов актив или финансов пасив е признат първоначално, образуването го оценява по неговата справедлива стойност плюс, за финансови активи или финансов пасив, който не е признат по справедлива стойност в приход или разход, разходите по операцията, които се отнасят пряко към придобиването или издаването на финансовия актив или финансовия пасив.**
44. Когато образуването използва отчитане по метода „дата на сепълмента“ за актив, който впоследствие е оценен по себестойност или амортизирана стойност, активът се признава първоначално по неговата справедлива стойност на датата на търгуване (виж приложение А, параграфи AG53-AG56).

*Последващо оценяване на финансови активи*

45. При оценяване на финансов актив след първоначално признаване, настоящият стандарт класифицира финансовите активи в следните четири категории, определени в параграф 9:
- а) финансови активи по справедлива стойност чрез приходи или разходи;
  - б) инвестиции, държани до падеж;
  - в) кредити и вземания;
  - и
  - г) финансови активи за продажба.

Тези категории се използват при оценяването и признаването в приход или разход съгласно настоящия стандарт. Образуването може да използва други описатели за тези категории или други

▼ M2

категоризации, когато представя информацията на лицевата страна на финансовите отчети. Образованието оповестява в бележките информацията, изисквана съгласно IAS 32.

46. След първоначалното признаване образуването оценява финансовите активи, включително деривативи, които са активи, по техните справедливи стойности, без никаква удържа за разходите по транзакцията, които то може да направи при продажба или друго освобождаване, с изключение на следните финансови активи:

- а) кредити и вземания съгласно параграф 9, които се оценяват по амортизирана стойност с използване на метода на ефективната лихва;
- б) инвестиции, държани до надеж, съгласно параграф 9, които се оценяват по амортизирана стойност като се използва метода на ефективната лихва;

и

- в) инвестиции в капиталови инструменти, които нямат котирана пазарна цена на активния пазар и чиято справедлива стойност не може да бъде надеждно оценена, и деривативи, които са свързани с, и трябва да бъдат уредени чрез доставка на такива некотирани капиталови инструменти, които се оценяват по себестойност (виж приложение А, параграфи AG80 и AG81).

Финансови активи, които са определени като хеджирани позиции, подлежат на оценяване съгласно изискванията за отчитане на хеджиране в параграфи 89-102. Всички финансови активи, с изключение на оценените по справедлива стойност чрез приход или разход, подлежат на преглед за обезценка съгласно параграфи 58-70 и приложение А, параграфи AG84-AG93.

Последващо оценяване на финансови пасиви

▼ M12

47. След първоначалното оценяване предприятието оценява всички финансови пасиви по амортизирана стойност, като използва метода на ефективната лихва, с изключение на:

- а) финансови пасиви по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата. Тези пасиви включително деривативи, които представляват пасиви, се оценяват по справедлива стойност с изключение на производно задължение, което е свързано със и което трябва да бъде уредено с прехвърлянето на инструмент на собствения капитал, който няма пазарна цена и чиято справедлива стойност не може да бъде оценена по надежден начин и той трябва да се оцени по себестойност.
  - б) финансови пасиви, които са натрупани в резултат на прехвърляне на финансов актив, който не отговаря на условията за отписване или когато се прилага подходът на продължаващото използване. Параграфи 29 и 31 се използват за оценяването на такива финансови пасиви.
  - в) договори за финансова гаранция съгласно дефиницията в параграф 9. След първоначалното признаване емитентът на такъв договор (освен ако не се прилагат параграф 47, букви а) и б) го оценява по по-голямата от следните две стойности:
    - і) стойността, определена в съответствие с IAS 37 Провизии, условни пасиви и условни активи;
- и
- іі) първоначално признатата стойност (виж параграф 43) минус, когато това е възможно, натрупаната амортизация, призната в съответствие с IAS 18 Доход.
- г) задължения за предоставяне на заем с лихва под пазарната. След първоначалното признаване емитентът на таква

▼ M12

задължение (освен ако не се прилага параграф 47, буква а) го оценява по по-голямата от следните две стойности:

- i) стойността, определена в съответствие с IAS 37;
- и
- ii) първоначално признатата стойност (виж параграф 43) минус, когато това е възможно, натрупаната амортизация, призната в съответствие с IAS 18.

Финансови пасиви, които са отчетени като хеджирани позиции, са обект на изискванията за осчетоводяване на хеджиране, съдържащи се в параграфи 89—102.

▼ M2

*Съображения за оценяване по справедлива стойност*

- 48. *При определяне на справедливата стойност на финансов актив или финансов пасив за целите на прилагането на настоящия стандарт или IAS 32, образуването прилага параграфи AG69-AG82 от приложение А.*
- 49. Справедливата стойност на финансов пасив с характеристика на виждане (например депозит на виждане) е не по-ниска от сумата, платима на виждане, дискотирана от първата дата, на която сумата би трябвало да бъде платена.

*Прекласификации*

- 50. *Образуването не прекласифицира финансов инструмент по справедлива стойност или от справедлива стойност чрез приход или разход, докато той е държан или издаден.*
- 51. *Ако, в резултат на промяна в намерение или възможност, вече не е уместно да се класифицира една инвестиция като държана до падеж, тя се прекласифицира като обявена за продажба и се преоценява по справедлива стойност, а разликата между нейната преносна стойност и справедлива стойност се отчита съгласно параграф 55б).*
- 52. *Когато продажбите или прекласификациите на повече от незначителна сума на инвестиции, държани до падеж, не отговарят на условията по параграф 9, всички останали инвестиции, държани до падеж, се прекласифицират като обявени за продажба. При такива прекласификации разликата между тяхната преносна стойност и справедлива стойност се отчита съгласно параграф 55б).*
- 53. *Ако има надеждна оценка за финансов актив или финансов пасив, за който преди не е имало такава оценка, и активът или пасивът трябва да бъде оценен по справедлива стойност, ако има надеждна оценка (виж параграфи 46в) и 47), активът или пасивът се оценяват по справедлива стойност, а разликата между неговата преносна стойност и справедлива стойност се отчита съгласно параграф 55.*
- 54. *Ако, в резултат на промяна в намеренията или възможностите, или в редки случаи, когато вече няма надеждна оценка на справедлива стойност (виж параграфи 46в) и 47), или защото „двете предшестващи финансови години“ по параграф 9 са минали, стане подходящо финансовият актив или финансовият пасив да се отчита по себестойност или амортизирана стойност, вместо по справедлива стойност, отчетната справедлива стойност на финансовия актив или финансовия пасив на тази дата става негова нова себестойност или амортизирана стойност. Всяка предишна печалба или загуба от този актив, която е била призната пряко в собствения капитал съгласно параграф 55б) се отчита както следва:*
  - a) *При финансов актив с фиксиран падеж печалбата или загубата се амортизира до приход или разход за останалия срок на държаната до падеж инвестиция като се използва метода на ефективната лихва. Всяка разлика между новата амортизирана стойност и размера на падеж също се амортизира за останалия живот на финансовия актив като се*



## ▼ M2

използва метода на ефективната лихва, подобно на амортизацията на премиите и отбивите. Ако впоследствие финансовият актив е обезценен, всяка печалба или загуба, която е била призната пряко в собствения капитал се признава в приход или разход съгласно параграф 67.

- б) При финансов актив без фиксиран надеж печалбата или загубата остава в собствения капитал, докато финансовият актив бъде продаден или по друг начин освободен, когато той се признава в приход или разход. Ако финансовият актив впоследствие е обезценен, всяка предишна печалба или загуба, която е била призната пряко в собствения капитал, се признава в печалба или загуба съгласно параграф 67.

## Печалби и загуби

55. Печалба или загуба, произтичаща от промяна в справедливата стойност на финансов актив или финансов пасив, който не е част от хеджиращо взаимоотношение (виж параграфи 89-102), се признава както следва:
- а) Печалба или загуба от финансов актив или финансов пасив, класифициран по справедлива стойност чрез приход или разход, се признава в приход или разход;
- б) Печалба или загуба от финансов актив за продажба се признава пряко в собствения капитал, чрез отчета за промените в собствения капитал (виж IAS 1 Представяне на финансовите отчети), с изключение на загубите от обезценка (виж параграфи 67-70) и положителните и отрицателни курсови разлики (виж приложение А, параграф AG83), докато финансовият актив е отписан, по което време акумулираната печалба или загуба, призната по-рано в собствения капитал, се признава в приход или разход. Лихвата, изчислена по метода на ефективната лихва (виж параграф 9), се признава в приход или разход (виж IAS 18 Приходи). Дивидентите от капиталов инструмент, обявен за продажба, се признават в приход или разход, когато бъде установено правото на образуването да получава плащане (виж IAS 18).
56. За финансови активи и финансови пасиви, отчетени по амортизирана стойност (виж параграфи 46 и 47), печалба или загуба се признава в приход или разход, когато финансовият актив или финансовият пасив е отписан или обезценен, и чрез процеса на амортизация. За финансови активи или финансови пасиви, които са хеджирани позиции (виж параграфи 78-84 и приложение А, параграфи AG98-AG101) отчитането на печалбата или загубата се извършва съгласно параграфи 89-102.
57. Ако едно образуване отчете финансови активи, използвайки за осчетоводяването им датата на плащането (виж параграф 38 и параграфи AG53 и AG56 от приложение А), всяка промяна в справедливата стойност на актива, настъпила в периода между датата на сделката и датата на плащането, не се признава за актив, отчетен по себестойност или по амортизационна стойност (различна от загуба от обезценка). Докато за актив, отчетен по справедлива стойност, промяната в справедливата му стойност ще се отрази в печалбата загубата или в чистата стойност като попадаща под разпоредбите на параграф 55.

## Обезценка и несъбираемост на финансови активи

58. Образуването следва да оцени към всяка дата на баланса дали са налице реални факти на обезценка на финансов актив или група от финансови активи. Ако подобни факти съществуват, за да установи размерът на загубата от обезценка, образуването трябва да приложи параграф 63 (за финансови активи, отчетени по амортизационна стойност), или параграф 66 (за финансови активи, отчетени по себестойност), или параграф 67 (за финансови активи на разположение за продажба).

## ▼ M2

59. В случай на обезценяване на финансов актив или група от финансови активи опасност от загуби от обезценка съществува тогава и само тогава, когато са налице реални факти на обезценка в резултат на едно или повече събития (събития-загуба), настъпили след първоначалното отчитане на активите, или когато събитията-загуба се отразяват върху прогнозните бъдещи парични потоци, свързани с финансов актив или група от финансови активи, които могат да бъдат надеждно оценени. Възможно е да не могат да бъдат идентифицирани единични или неяви събития, предизвикващи обезценка, както и да не може да се предвиди комбинираното въздействие на няколко събития, което е в състояние да доведе до обезценка. Загуби, които се очаква да настъпят в резултат на бъдещи събития, независимо от това колко вероятни са те, не се отчитат. Реално събитие, което може да обезцени финансов актив или група от финансови активи, е такова събитие, което предполага забележими обстоятелства, насочващи вниманието на държателя на актива към следните събития-загуба:
- а) показателно финансово затруднение на емитента или длъжника;
  - б) нарушение на договора като просрочване на плащане или виновно неплащане на лихва или главница;
  - в) наличие на финансови затруднения на длъжника, породени от икономически или юридически причини, при които заемодателят се съгласява на отстъпки, които при други обстоятелства не би приел;
  - г) вероятност длъжникът да обяви несъстоятелност или да предприеме финансова реорганизация;
  - д) липса на действащ пазар за този финансов актив вследствие на финансови трудности;
- или
- е) видими обстоятелства, сочещи към измерим спад в очакваните бъдещи парични потоци от група финансови активи след първоначалното им отчитане, дори когато този спад не може да бъде предвиден за отделни финансови активи или група от активи, като:
    - і) неблагоприятни промени в платежния статус на длъжниците от групата (например нарастващ брой на забавените плащания или на длъжниците, които са достигнали лимита по кредитните си карти, който се покрива с минимални месечни погашения);
- или
- іі) национални или местни икономически условия, свързани с просрочия по активите от групата (например увеличаване процента на безработица в географската област на длъжниците, спад в цените на недвижимата собственост при ипотека в съответната област, по-ниски цени на петрола при заемните активи на петролопроизводители или неблагоприятни промени в условията на промишлено производство, отразяващи се и върху длъжниците от групата).
60. Не се счита за факт на обезценка липсата на действащ пазар поради това, че финансовите инструменти на дадено образование не се предлагат вече за публична продажба. Намалването на кредитния рейтинг на дадено образование не представлява само по себе си обезценка, макар че може да бъде факт на обезценка, като се има предвид и другата налична информация. Спадът в справедливата стойност на финансов актив под неговата себестойност или под амортизационната му стойност не е задължително факт на обезценка (например спад в справедливата стойност на инвестиция в дългов инструмент вследствие повишаването на безрисковия лихвен процент).
61. В допълнение към видовете събития в параграф 59 обективно е такова събитие, което води до обезценяване на инвестициите във финансови инструменти на други предприятия, дава информация за значими промени с неблагоприятни последици върху технологичния пазар, стопанските или правните условия, при които действа емитентът, и показва, че е възможно стойността на инве-

## ▼ M2

стицията във финансов инструмент на друго образувание да не се възстанови. Съществен и продължителен спад на справедливата стойност на инвестиция във финансов актив на друго образувание под нейната себестойност е също обективен факт на обезценка.

62. В някои случаи видимите обстоятелства, изискващи да се прогнозира размерът на загубите от обезценка на финансов актив, могат да са недостатъчни или не напълно съответстващи на реалните условия. Такъв пример са случаите, в които длъжник среща финансови затруднения и са налице малко на брой достъпни исторически сведения за подобни длъжници. В такива случаи образуванието използва изпробваната си способност да прогнозира размера на всички възможни загуби от обезценка. По подобен начин образуванието използва натрупаните си умения да напасне видимите обстоятелства за групата от финансови активи, така че те да отразяват реалните условия (виж параграф AG89). Използването на разумни прогнози е съществена част от подготовянето на финансовите отчети и не подкопава тяхната достоверност.

Финансови активи, отчетени по амортизационна стойност

63. *Ако съществува обективно обстоятелство, свързано с отчитането по амортизационна стойност на загуби от обезценка на заеми и вземания или на инвестиции, държани до падеж, размерът на тези загуби се получава като разлика между отчетената сума на активите и текущата стойност на прогнозните бъдещи парични потоци (изключвайки несвързани бъдещи загуби по кредити), намалена с първоначалния ефективен лихвен процент по съответния финансов актив (т.е. ефективния лихвен процент, изчислен на база първоначалното отчитане). Отчетената сума на активите следва да бъде намалена или пряко, или чрез използването на корективна сметка. Размерът на загубата трябва да се отчете в статия „Печалба/загуба“.*
64. Дадено образувание оценява дали съществува обективен факт на обезценка, първо, за отделен финансов актив, значим сам по себе си, и, после, поотделно и общо за финансовите активи, които не са самостоятелно значими (виж параграф 59). Ако образуванието установи, че не съществува обективен факт на обезценка за самостоятелно оценен финансов актив, независимо значим или не, то включва този финансов актив в група от финансови активи със сходни параметри на кредитния риск и ги оценява общо за наличието на обезценка. Активи, които са самостоятелно оценени за наличие на обезценка и за които загубата от обезценка е отчетена или продължава да бъде отчетена, не се включват в общата оценка за наличие на обезценяване.
65. *Ако в последващ период размерът на загубите от обезценка намалее и намалението му е обективно свързано със събитие, настъпило след като обезценката е била отчетена (като повишаване на кредитния рейтинг на длъжника), отчетената порано загуба от обезценка се отчита или пряко, или чрез корективна сметка. Промяната не бива да доведе до балансова сума на финансовия актив, която надвишава амортизационната стойност, каквато тя би била, ако не бе призната обезценка, към датата, на която е променено преоценяването на финансовия актив. Размерът на промяната следва да бъде отчетен в статия „Печалба/загуба“.*

Финансови активи, отчетени по себестойност

66. *Ако е налице обективен факт на загуба от обезценка по повод на нетъргуем финансов инструмент на друго образувание, отчетен не по справедлива стойност, тъй като последната не може да бъде надеждно измерена, или по повод на деривативен инструмент, който е свързан със или трябва да бъде уреден чрез доставка на също такъв нетъргуем финансов инструмент на друго образувание, размерът на загубата от обезценка се изчислява като разлика между отчетената сума на финансовия актив и текущата стойност на прогнозните бъдещи финансови потоци, намалени с текущия пазарен темп на възвръщаемост на подобни финансови активи (виж параграф 46 с) и параграфи*

## ▼ M2

*AG80 и AG81 от приложение А). Такива загуби от обезценка не могат да се променят.*

Финансови активи на разположение за продажба

67. *Когато спадът на справедливата стойност на финансов актив на разположение за продажба е отчетен пряко в чистата му стойност и не съществува реален факт на обезценка на този актив (виж параграф 59), кумулативната загуба, отчетена пряко в чистата стойност, следва да се приспадне от чистата стойност и да се отчете в статия „Печалба/загуба“, дори финансовият актив да не е признат.*
68. *Размерът на кумулативната загуба, приспаднал от чистата стойност и отчетен съгласно разпоредбите на параграф 67 в статията „Печалба/загуба“, трябва да представлява разлика между цената на придобиване (нетната стойност между всички плащания по главницата и амортизационните отчисления) и текущата справедлива стойност, която да е по-малка от всички загуби от обезценка на този финансов актив, отчетени преди това в статията „Печалба/загуба“.*
69. *Отчетените в статията „Печалба/загуба“ загуби от обезценка на инвестиции в капиталови инструменти, класифицирани като финансови активи на разположение за продажба, не бива да бъдат променяни чрез статията „Печалба/загуба“.*
70. *Ако в един последващ период справедливата стойност на дългов инструмент, класифициран като финансов актив на разположение за продажба, нарасне и увеличението е обективно свързано със събитие, настъпило след отчитане в статията „Печалба/загуба“ на загубите от обезценка, размерът на последните следва да бъде променен със сумата на изменението, признато като печалба/загуба.*

ХЕДЖИРАНЕ

71. *Ако съществуват обозначени взаимоотношения по хеджиране между хеджиращите инструменти и хеджираните позиции така, както са описани в параграфи 85–88 и параграфи AG102–AG104 от приложение А, осчетоводяването на печалбата или загубата от хеджиращите инструменти и хеджираните позиции става съгласно разпоредбите на параграфи 89–102.*

*Хеджиращи инструменти*

Дефиниране на инструментите

72. *Този стандарт не ограничава обстоятелствата, при които даден дериватив може да бъде обозначен като хеджиращ инструмент, при условие че са спазени условията на параграф 88, с изключение на някои писмени опции (виж параграф AG94 от приложение А). Докато в същото време недеривативни финансови активи или съответно пасиви могат да бъдат обозначени като хеджиращи инструменти единствено срещу валутен риск.*
73. *За целите на счетоводното отчитане като хеджиращи инструменти могат да бъдат обозначавани единствено такива, които са свързани с външни за образуването части (например външни за групата или части от отделно образуване). Въпреки че отделните образувания в дадена група или подразделения в рамките на дадено образуване могат да извършват хеджиращи операции с други образувания от групата или подразделения в рамките на даденото образуване, всякакви сходни вътрешногрупови операции се изключват от консолидирания отчет. По тази причина подобни хеджиращи операции не се дефинират като такива и не се отчитат счетоводно в консолидираните финансови отчети на групата. Тези обаче операции трябва да бъдат осчетоводени като хеджиращи в самостоятелните или в частичните финансови отчети на отделните образувания от групата или на техни подразделения, при условие че те са външни за отделното образуване или подразделение, за което се изготвят отчетите.*

▼ M2

## Обозначаване на хеджиращите инструменти

74. Обикновено съществува един-единствен начин за измерване на справедливата стойност на хеджиращ инструмент в неговата цялост, а факторите, пораждащи промени в размера на справедливата му стойност, са взаимно свързани. Така взаимоотношение по хеджиране се обозначава от едно образуване като хеджиращ инструмент в неговата цялост. Единственото допустимо изключение е:
- а) отделянето на истинската и временната стойност на опционен договор, обозначаването като хеджиращ инструмент само на промяната в истинската стойност на опцията и елиминирането на промяната в нейната временна стойност;
- и
- б) отделянето на частта, дължаща се на лихвата, от спот цената на форуърден договор.
- Тези изключения се допускат поради факта, че истинската стойност на опцията и премията по форуърда в общия случай са измерими поотделно. Динамичната хеджираща стратегия, която оценява и истинската, и временната стойност на опционен договор, може да се квалифицира като осчетоводяване на хеджирането.
75. Дял от около 50 % от номинала на хеджиращ инструмент може да бъде обозначен като хеджиращ инструмент във взаимоотношение по хеджиране. Последното обаче може да не се обозначава единствено за част от времевия период, през който хеджиращият инструмент остава незаплатен.
76. Отделен инструмент може да бъде обозначен като хеджиране срещу повече от един вид риск, при условие че: а) хеджираният риск може ясно да се определи; б) ефикасността на хеджирането намира явно проявление; и в) може по различен начин да се обозначат хеджиращият инструмент и различните рискови позиции.
77. Два или повече деривативни инструменти или техни дялове (или, в случай на хеджиране срещу валутен риск, два или повече недеривативни инструменти или техни дялове, или комбинация от деривативи и недеривативи или части от тях) могат да бъдат разглеждани като комбинация и обозначавани заедно като хеджиращ инструмент, в това число и в случаите, когато засилващият се риск, свързан с някои деривативи, се уравновесява от други. В същото време деривативен инструмент с плаваща във фиксиран коридор лихва не се обозначава като хеджиращ инструмент, ако представлява влязла в сила писмена нетна опция (например такава, нетната премия за която е получена). По подобен начин два или повече инструменти (или части от тях) могат да бъдат обозначени като хеджиращи инструменти единствено, ако нито един от тях не е писмена опция или писмена нетна опция.

*Хеджирани позиции*

## Дефиниране на позиции

78. Хеджираната позиция може да бъде признат актив или пасив, непризнат фирмен условен ангажимент, очаквана в бъдеще сделка с висока степен на вероятност („прогнозна сделка“) или нетна инвестиция в образуване в чужбина. Хеджираната позиция може да бъде: а) единичен актив, пасив, фирмен ангажимент, прогнозна сделка или нетна инвестиция в образуване в чужбина; или б) група активи, пасиви, фирмени ангажименти, прогнозни сделки или нетни инвестиции в образуване в чужбина със сходни рискови характеристики; или в) в случаите на портфейлно хеджиране на лихвен риск такива са само финансови активи или пасиви от портфейла, които са носители на хеджиран риск.
79. За разлика от заемите и вземанията инвестицията, държана до настъпване на падеж, не може да бъде хеджирана позиция по отношение на лихвен риск или риск от предсрочно погасяване, защото означаването ѝ като държана до падеж изисква наличието на намерение тя да бъде държана до падеж, без да се отчитат измененията в справедливата стойност или паричните потоци на тази инвестиция, дължащи се на промяна в лихвените проценти. От

▼ **M2**

друга страна обаче, инвестицията, държана до падеж, може да бъде хеджирана позиция по отношение на рисковете от изменения във валутните курсове и кредитния риск.

▼ **M11**

80. За целите на счетоводното отчитане на хеджирането единствено активи, пасиви, неотменими ангажименти или много вероятни бъдещи сделки, страна по които е външна за предприятието организация, могат да бъдат отразявани като хеджирани позиции. От това следва, че счетоводно отчитане на хеджирането може да бъде приложено и за трансакции между предприятия или сегменти в същата група единствено в индивидуалните или отделните финансови отчети на тези предприятия или сегменти, но не и в консолидираните финансови отчети на групата. По изключение валутният риск на вътрешногрупова парична позиция (напр. плащания между две дъщерни дружества) може да се квалифицира като хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети, ако това доведе до печалби или загуби от разликите във валутния курс, които не са напълно премахнати при консолидацията в съответствие с IAS 21 „Ефекти от промените във валутните курсове“. В съответствие с IAS21 печалбите или загубите при вътрешногрупови парични позиции вследствие на разликите във валутния курс не са напълно премахнати при консолидацията, когато вътрешногруповата парична позиция е резултат на сделка между две групи предприятия, които имат различни функционални валути. В допълнение, валутният риск при много вероятна прогнозна вътрешногрупова трансакция може да се квалифицира като хеджирана позиция в консолидираните финансови отчети, при условие че трансакцията ще бъде деноминирана във валута, различна от функционалната валута на предприятието, което сключва сделката, а валутният риск ще окаже влияние върху консолидираната печалба или загуба.

▼ **M2**

Обозначаване на финансови позиции като хеджирани позиции

81. Ако хеджираната позиция е финансов актив или пасив, тя може да хеджира рисковете, свързани само с част от нейните парични потоци или справедлива стойност (например един или повече избрани парични потоци или части от тях, или процент от справедливата стойност), при условие че ефективността може да бъде измерена. Например идентифицируема и отделно измерима част от лихвената експозиция на лихвоносен актив или лихвоносен пасив може да се обозначава като хеджиран риск (например безрисков лихвен процент или компонент от бенчмарка на цялата лихвена експозиция на хеджиран финансов инструмент).
- 81A. При хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция на портфейл от финансови активи или пасиви (и само при този вид хеджиране) хеджираната част може да бъде обозначена по-скоро като сума от валутата (например долари, евро, лири, ранди), отколкото като отделни активи (или пасиви). Въпреки че с цел управление на риска портфейлът може да включва активи и пасиви, обозначената сума е сумата активи или сумата пасиви. Обозначаването на нетна сума, включваща активи и пасиви, не се разрешава. Образованието може да хеджира част от лихвения риск, която е свързана с обозначената сума. Например при хеджиране на портфейл, съдържащ предсрочно платени активи, образованието може да хеджира изменението в справедливата стойност, което се дължи на промяна в хеджирания лихвен процент на база по-скоро очаквани, отколкото договорени, дати на преоценка. (...).

Обозначаване на нефинансови позиции като хеджирани позиции

82. *Ако хеджираната позиция е нефинансов актив или нефинансов пасив, тя се означава като такава: а) по отношение на валутни рискове; или б) цялостно по отношение на всички рискове поради трудността от изолиране и изчисляване на подходяща част от паричните потоци или измененията в справедливата стойност, свързани с конкретни рискове, различни от валутните рискове.*

## ▼ M2

Обозначаване на групи от позиции като хеджирани позиции

83. Подобни активи или подобни пасиви следва да бъдат обединени и хеджирани като група само ако отделните активи или пасиви в групата си поделят риска, от който са защитавани. Нещо повече, изменението в справедливата стойност, свързано с хеджиращия риск на всяка отделна единица в групата, се очаква да бъде приблизително пропорционално на общата промяна в справедливата стойност, свързана с хеджиращия риск на групата от позиции.
84. Понеже образуването оценява ефективността от хеджирането посредством сравнение между изменението в справедливата стойност или паричния поток на хеджиращия инструмент (или групата от подобни хеджиращи инструменти) и хеджираната позиция (или група подобни хеджирани позиции), сравнението на хеджиращия инструмент с общата нетна позиция вместо с конкретна хеджирана позиция (например нетната стойност на всички активи и пасиви с фиксиран размер и приблизително еднакъв падеж) не спада към отчитането на хеджирането.

*Отчитане на хеджирането*

85. Отчитането на хеджирането признава компенсаторните въздействия на изменението в справедливата стойност на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция върху печалбата или загубата.
86. *Съществуват три вида взаимоотношения на хеджиране:*
- a) *хеджиране на справедлива стойност-хеджиране на експозицията към изменения в справедливата стойност на признат актив или пасив, непризнат фирмен ангажимент или на разграничима част от такъв актив, пасив или фирмен ангажимент, на която се приписва определен риск и която би оказала влияние върху печалбата или загубата;*
  - б) *хеджиране на паричен поток-хеджиране на експозицията към колебания в паричните потоци, на която: 1) се приписва определен риск, свързан с признат актив или пасив (като например всички или някои бъдещи лихвени плащания върху дълг с непостоянен лихвен процент) или прогнозна сделка; и която 2) би оказала влияние върху печалбата или загубата;*
  - в) *хеджиране на нетна инвестиция в образуване в чужбина-както е определено в IAS 21.*
87. Хеджирането на валутния риск на фирмен ангажимент може да се отчита като хеджиране на справедлива стойност или хеджиране на паричен поток.
88. *Взаимоотношенията на хеджиране се причисляват към отчитането на хеджирането съгласно параграфи 89-102 единствено ако са спазени следните условия:*
- a) *При започване на хеджирането съществува официално обозначаване и документация за взаимоотношенията на хеджиране и целта и стратегията на образуването при предприемането на хеджирането. Тази документация трябва да включва идентификация на хеджиращия инструмент, свързаната с него хеджирана позиция или сделка, естеството на хеджиращия риск и начина, по който образуването ще оцени ефективността на хеджиращия инструмент при компенсирането на експозицията към изменения в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, свързани с хеджиращия риск;*
  - б) *Очаква се хеджирането да бъде високоефективно (виж приложение А, параграфи AG105-AG113), ако се постигнат компенсаторните изменения в справедливата стойност или паричните потоци, свързани с хеджиращия риск, съгласно първоначално документираната стратегия за управление на риска конкретно при дадените взаимоотношения на хеджиране;*

## ▼ M2

- в) *При хеджирането на парични потоци прогнозната сделка, която е предмет на хеджирането, задължително трябва да има висок коефициент на вероятност и трябва да представлява експозиция към промени в паричните потоци, което в крайна сметка би могло да се отрази на печалбата или загубата;*
- г) *Ефективността на хеджирането може да бъде надеждно измерена, т.е. справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които са свързани с хеджиращия риск, и справедливата стойност на хеджиращия инструмент могат да бъдат надеждно изчислени (виж параграфи 46 и 47 и приложение А, параграфи AG80 и AG81 за указания при определянето на справедливата стойност);*
- д) *Хеджирането се оценява на текуща база и се определя като високоефективно по време на финансовите отчетни периоди, за които то е предназначено.*

## Хеджиране на справедлива стойност

89. *Ако по време на отчетния период хеджирането на справедлива стойност отговаря на условията, залегнали в параграф 88, то се отчита, както следва:*

- а) *Печалбата или загубата от преизчисляването на хеджиращия инструмент по справедлива стойност (за деривативни хеджиращи инструменти) или валутният компонент на неговата балансова сума, изчислени в съответствие с IAS 21 (за недеривативни хеджиращи инструменти), се признават в статията печалба или загуба;*

*и*

- б) *С печалбата или загубата от хеджирана позиция, свързани с хеджиран риск, се коригира балансовата ѝ сума и те се отразяват в статията печалба или загуба. Това важи и ако хеджираната позиция се изчислява по себестойност. Признаването на печалбата или загубата, свързани с хеджиран риск, в статията печалба или загуба, важи също така, ако хеджираната позиция е финансов актив на разположение за продажба.*

89А. При хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция на част от портфейл от финансови активи или пасиви (и само при този вид хеджиране) изискването, залегнало в параграф 89б), се спазва чрез представяне на свързаните с хеджирана позиция печалба или загуба:

- а) като отделни позиции на един ред в активите за периодите на преценка, за които хеджираната позиция е актив;

*или*

- б) като отделни позиции на един ред в пасивите за периодите на преценка, за които хеджираната позиция е пасив.

Позициите, посочени в горните букви а) и б), се отчитат веднага след финансовите активи или финансовите пасиви. Сумите, включени в тези редове, се изчистват от баланса, когато активите и пасивите, за които те се отнасят, се считат непризнати.

90. Ако само някои свързани със хеджираната позиция рискове се хеджират, признатите изменения в справедливата стойност на хеджираната позиция, които нямат отношение към хеджиращия риск, се отчитат по начина, залегнал в параграф 55.

91. *Образуването преустановява в перспектива отчитането на хеджирането съгласно параграф 89, ако:*

- а) *изтече срокът на хеджиращия инструмент или той бъде продаден, прекратен или изразходван (за тази цел замяната или преоформянето му в друг хеджиращ инструмент не се счита за изтичане на срока или прекратяване, ако подобна замяна или преоформяне е част от документираната стратегия за хеджиране на образуването);*



## ▼ M2

- б) *хеджирането вече не отговаря на критериите за причисляване към отчитане на хеджирането съгласно параграф 88;*  
или
- в) *образуването преустанови отчитането.*
92. *Произтичащата от параграф 89б) корекция на балансовата сума на хеджиран финансов инструмент, който се отчита по амортизирана стойност (или в случай на портфейлно хеджиране на лихвен риск-на отделен ред в баланса, както е описано в параграф 89А) се амортизира в статията печалба или загуба. Амортизацията може да започне едновременно с коригирането, но не по-късно от момента, в който хеджираната позиция престане да се коригира при изменения в нейната справедлива стойност, свързани с обезпечавания риск. Корекцията се основава на преизчисления ефективен лихвен процент на датата, на която амортизацията започва. В случай обаче на хеджиране на справедлива стойност на лихвена експозиция на портфейл от финансови активи или пасиви (и само при такъв вид хеджиране) амортизирането с използване на преизчислен ефективен лихвен процент не може да се осъществи и корекцията се амортизира, като се използва праволинейният метод. Корекцията се амортизира изцяло при настъпване на падеж на финансовия инструмент или в случай на портфейлно хеджиране на лихвен риск-при изтичане на съответния период на преоценка.*
93. Когато непризнат фирмен ангажимент се обозначава като хеджирана позиция, последващата кумулативна промяна в справедливата му стойност, свързана с хеджирания риск, се признава като актив или пасив със съответната печалба или загуба, отчетени в статията печалба или загуба (виж параграф 89б). Измененията в справедливата стойност на хеджиращия инструмент също се отразяват в печалбата или загубата.
94. Когато едно образуване поема фирмен ангажимент с цел придобиване на актив или поемане на пасив, който е хеджирана позиция при хеджиране на справедлива стойност, първоначалната балансова сума на този актив или пасив, която е резултат от поемането на ангажимента, се коригира, за да включи кумулативната промяна в справедливата му стойност вследствие признатия в баланса хеджиран риск.

## Хеджиране на паричните потоци

95. *Ако даден паричен поток отговаря на условията на параграф 88 през конкретния период, то този поток се осчетоводява както следва:*
- а) *частта от печалбата или загубата по хеджиращия инструмент, определен като ефективно хеджиране (виж параграф 88) се признава пряко в собствения капитал чрез отчета за промените в собствения капитал (виж IAS 1);*  
и
- б) *неефективната част от печалбата или загубата по хеджиращия инструмент се признава в отчета за приходите.*
96. По-конкретно, даден паричен поток се осчетоводява като:
- а) отделният компонент на собствения капитал, свързан с хеджираната позиция се коригира към по-малката сума (като абсолютна стойност) на:
- i) кумулативната печалба или загуба по хеджиращия инструмент към момента на хеджиране;
- и
- ii) кумулативното изменение на справедливата стойност (настояща стойност) на очакваните бъдещи парични потоци по хеджираната позиция към момента на хеджиране;
- б) всички останали печалби или загуби по хеджиращия инструмент или посочения компонент от него (който не представлява ефективно хеджиране) се отчита в отчета за приходите;

## ▼ M2

и

- в) в случай че съгласно стратегията на образуването за управление на риска, свързана с определени хеджингови взаимоотношения, от оценката за ефективността се изключва специфичен компонент от печалбата или загубата или съответните парични потоци по хеджинговия инструмент (виж параграфи 74, 75 и 88 а)), то изключеният компонент на печалбата или загубата се признава в съответствие с параграф 55.
97. *Ако в резултат на хеджиране на прогнозна сделка впоследствие се стигне до признаване на финансов актив или пасив, свързаните с това пряко отразени в основния капитал печалби и загуби съгласно параграф 95 се прекласифицират в отчета за приходите за същия период или за периодите, през които придобитият актив или поетият пасив се отразява върху печалбата или загубата (като например периодите, през които се отчитат лихвените приходи и разходи). Ако образуването обаче не очаква възстановяване на цялата или част от пряко отразената в основния капитал загуба през следващите няколко периода, то тази сума се прекласифицира в отчета за приходите.*
98. *Ако в резултат на хеджиране на прогнозна сделка впоследствие се стигне до признаване на нефинансов актив или пасив, или прогнозната сделка за нефинансов актив или нефинансов пасив стане неотменяем ангажимент, който се отчита по справедливата стойност на хеджирането, то образуването възприема а) или б) по-долу:*
- а) *Образването прекласифицира съответните пряко отразени в основния капитал печалби и загуби съгласно параграф 95 в отчета за приходите за същия период или за периодите, през които придобитият актив или поетият пасив се отразява върху печалбата или загубата (като например периодите, през които се отчитат амортизационните разходи или разходите по продажбите). Ако образуването, обаче, не очаква възстановяване на цялата или част от пряко отразената в основния капитал загуба през следващите няколко периода, то тази сума се прекласифицира в отчета за приходите;*
- б) *Образването изключва съответните пряко отразени в основния капитал печалби и загуби съгласно параграф 95, като ги включва в първоначалната стойност или друга отчетна стойност на актива или пасива.*
99. *Едно образуване възприема а) или б) от параграф 98 като метод на счетоводно отчитане и се прилага последователно към всяко хеджиране по този параграф.*
100. *При хеджиране на паричните потоци, различни от тези, които се обхващат от параграфи 97 и 98 пряко отразените в основния капитал суми се признават за печалба или загуба за същия период или за периодите, през които хеджираната прогнозна сделка се отразява върху печалбата или загубата (например при възникване на прогнозна печалба).*
101. *При възникване на някое от посочените по-долу обстоятелства образуването преустановява хеджинговото отчитане по параграфи 95-100:*
- а) *Хеджиращият инструмент изтича или се продава, прекратява или реализира (за тази цел замената или преоформянето на даден хеджиращ инструмент в друг такъв не е изтичане или прекратяване, ако тази замяна или преоформяне представлява част от документираната хеджингова стратегия на образуването). В този случай кумулативната печалба или загуба от използването на хеджиращия инструмент, които остават пряко отразени в капитала от периода на извършване на хеджирането (виж параграф 95 а)), се отчитат отделно в основния капитал до възникване на прогнозна сделка. При възникването ѝ се прилагат параграфи 97, 98 и 100;*
- б) *Хеджирането на отговаря на критериите за хеджингово отчитане по параграф 88. В този случай кумулативната*

▼ M2

*печалба или загуба от използването на хеджиращия инструмент, която остава пряко отразена в капитала от периода на извършване на хеджирането (виж параграф 95 а)), се отчита отделно в основния капитал до възникване на прогнозна сделка. При възникването ѝ се прилагат параграфи 97, 98 и 100;*

- в) *Не се очаква възникване на прогнозна сделка, при което всяка свързана с хеджиращия инструмент кумулативна печалба или загуба, която остава пряко отразена в основния капитал от периода на извършване на хеджирането, се признава за печалба или загуба. Прогнозна сделка, която е малко вероятно да се осъществи (виж параграф 88 в)), все още може да се очаква;*
- г) *Образованието преустановява обозначаването. При хеджиране на прогнозна сделка кумулативната печалба или загуба от използването на хеджинговия инструмент, която остава пряко отразена в капитала от периода на извършване на хеджирането (виж параграф 95 а)), се отчита отделно в основния капитал до възникване на прогнозна сделка или до момента, в който възникването ѝ вече не се очаква. При възникването ѝ се прилагат параграфи 97, 98 и 100. Ако вече не се очаква осъществяването на прогнозната сделка, кумулативната печалба или загуба, пряко отчетена в основния капитал, се признава в отчета за приходите.*

## Хеджиране на нетна инвестиция

102. *Нетна инвестиция в образование в чужбина, включително хеджиране на парична позиция, която представлява част от нетна инвестиция (виж IAS 21) се отчита подобно на хеджирането на парични потоци:*

- а) *част от печалбата или загубата от използването на хеджинговия инструмент (виж параграф 88) се отразява директно в основния капитал чрез отчета за промените в собствения капитал (виж IAS 1);*

*и*

- б) *неефективната част се отчита като печалба или загуба.*

*Печалбата или загубата от използването на хеджинговия инструмент, свързана с ефективната част от хеджирането, която е пряко отразена в основния капитал, се отчита като печалба или загуба на разположение на образованието в чужбина.*

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

103. *Образованието прилага настоящия стандарт (в т.ч. измененията, приети през март 2004 г.) за годишните периоди след 1 януари 2005 г. Разрешава се по-ранното му прилагане. Образованието не прилага настоящия стандарт (в т.ч. измененията, приети през март 2004 г.) за годишните периоди преди 1 януари 2005 г., освен ако не се прилага и IAS 32 (приет през декември 2003 г.). Ако образованието прилага настоящия стандарт за период преди 1 януари 2005 г., това следва да се оповести.*

▼ M12

103Б *Договори за финансова гаранция (Изменения към IAS 39 и IFRS 4), публикувано през август 2005 г., изменя параграф 2, букви д) и з), параграфи 4, 47 и РП4, добавя параграф РП4А, добавя ново определение за договори за финансова гаранция в параграф 9 и премахва параграф 3. Предприятията трябва да приложат тези изменения за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното приложение се насърчава. Ако предприятието приложи тези промени за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага същевременно свързаните с тях изменения в IAS 32 и IFRS 4.*

▼ M2

104. *Настоящият стандарт се прилага обратна сила, освен в случаите упоменати в параграфи 105-108. Салдото по неразпределените приходи за най-ранния представен период и всички останали съпоставими суми се коригират в съответствие с изискванията на настоящия стандарт, освен ако коригирането на информацията е неосъществимо. Ако приспособяването към новите изисквания на стандарта е неосъществимо за минали периоди, образуването о оповестява този факт и указва степенята до която е коригирана информацията.*
105. *При първоначалното прилагане на стандарта на образуването се разрешава да обозначи признат за предишни периоди финансов актив или пасив като такъв по справедлива стойност, като се отчита като печалба или загуба или като актив на разположение за продажба, въпреки изискването на параграф 9 обозначаването да се извърши при първоначалното отчитане. За всеки финансов актив, обозначен като актив на разположение за продажба, образуването отчита всички промени в справедливата стойност като отделен компонент в основния капитал до последващото отписване или обезценяване, когато образуването прехвърля кумулативната печалба или загуба в отчета за приходите. За всеки отделен финансов инструмент, посочен по справедлива стойност като печалба или загуба, образуването следва да:*
- a) *преоформи финансовия актив или пасив, като използва новото обозначаване в съответните финансови отчети;*
  - и*
  - b) *оповести справедливата стойност на финансовите активи или пасиви, обозначени във всяка една категория, както и класификацията и отчетната стойност, отразени в приходните финансови отчети.*
106. *Освен в случаите, посочени в параграф 107 образуването прилага изискванията за неотчитане на параграф 15-37 и приложение А, параграфи AG36-AG52 без обратна сила. Следователно, ако образуването е отписало финансовите активи по IAS 39 (актуализиран през 2000 година) в резултат на сделка, извършена преди 1 януари 2004 година и въпросните активи не биха били отчетени съгласно настоящия стандарт, то образуването не следва да ги отчита.*
107. *Независимо от разпоредбите на параграф 106 образуването може да приложи изискванията за неотчитане на параграф 15-37 и приложение А, параграфи AG36-AG52 с обратна сила от датата която образуването избере, при условие че необходимата информация за прилагане на IAS 39 по отношение неотчетените активи и пасиви от минали трансакции е била налице към момента на първоначалното отчитане на тези трансакции.*

▼ M8

- 107A. *Независимо от разпоредбите на параграф 104, образуването може да приложи изискванията, които се съдържат в последното изречение на параграф РП76 и параграф РП76А, по един от следните начини:*
- a) *по отношение на трансакциите, сключени след 25 октомври 2002 г.; или*
  - b) *по отношение на трансакциите, сключени след 1 януари 2004 г.*

▼ M2

108. *Образуването не коригира отчетната стойност на нефинансовите активи и нефинансовите пасиви, като изключва печалбите и загубите, свързани с хеджирането на паричните потоци, които са били включени в отчетната стойност преди началото на финансовата година. В началото на финансовата година, в която за първи път се прилага този стандарт, всяка една сума пряко призната в собствения капитал за хеджиране на неотменяем ангажимент, и която съгласно настоящия стандарт се отчита по справедлива стойност се прекласифицира като актив или пасив освен при хеджиране на*

▼ M2

*валутен риск, който продължава да бъде разглеждан като хеджиране на парични потоци.*

▼ M11

108A. *Дадено образуване прилага последното изречение от параграф 80, а така също параграфи РП99А и РП99Б, за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако образуването отчита като хеджирана позиция външна прогнозна сделка, която:*

- a) *е деноминирана във функционалната валута на образуването, което сключва сделката,*
- б) *предполага по-голяма изложеност на риск, което би оказало влияние върху консолидираната печалба или загуба (т.е. е деноминирана във валута, различна от представителната валута на групата), и*
- в) *би могла да бъде квалифицирана като счетоводно отчитане на хеджиране, ако не е била деноминирана във функционалната валута на образуването, което сключва сделката,*

*то може да приложи счетоводно отчитане на хеджирането в консолидираните финансови отчети за период(и) преди датата на приложението на последното изречение на параграф 80, а така също на параграфи РП99А и РП99Б.*

108Б. *Не е необходимо образуването да прилага параграф РП99Б по отношение на сравнителна информация, отнасяща се до периоди преди датата на приложението на последното изречение на параграф 80, а така също и на параграф РП99А.*

▼ M2

## ОТМЕНЯНЕ НА ДРУГИ РАЗПОРЕДБИ

- 109. Настоящият стандарт отменя IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване, преработен през 2000 година.
- 110. Настоящият стандарт и Правилника за прилагането му отменят Правилника за прилагането на стандарта, приети от Комитета за насоките по прилагането на IAS 39, създаден от бившия Комитет по IAS.

▼ **M2**

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

## Насоки за прилагане

*Настоящото приложение представлява неразделна част от настоящия стандарт.*

## Обхват (параграфи 2-7)

- AG1. Договори, които изискват плащане на базата на климатични, геоложки или други физически променливи, обикновено се използват като застрахователни полици. (Тези, които се базират на климатични променливи, понякога се наричат „derivativi на времето“.) Съгласно такива договори извършеното плащане се базира на размера на загубата за застрахованото образувание. Правата и задълженията съгласно застрахователни договори, които принципно не включват прехвърляне на финансови рискове, са изключени от обхвата на настоящия стандарт с параграф 2 г). Изплащането съгласно някои договори, които изискват плащане на базата на климатични, геоложки или други физически променливи, не е свързано с размера на загубата на застрахованото образувание. Такива договори са изключени от обхвата на настоящия стандарт с параграф 2 з).
- AG2. Настоящият стандарт не променя изискванията, отнасящи се до плановете за доходи на заети лица, спрямо които се прилага IAS 26 *Счетоводство и счетоводни отчети на пенсионните фондове и споразумения за лицензионни възнаграждения на база обема на приходите от продажби или услуги, които се отчитат съгласно IAS 18 Приходи*.
- AG3. Понякога едно образувание прави това, което то разглежда като „стратегическа инвестиция“, а именно инвестиция в капиталови инструменти, емитирани от друго образувание, с намерението да установи или поддържа дългосрочни работни взаимоотношения с образуванието, в което е направена инвестицията. Образуванието - инвеститор използва IAS 28 *Инвестиции в асоциирани предприятия*, за да определи дали отчитането по метода на собствения капитал е подходящо за такава инвестиция. Също така, образуванието-инвеститор използва IAS 31 *Дялове в съвместни предприятия*, за да определи дали пропорционалната консолидация или методът на собствения капитал е подходящ за такава инвестиция. Ако нито методът на собствения капитал, нито пропорционалната консолидация са подходящи, образуванието прилага настоящия стандарт към тази стратегическа инвестиция.
- **M12** AG3A. ◀ Настоящият стандарт се прилага към финансовите активи и финансовите пасиви на застрахователи, освен правата и задълженията, произтичащи съгласно застрахователни договори, които се изключени с параграф 2г).

▼ **M12**

AG4 Договорите за финансова гаранция могат да имат разнообразни юридически форми като гаранция, някои видове акредитив, договор за кредит с покритие на риска от неплащане или застрахователен договор. Начинът, по който те се осчетоводяват, не зависи от тяхната юридическа форма. По-долу са представени примери на подходящо отчитане (виж параграф 2, буква д):

- а) Въпреки че договорът за финансова гаранция отговаря на определението за застрахователен договор, съдържащо се в IFRS 4, ако прехвърленият риск е значителен, емитентът прилага настоящия стандарт. Независимо от това, ако емитентът преди това е посочил изрично, че той счита тези договори за застрахователни договори и ги е осчетоводявал по начин, приложим за застрахователните договори, той може да избере дали да приложи настоящия стандарт или IFRS 4 спрямо договорите за финансова гаранция. В случаите, когато се прилага настоящият стандарт, параграф 43 изисква от емитента първоначално да признае договора за финансова гаранция по неговата справедлива стойност. Ако договорът за финансова гаранция е издаден в полза на лице, което е свързано с независима сделка, сключена в условията на нормална конкуренция, неговата първоначална справедлива стойност вероятно ще бъде равна на получената премия, освен ако не съществуват доказателства за обратното.

▼ M12

Следователно, освен ако договорът за финансова гаранция е бил определен първоначално по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата или освен ако не се прилагат параграфи 29—37 и РП47—РП52 (когато прехвърлянето на финансов актив не отговаря на условията за отписване или когато се прилага подходът на продължаващото използване), емитентът го оценява по по-голямата от следните две стойности:

i) стойността, определена в съответствие с IAS 37;

и

ii) първоначално признатата стойност минус, когато това е възможно, натрупаната амортизация, призната в съответствие с IAS 18 (виж параграф 43, буква в).

б) Някои кредитни гаранции не изискват като предварително условие за плащане титулярът да бъде изложен на риск от неплащане от страна на длъжника по гарантирания актив в уговорения срок, както и да претърпи загуба от това неплащане. Пример за такава гаранция е гаранцията, която изисква плащания в отговор на промени в посочения кредитен рейтинг или кредитен индекс. Тези гаранции не представляват договори за финансова гаранция съгласно определението в настоящия стандарт и не са застрахователни договори съгласно определението в IFRS 4. Тези гаранции са деривативи и емитентът прилага спрямо тях настоящия стандарт.

в) ако договорът за финансова гаранция е издаден във връзка с продажбата на стоки, емитентът прилага IAS 18 при определянето на момента, когато да признае дохода от гаранцията и от продажбата на стоките.

AG4A Свидетелства, че емитентът разглежда договорите като застрахователни договори, обикновено се намират в кореспонденцията му с клиенти и регулаторни органи, в договори, в бизнес документация и във финансови отчети. Освен това застрахователните договори често подлежат на счетоводни изисквания, които се различават от изискванията за другите видове трансакции като договори, издадени от банки или търговски компании. В тези случаи финансовите отчети на емитента обикновено включват заявление, че емитентът е използвал тези счетоводни изисквания.

▼ M2

## Определения (параграфи 8-9)

*Ефективна лихва*

AG5. В някои случаи финансовите активи се придобиват с голяма скonto, което отразява понесените кредитни загуби. Образованията включват такива понесени кредитни загуби в очакваните парични потоци при изчисляване на ефективната лихва.

AG6. Когато се прилага метода на ефективната лихва, образуването обикновено амортизира всички такси, платени или получени позиции, разходи по операцията и други премии или отбиви, включени при изчисляването на ефективната лихва през очаквания живот на инструмента. Използва се по-кратък период, ако това е периодът, за който се отнасят таксите, платените или получени позиции, разходите по операцията и други премии или отбиви. Такъв е случаят, когато променливата, с която са свързани таксите, платените или получени позиции, разходите по операцията и други премии или отбиви, е преоценена съгласно пазарните ставки преди очаквания падеж на инструмента. В такъв случай подходящият амортизационен период е периодът до следващата такава дата на преценка. Например ако премия или отбив за инструмент с променлив лихвен процент отразяват лихва, която е била начислена за инструмента след последното лихвено плащане, или промени в пазарните нива след като променливият лихвен процент е бил преизчислен по пазарните ставки, те ще бъдат амортизирани до следващата дата, когато променливият лихвен процент се преизчислява по пазарните ставки. Това е така, защото премията или отбивът се отнасят за периода до следващата лихвена дата, тъй като на тази дата, променливата, за която се отнасят премията или отбива (т. е. лихвени проценти) се преизчислява по пазарни ставки.

## ▼ M2

Ако, обаче, премията или отбивът произтичат от промяна в кредитния спред над променливия лихвен процент определен в инструмента, или други променливи, които не са преизчислени по пазарни ставки, те се амортизират през очаквания живот на инструмента.

- AG7. За финансови активи с променлив лихвен процент и финансови пасиви с променлив лихвен процент, периодичното преизчисляване на паричните потоци с цел отразяване движенията в пазарните лихвени проценти, променя ефективния лихвен процент. Ако актив с променлив лихвен процент или пасив с променлив лихвен процент е признат първоначално по стойност, равна на вземането или плащането по главница на падежа, преизчисляването на бъдещите лихвени плащания обикновено няма значителен ефект върху преносната стойност на актива или пасива.
- AG8. Ако едно образувание ревизира своите оценки за плащания или постъпления, образуванието следва да коригира преносната стойност на финансовия актив или финансовия пасив (или група финансови инструменти), за да отрази фактическите и ревизираните очаквани парични потоци. Образуванието преизчислява преносната стойност като пресмята сегашната стойност на очакваните бъдещи парични потоци по първоначалния ефективен лихвен процент на финансовия инструмент. Корекцията се признава като приход или разход в печалби или загуби.

*Деривативи*

- AG9. Типични примери за деривативи са фючърсните и форуърдни договори, договорите за суоп и опционните договори. Един дериватив обикновено има условна сума, която представлява стойност на валутата, брой акции, брой единици за тегло или обем, или други единици, определени в договора. Деривативният инструмент, обаче, не изисква от държателя да инвестира или получи условната сума в началото на договора. Деривативът може да изисква фиксирано плащане или плащане на сума, която може да се променя (но не пропорционално с промяна в базата) в резултат на някакво бъдещо събитие, което не е свързано с условна сума. Примерно един договор може да изисква фиксирано плащане на CU1 000 (\*), ако шестмесечният LIBOR се увеличи със 100 базови пункта. Такъв договор е деривативен, дори и да не е определена условна сума.
- AG10. Определението за дериватив в настоящия стандарт включва договори, които са уредени на брутна база чрез доставка на базова позиция (например форуърден договор за покупка на дългов инструмент с фиксиран процент). Образуванието може да има договор за покупко-продажба на нефинансова позиция, която може да бъде уредена нетно в брой или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти (например договор за покупко-продажба на стока по фиксирана цена на бъдеща дата). Такъв договор е в обхвата на настоящия стандарт, освен ако той е сключен и продължава да бъде държан за целите на доставката на нефинансова позиция в съответствие с изискванията на образуванието за очаквана покупка, продажба или употреба (виж параграфи 5-7).
- AG11. Една от определящите характеристики на дериватива е, че той има първоначална нетна инвестиция, която е по-малка от тази, която би била необходима за друг тип договори, от които се очаква същия отзвук на промените в пазарните фактори. Опционният договор отговаря на това определение, защото премията е по-малка от инвестицията, която би била необходима, за да се придобие базовия финансов инструмент, с който е свързана опцията. Валутен суоп, който изисква първоначална размяна на различни валути с равни справедливи стойности, отговаря на определението, защото има нулева първоначална нетна инвестиция.
- AG12. Обичайната покупко-продажба поражда ангажимент за фиксирана цена между датата на търгуване и датата на уреждане, което отговаря на определението за дериватив. Поради краткият срок на ангажимента, той не се признава като деривативен финансов

(\*) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във „валутни единици“ (CU).



▼ M2

инструмент. По-точно настоящият стандарт предвижда специално отчитане за такива обичайни договори (виж параграфи 38 и AG53-AG56).

*Разходи по операцията*

AG13. Разходите по операцията включват такси и комисионни, платени на агенти (включително, служители изпълняващи длъжността на агенти по продажбите), съветници, брокери и дилъри, облагания с данъци от надзорни агенции и размени на ценни книжа, както и трансферни данъци и мита. Разходите по операцията не включват дългови премии или отбиви, разходи по финансиране или вътрешно-административни разходи, или разходи по съхранение.

*Финансови активи и финансови пасиви, държани за търгуване*

AG14. Търгуването обикновено отразява активни и чести покупко-продажби, и финансовите инструменти държани за търгуване обикновено се използват с цел генериране на печалба от краткосрочни колебания в цената или дилърския марж.

AG15. Финансовите пасиви, държани за търгуване включват:

- а) деривативни пасиви, които не се отчитат като хеджиращи инструменти;
  - б) задължения за доставка на финансови активи, взети назаем от продавач на късо (т. е. образуванието, което продава финансови активи, които е заело и все още не притежава);
  - в) финансови пасиви, които са натрупани с намерение за обратното им изкупуване в близко бъдеще (например котиран дългов инструмент, който емитентът може да откупи обратно в близко бъдеще в зависимост от промените в неговата справедлива стойност);
- и
- г) финансови пасиви, които са част от портфейл от идентифицирани финансови инструменти, които се управляват заедно и, за които има скорошен пример за краткосрочно получаване на печалба.

Фактът, че пасивът е използван за финансиране на търговски дейности сам по себе си не прави този пасив държан за търгуване.

*Инвестиции, държани до падеж*

AG16. Образуванието няма позитивно намерение да държи до падеж инвестиция във финансов актив с фиксиран падеж, ако:

- а) образуванието има намерение да държи финансовия актив за неопределен период;
- б) образуванието е готово да продаде финансовия актив (освен ако възникне неповторима ситуация и не би могла да бъде предвидена от образуванието) в отговор на промените в пазарните лихвени проценти или рискове, нуждите от ликвидност, промени в наличието на и доходността от алтернативни инвестиции, промени в източниците на финансиране и условията или промените във валутния риск;

или

- в) емитентът има право да уреди финансовия актив по стойност значително по-ниска от неговата амортизирана стойност.

AG17. Дългов инструмент с променлив лихвен процент може да отговори на критериите за инвестиция, държана до падеж. Капиталовите инструменти не могат да бъдат инвестиции, държани до падеж, или защото имат неопределен живот (например обикновени акции), или защото сумите, които държателят може да получи, могат да се променят по начин, който не е предварително определен (например за опции върху акции, гаранции и подобни права). С оглед определеното за инвестиции, държани до падеж, фиксирани или определими плащания означават, че договорно споразумение определя сумите и датите на плащанията към

## ▼ M2

държателя, като например лихвени плащания и плащания по главницата. Значителният риск от неплащане не пречи финансовият актив да бъде класифициран като държан до падеж доколкото неговите договорени плащания са фиксирани или определими и останалите критерии за такава класификация са удовлетворени. Ако условията на „вечен“ дългов инструмент предвиждат лихвени плащания за неопределен период, инструментът не може да бъде класифициран като държан до падеж, защото няма падеж.

- AG18. Критериите за класифициране като държана до падеж инвестиция са изпълнени за финансов актив, който подлежи на обратно изкупуване при поискване от емитента, ако държателят има намерение и възможност да го държи до поискването да бъде изкупен или до падеж, и държателят би възстановил реално цялата му преносна стойност. Кол опцията на емитента, ако е упражнена, просто ускорява падежа на актива. Ако финансовият актив подлежи на обратно изкупуване при поискване на основание, че би довел до това държателят да не може да възстанови реално цялата му преносна стойност, финансовият актив не може да бъде класифициран като инвестиция, държана до падеж. Образованието взема предвид всички платени премии и капитализирани разходи по операцията, за да определи дали преносната стойност би била реално възстановена.
- AG19. Финансов актив, който представлява пут опция (т. е. държателят има правото да изисква от емитента да му изплати или възстанови финансовия актив преди падежа) не може да бъде класифициран като държана до падеж инвестиция защото плащането за пут характеристика във финансов актив е несъвместимо с изразяването на намерение да се държи финансовият актив до падеж.
- AG20. За повечето финансови активи справедливата стойност е по-подходяща мярка отколкото амортизираната стойност. Класификацията „държан до падеж“ е изключение, но само ако образованието има позитивно намерение и възможност да държи инвестицията до падеж. Когато действията на образованието хвърлят съмнение върху неговото намерение и възможност да държи такива инвестиции до падеж, параграф 9 препяства използването на изключението за приемлив период от време.
- AG21. Малко вероятното „катастрофално стечение на обстоятелствата“ от рода на масово паническо теглене на пари в банка или подобна ситуация в застрахователна компания не е нещо, очаквано от образованието при решението му дали има положително намерение и възможност да задържи дадена инвестиция до нейния падеж.
- AG22. Продажби преди настъпването на падеж биха могли да удовлетворят условието в параграф 9 - и следователно да не повдигнат въпроса за намерението на образованието да държи други инвестиции до настъпване на падеж - ако те се дължат на следното:
- а) значителна обезценка в кредитната благонадеждност на издателя. Например продажба след понижаване на кредитния рейтинг от външна рейтингова агенция не повдига задължително въпроса за намерението на образованието да държи други инвестиции до падеж, ако понижаването дава доказателство за значително намаляване на кредитната благонадеждност на емитента по отношение на кредитния рейтинг при първоначалното признаване. Също така, ако едно образование използва вътрешни рейтинги за оценка на експозициите, промените в тези вътрешни рейтинги могат да помогнат да се определят емитентите, при които има значително понижаване на кредитната благонадеждност, при условие че подходът на образованието при определянето на вътрешните рейтинги и промените в тези рейтинги, дава последователна, надеждна и обективна оценка на кредитното качество на емитентите. Ако има доказателство, че финансовият актив е обезценен (виж параграфи 58 и 59), понижаването на кредитната благонадеждност често се приема за значително;
  - б) промяна в данъчното право, която елиминира или намалява в значителна степен освободения от данъци статус на лихвата върху инвестицията, държана до падеж (но не и промяна в данъчното право, която ревизира пределните данъчни ставки, приложими спрямо лихвения доход);

## ▼ M2

- в) голяма бизнес комбинация или значително отписване (например продажба на сегмент), което поражда необходимост от продажба или прехвърляне на инвестиции, държани до падеж, за да се поддържа съществуващата рискова позиция на образуването спрямо лихвения процент или неговата политика спрямо кредитния риск (въпреки че самата бизнес комбинация е събитие под контрола на образуването, промените в неговия инвестиционен портфейл с цел поддържане на рисковата позиция на лихвения процент или политиката на кредитен риск могат да се окажат следствие, а не нещо очаквано);
  - г) промяна в изискванията на нормативните разпоредби, модифициращи в значителна степен онова, което съставлява допустима инвестиция, или максималното равнище за някои видове инвестиции, чрез което образуването се принуждава да се освободи от инвестиция, държана до падеж;
  - д) значително нарастване от страна на регулатора на капиталовите изисквания на отрасъла, което принуждава образуването да направи съкращения, като продаде инвестиции, държани до падеж;
  - е) значително нарастване в рисковата тежест на инвестиции, държани до падеж, използвано с цел регулиране на капитала с рисков произход.
- AG23. Образуването не притежава явна възможност да държи до падеж инвестиция във финансов актив с фиксиран падеж, ако:
- а) то не притежава налични финансови ресурси, за да продължи да финансира инвестицията до падеж;
  - или
  - б) то подлежи на съществуващи законови или други ограничения, които биха провалили намерението му да задържи финансов актив до падеж (Кол-опцията на издателя, обаче, не осуетява непременно намерението на образуването да държи финансов актив до падеж - виж параграф AG18).
- AG24. Обстоятелства, различни от описаните в параграфи AG16-AG23, могат да индикират, че образуването няма позитивно намерение или възможност да държи дадена инвестиция до падеж.
- AG25. Образуването оценява своето намерение и възможност да държи до своите държани до падеж инвестиции до настъпването на този падеж не само когато тези финансови активи са първоначално признати, но и към всяка последваща дата на счетоводния баланс.

*Кредити и вземания*

- AG26. Всеки недеривативен финансов актив с фиксирани или определени плащания (включително, заемни активи, търговски вземания, инвестиции в дългови инструменти и депозити в банки) има потенциалната възможност да отговори на определението за кредити и вземания. Финансов актив, който се котира на активния пазар (например котиран дългов инструмент, виж параграф AG71) не отговаря на изискванията за класификация като кредит или вземане. Финансови активи, които не отговарят на определението за кредити и вземания, могат да бъдат класифицирани като инвестиции държани до падеж, ако изпълняват условията за такава класификация (виж параграфи 9 и AG16-AG25). При първоначално признаване на финансов актив, който иначе би бил класифициран като кредит или вземане, образуването може да го определи като финансов актив по справедлива стойност чрез приход или разход, или обявен за продажба.

## Внедрени деривативи (параграфи 10-13)

- AG27. Ако основният договор не съдържа обявен или предварително определен падеж и представлява остатъчен дял в нетните активи на едно образуване, неговите икономически характеристики и рискове са тези на капиталов инструмент, и внедреният дериватив трябва да притежава капиталови характеристики, отнасящи се до същото образуване, за да се считат за тясно свързани. Ако основният договор не е капиталов инструмент и отговаря на опре-

## ▼ M2

делението за финансов инструмент, тогава неговите икономически характеристики и рискове са тези на дългов инструмент.

- AG28. Внедреният неопционен дериватив (например внедрен форуърд или суоп) е отделен от основния договор на базата на обявените или предполагаеми съществени условия, така че неговата справедлива стойност да бъде нула при първоначалното признаване. Внедреният, базиран на опция, дериватив (например внедрена пут, кол, „таван“, „под“ опция или опция върху суоп) е отделен от основния договор на базата на обявените условия на опцията. Първоначалната преносна стойност на основния инструмент е остатъчната стойност след отделянето на внедрения дериватив.
- AG29. Обикновено, множество внедрени деривативи в един инструмент се третираат като един хибриден внедрен дериватив. Внедрени деривативи, които са класифицирани като собствен капитал (виж IAS 32 Финансови инструменти: оповестяване и представяне), се отчитат отделно от тези, които са класифицирани като активи или пасиви. Освен това, ако един инструмент има повече от един внедрен дериватив и тези деривативи се отнасят до различни рискови експозиции и са лесно разграничими и независими един от друг, те се отчитат отделно един от друг.
- AG30. Икономическите характеристики и рискове на внедрения дериватив не са тясно свързани с основния договор (параграф 11а) в следните примери. В тези примери, приемайки че условията в параграф 11б) и в) са изпълнени, образуването отчита внедрения дериватив отделно от основния договор.
- а) Пут-опция, внедрена в инструмент, която дава възможност на държателя да поиска от емитента да придобие отново инструмента за сума в брой или други активи, която варира на база промяната в цената или индекса на капитала или стоките, не е тясно свързана с основния дългов инструмент;
  - б) Кол-опция, внедрена в капиталов инструмент, която дава възможност на емитента да придобие отново този капиталов инструмент по определена цена, не е тясно свързана с основния капиталов инструмент от гледна точка на притежателя (от гледна точка на издателя кол-опцията е капиталов инструмент при условие че отговаря на условията за такава класификация съгласно IAS 32, като в този случай тя е изключена от обхвата на настоящия стандарт);
  - в) Опция или автоматичното условие за продължаване на срока до падежа на дългов инструмент не е тясно свързана с основния дългов инструмент, освен ако няма едновременно коригиране към приблизителния текущ пазарен лихвен процент към момента на продължаването. Ако образуването емитира дългов инструмент и държателят на този дългов инструмент запише кол опция по дълговия инструмент към трета страна, емитентът приема кол опцията като удължаване на срока до падеж на дълговия инструмент при условие че от емитента може да се иска да участва в или да съдейства за повторно пласиране на дълговия инструмент в резултат от упражняването на кол опцията;
  - г) Капиталово индексирана лихва или плащания по главница, внедрени в основен дългов инструмент или застрахователен договор - чрез които размерът на лихвата или главницата се индексират до стойността на капиталови инструменти - не са тясно свързани с основния инструмент, защото рисковете, заложи в основния и внедрения дериватив, са нееднородни;
  - д) Стоково индексирана лихва или плащания по главница, внедрени в основен дългов инструмент или застрахователен договор - чрез които размерът на лихвата или главницата се индексират до цената на стоката (например злато) - не са тясно свързани с основния инструмент, защото рисковете, заложи в основния и внедрения дериватив, са нееднородни;
  - е) Опция за конвертиране в акции, внедрена в конвертируем дългов инструмент, не е тясно свързана с основния дългов инструмент от гледна точка на държателя на инструмента (от гледна точка на емитента, опцията за конвертиране в акции е капиталов инструмент и е изключена от обхвата на настоящия стандарт,

## ▼ M2

при условие че отговаря на условията за такава класификация съгласно IAS 32);

- ж) Кол или пут опция или опции за откупуване или авансово плащане, внедрени в основен дългов инструмент, не са тясно свързани с основния инструмент, освен ако цената на упражняване на опцията е приблизително равна на амортизираната стойност на дълговия инструмент към датата на упражняване. От гледна точка на емитента на конвертируем дългов инструмент с внедрена кол или пут опция, преценката дали кол или пут опцията е тясно свързана с основния дългов инструмент се прави преди отделянето на капиталовия елемент съгласно IAS 32;
- з) Кредитни деривативи, които са внедрени в основен дългов инструмент и позволяват на едната страна (наричана „бенефициент“) да прехвърли кредитния риск на определен актив, който евентуално притежава или не притежава, на друга страна (наричана „гарант“), не са тясно свързани с основния дългов инструмент. Подобни кредитни деривативи позволяват на гаранта да приеме кредитния риск, свързан с посочения актив, без пряко да го притежава.

AG31. ► **M9** Пример за хибриден инструмент е финансов инструмент, който дава на приносителя право да върне финансовия инструмент на емитента, като получи в замяна пари в брой или други финансови активи в зависимост от нарастването или намаляването на индекса на собствения капитал или на стоковия индекс („инструмент, който се плаща обратно по желание на приносителя“). Освен ако при първоначалното признаване емитентът не е определил хибридният инструмент за финансов пасив, оценен по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, той е задължен да отдели внедрения дериватив (т.е. индексирания основно плащане) съгласно параграф 11, тъй като основният договор е дългов инструмент съгласно РП 27, а индексирания основно плащане не е тясно свързано с основния дългов инструмент съгласно РП 30а). Тъй като основното плащане може да нараства и да намалява, внедреният дериватив е дериватив без опция и неговата стойност се индексира с промените в основната променлива. ◀

AG32. При инструмент с пут опция, който може да бъде върнат по всяко време срещу парични средства, равни на пропорционален дял на нетната стойност на актива на образуване (например единици във взаимен фонд без ограничение в размера на вложенията или някои инвестиционни продукти), ефектът от отделянето на внедрения дериватив и отчитането на всеки компонент е да се оцени комбинираният инструмент по откупната стойност, платима към датата на балансовия отчет, ако държателят е упражнил своето право да върне инструмента на емитента.

AG33. Икономическите характеристики и рисковете на внедрения дериватив са тясно свързани с икономическите характеристики и рисковете на основния договор в приведените по-долу примери. В тези примери образуването не отчита внедрения дериватив отделно от основния договор:

- а) Внедрен дериватив, в който основното е лихвеният процент или лихвения индекс, който може да промени размера на лихвата, която иначе би била платена или получена по лихвоносния основен дългов инструмент, е тясно свързан с основния инструмент освен, ако комбинираният инструмент може да бъде уреден по такъв начин, че държателят не би могъл да възстанови реално всички свои признати инвестиции или внедреният дериватив най-малкото би могъл да удвои първоначалната норма на възвращаемост на държателя по основния договор и би могъл да доведе до норма на възвращаемост, която е най-малко два пъти по-висока от възможната пазарна възвращаемост за договор със същите условия като основния договор;
- б) Внедрен „под“ или „таван“ на лихвения процент по дългов инструмент е тясно свързан с основния дългов инструмент, при условие че „таванът“ е равен на или е над пазарния лихвен процент, а „подът“ е равен на или е под пазарния лихвен процент, когато инструментът е издаден, и „подът“ или „таванът“ не е финансиран със заемни средства по отношение на основния инструмент. По същия начин, провизиите

## ▼ M2

- включени в договор за покупко-продажба на актив (например стока), които установяват „таван“ или „под“ на цената, която следва да бъде платена или получена за актива, са тясно свързани с основния договор, ако и „таванът“ и „подът“ са били „извън парите“ в началото и не са финансирани със заемни средства.
- в) Внедрен чуждестранен дериватив, представляващ поток от плащания на главница или лихви, деноминирани в чуждестранна валута; и е внедрен в основен дългов инструмент (например двувалутна облигация) е тясно свързан с основния дългов инструмент. Подобен дериватив не се отделя от основния инструмент, защото IAS 21 *Ефекти от промените в обменните курсове* изисква печалбите по парични позиции да бъдат признавани в приход или разход;
- г) Внедрен чуждестранен дериватив в основен договор, който не е финансов инструмент (например договор за покупко-продажба на нефинансова позиция, когато цената е деноминирана в чуждестранна валута), е тясно свързан с основния договор при условие че не е финансиран със заемни средства, не съдържа опция и изисква плащанията да са деноминирани в една от следните валути:
- i) функционалната парична единица на основна страна по този договор;
  - ii) валутата в която цената на съответната стока или услуга, която се придобива или доставя, обикновено се определя при търговски операции по света (например долари на САЩ за транзакции със суров петрол);
- или
- iii) валута, която обикновено се използва в договори за покупко-продажба на нефинансови позиции в икономическото пространство в което се извършва транзакцията (например относително стабилна и ликвидна валута, която обикновено се използва в местните или външнотърговски бизнес транзакции).
- (Такъв договор не е основен договор с внедрен чуждестранен дериватив).
- д) Опция за предварително плащане, внедрена само в лихвен „стрип“ или в „стрип“ свързан само с главницата, е тясно свързана с основния договор при условие че основният договор (i) първоначално е бил резултат от отделянето на правото за получаването на договорни парични потоци от финансов инструмент, който сам по себе си и от само себе си не е съдържал внедрен дериватив, и (ii) не съдържа условия, които не присъстват в първоначалния основен дългов договор;
- е) Внедрен дериватив в основен договор за лизинг е тясно свързан с основния договор, ако внедреният дериватив е (i) инфлационен индекс от рода на индекс за лизингови вноски към индекс на потребителски цени (при условие че лизингът не е процентно съотнесен и индексът се отнася към инфлацията в икономическото обкръжение на самото образование), (ii) примерни аренди, базирани на съответни продажби, или (iii) примерни аренди, базирани на променливи лихвени проценти.

Признаване и описване (параграфи 14-42)

*Първоначално признаване (параграф 14)*

AG34. Като следствие от принципа, установен в параграф 14, образуванието признава в баланса си всички свои договорни права и задължения от деривативи съответно като активи и пасиви, с изключение на деривативи, които пречат за прехвърлянето на финансови активи да бъде отчитано като продажба (виж параграф AG59). Ако прехвърлянето на финансов актив не отговаря на условията за отписване, приобретателят не признава прехвърления актив като свой актив (виж параграф AG50).

AG35. Някои примери за прилагане на принципа от параграф 14:

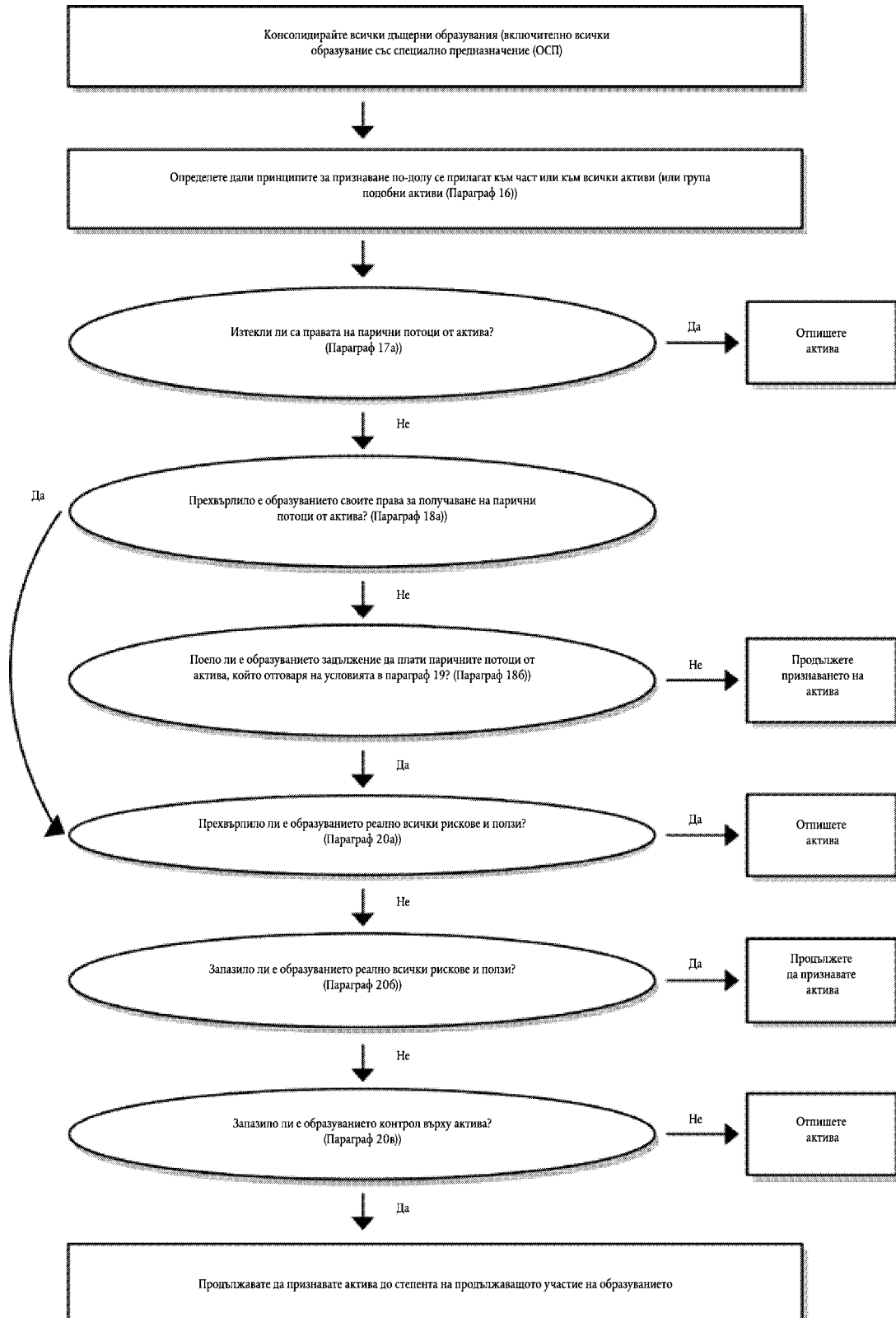
▼ M2

- а) безусловните вземания и задължения се признават като активи или пасиви, когато образуването стане страна по договора и вследствие на това има законово право да получава или правно задължение да плаща парични средства;
- б) активите, които ще бъдат придобити, и пасивите, които ще бъдат поети в резултат на твърд ангажимент за покупко-продажба на стоки или услуги, обикновено не се признават, докато поне една от страните не изпълни условията по договора. Например едно образование, което получава твърда поръчка, обикновено не признава актив (а образуването, което прави поръчката не признава пасив) по време на ангажимента, но отлага признаването докато стоките или услугите бъдат експедирани, доставени или предоставени. Ако твърдят ангажимент за покупко-продажба на нефинансови позиции е в обхвата на настоящия стандарт съгласно параграфи 5-7, неговата справедлива стойност се признава като актив или пасив на датата на ангажимента (виж в) по-долу). Освен това, ако непризнат по-рано твърд ангажимент е определен като хеджирана позиция в хеджиране на справедлива стойност, всяка промяна в нетната справедлива стойност, която се отнася към хеджирания риск, се признава като актив или пасив след началото на хеджирането (виж параграфи 93 и 94);
- в) форуърден договор, който е в обхвата на настоящия стандарт (виж параграфи 2-7) се признава като актив или пасив на датата на поемане на ангажимента, а не се изчаква до датата на приключване. Когато образуването стане страна по форуърд договор, справедливите стойности на правото и задължението често са равни, така че нетната справедливо стойност на форуърда е нула. Ако нетната справедлива стойност на правото и задължението не е нула, договърът се признава като актив или пасив;
- г) опционните договори, които са в обхвата на настоящия стандарт (виж параграфи 2-7) се признават като активи или пасиви, когато притежателят или издателят стане страна по договора;
- д) планираните бъдещи сделки, независимо колко са вероятни, не са активи и пасиви, тъй като образуването не е станало страна по договор.

*Отписване на финансов актив (параграфи 15-37)*

AG36. Следната диаграма илюстрира оценката за това дали и до каква степен финансовият актив е отписан.

## ▼ M2



*Споразумения, съгласно които едно образувание запазва договорните права за получаване на паричните потоци от финансов актив, но поема договорно задължение да плаща паричните потоци на един или повече приобретатели (параграф 18б)*

AG37. Ситуацията, описана в параграф 18б) (когато образуванието запазва договорните права за получаване на паричните потоци от финансов актив, но поема договорно задължение да плаща паричните потоци на един или повече приобретатели) възниква, например, ако образуванието е със специално предназначение



## ▼ M2

или доверителен фонд, и емитира към инвеститорите права на бенефициер в базовите финансови активи, които притежава и осигурява обслужване на тези финансови активи. В този случай финансовите активи изпълняват условията за отписване, ако са изпълнени условията по параграфи 19 и 20.

- AG38. При прилагане на параграф 19 образуването би могло да бъде примерно създател на финансов актив, или това би могла да бъде група, която включва консолидирано образуване със специално предназначение, което е придобило финансов актив и прехвърля паричните потоци към инвеститори - несвързана трета страна.

*Оценка на прехвърлянето на рискове и ползи от владението (параграф 20)*

- AG39. По-долу са посочени примери за това кога едно образуване е прехвърлило реално всички рискове и ползи от владението:

- а) безусловна продажба на финансов актив;
- б) продажба на финансов актив заедно с опция за обратно изкупуване на финансовия актив по неговата справедлива стойност към датата на обратното изкупуване;
- и
- в) продажба на финансов актив заедно с пут или кол опция, която е много „извън парите“ (т. е. опция, която е толкова далеч извън парите, че е много малко вероятно да влезе „в парите“ преди изтичането на срока и).

- AG40. По-долу са посочени примери за това кога едно образуване е запазило реално всички рискове и ползи от владението:

- а) транзакция по продажба и обратно изкупуване, когато цената за обратно изкупуване е фиксирана или продажната цена плюс печалбата на заемодателя;
- б) споразумение за отдаване под наем на ценни книжа;
- в) продажба на финансов актив заедно със суоп за обща възвращаемост, който прехвърля експозицията на пазарния риск обратно на образуването;
- г) продажба на финансов актив заедно с пут или кол опция „в парите“ (т. е. опция, която е до такава степен в парите, че е много малко вероятно да излезе „извън парите“ преди изтичането на срока и);

и

- д) продажба на краткосрочни вземания, при които образуването гарантира, че ще компенсира приобретателя за кредитните загуби, които е вероятно да възникнат.

- AG41. Ако едно образуване определя, че в резултат от прехвърлянето то е прехвърлило реално всички рискове и ползи от владението на прехвърления актив, образуването не признава отново прехвърления актив в бъдещ период освен, ако прехвърленият актив не му е необходим в нова операция.

*Оценка на прехвърлянето на контрол*

- AG42. Едно образуване не е запазило контрол върху прехвърлен актив, ако приобретателят има практическата възможност да продаде прехвърления актив. Образуването е запазило контрол върху прехвърления актив, ако приобретателят няма практическата възможност да продаде прехвърления актив. Приобретателят има практическата възможност да продаде прехвърления актив, ако той се търгува на активния пазар, тъй като приобретателят би могъл откупи обратно прехвърления актив на пазара, ако е необходимо да върне актива на образуването. Например приобретателят може да има практическа възможност да продаде прехвърлен актив, ако прехвърленият актив е предмет на опция, която позволява на образуването да го откупи обратно, но приобретателят може лесно да придобие прехвърления актив на пазара, ако опцията е упражнена. Приобретателят не може на практика да продаде прехвърления актив, ако образуването задържи такава опция

## ▼ M2

и приобретателят не може лесно да придобие прехвърления актив на пазара, ако образуването упражнява опцията.

AG43. Приобретателят има практическата възможност да продаде прехвърления актив само, ако той може да продаде актива в неговата цялост на несвързана трета страна и може да упражни тази възможност едностранно и без налагане на допълнителни ограничения върху прехвърлянето. Основният въпрос е, какво приобретателят може да направи на практика, а не какви договорни права има приобретателят относно това какво той може да прави с прехвърления актив или какви договорни забрани съществуват. По-специално:

а) договорно право за продажба на прехвърления актив има малък практически ефект, ако няма пазар за прехвърления актив;

и

б) възможност за продажба на прехвърления актив има малък практически ефект, ако тя не може да бъде ефективно упражнена. По тази причина:

i) възможността приобретателят да продаде прехвърления актив трябва да бъде независима от действията на други (т. е. това трябва да бъде едностранна възможност);

и

ii) приобретателят трябва да може да продава прехвърления актив без да е необходимо да се прилагат ограничителни условия или „рамки“ към прехвърлянето (например условия за това как се обслужва заемен актив или опция, даваща възможност на приобретателя правото на обратно изкупуване на актива).

AG44. Това, че приобретателят е малко вероятно да продаден прехвърления актив, само по себе си не означава, че прехвърлителят е запазил правото на контрол върху прехвърления актив. Ако, обаче, път опция или гаранция ограничава възможността приобретателят да продаде прехвърления актив, тогава прехвърлителят е запазил контрол върху прехвърления актив. Например, ако път опцията или гаранцията е достатъчно ценна, тя ограничава възможността приобретателят да продаде прехвърления актив, тъй като той на практика не би продал прехвърления актив на трета страна без да добави подобна опция или други ограничаващи условия. Вместо това, приобретателят би задържал прехвърления актив така че да получи плащания съгласно гаранция или път опция. По смисъла на тези условия прехвърлителят е запазил контрол върху прехвърления актив.

Прехвърляния, които отговарят на условията за отписване

AG45. Едно образуване може да задържи правото върху част от лихвените плащания за прехвърлените активи като компенсация за обслужването на тези активи. Частта от лихвените плащания, които образуването отстъпва след прекратяване или прехвърляне на договора за обслужване, се разпределя към актива или пасива за обслужване. Частта от лихвените плащания, които образуването не отстъпва, е вземане само по лихвен „стрип“. Например ако образуването не отстъпва каквато и да е лихва след прекратяване или прехвърляне на договор за обслужване, целият лихвен спред е вземане само по лихвен стрип. За целите на прилагането на параграф 27, справедливите стойности на актива за обслужване и вземането по лихвен стрип се използват за разпределяне на преносната стойност на вземането между частта от актива, която е отписана и частта, която продължава да бъде признавана. Ако няма определена такса за обслужване или таксата, която трябва да бъде получена не се очаква да компенсира адекватно образуването за извършеното обслужване, пасивът за задължението по обслужването се признава по справедлива стойност.

AG46. При оценяване на справедливите стойности на частта, която продължава да бъде признавана и частта, която е отписана, за целите на прилагането на параграф 27, образуването прилага

## ▼ M2

изискванията за оценка на справедливата стойност в параграфи 48, 49 и AG69-AG82 в допълнение на параграф 28.

Прехвърляния, които не отговарят на условията за отписване

AG47. приложението на принципа, изложен в параграф 29 е следният: Ако гаранция, дадена от образуването за загубите от неизпълнение на задължения по прехвърления актив, препятства отписването на прехвърлен актив, защото образуването е задържало реално всички рискове и ползи от владението на прехвърления актив, прехвърленият актив продължава да бъде признаван в своята цялост и полученото възнаграждение се признава като пасив.

Продължаващо участие в прехвърлени активи

AG48. По-долу са дадени примери как едно образуване оценява прехвърлен актив и съответния пасив съгласно параграф 30.

*Всички активи*

а) Ако гаранцията, дадена от едно образуване, а именно да плати загубите от неизпълнение на задължения по прехвърления актив, пречи прехвърленият актив да бъде отписан до степента на продължаващото участие, прехвърленият актив към датата на прехвърлянето се оценява по по-ниската от (i) преносната стойност на актива и (ii) максималната сума на възнаграждението получено при прехвърлянето, което образуването може да бъде задължено да върне („размер на гаранцията“). Съответният пасив първоначално се оценява по размера на гаранцията плюс справедливата стойност на гаранцията (която обикновено представлява възнаграждението получено за гаранцията). Следователно, първоначалната справедлива стойност на гаранцията се признава в приход или разход на пропорционално времева база (виж IAS 18) и преносната стойност на актива се намалява с всички загуби от обезценка;

*Активи, оценявани по амортизирана стойност*

б) Ако задължение по път опция, записано от едно образуване, или право на кол опция, държано от образуването, пречи прехвърленият актив да бъде отписан и образуването оценява прехвърления актив по амортизирана стойност, съответният пасив се оценява по неговата стойност (т. е. полученото възнаграждение) коригирана за амортизацията на всяка разлика между тази стойност и амортизираната стойност на прехвърления актив към датата на изтичане на срока на опцията. Примерно да приемем, че амортизираната стойност и преносната стойност на актива на датата на прехвърлянето е CU98 и, че полученото възнаграждение е CU95. Амортизираната стойност на актива на датата на упражняване на опцията ще бъде CU100. Първоначалната преносна стойност на съответния пасив е CU95 и разликата между CU95 и CU100 се признава в приход или разход като се използва метода на ефективната лихва. Ако опцията е упражнена, всяка разлика между преносната стойност на съответния пасив и цената на упражняване се признава в приход или разход;

*Активи, оценявани по справедлива стойност*

в) Ако право на кол опция, задържано от образуване, пречи прехвърленият актив да бъде отписан и образуването оценява прехвърления актив по справедлива стойност, активът продължава да оценяван по неговата справедлива стойност. Съответният пасив се оценява по (i) цената на упражняване на опцията минус стойността на опцията във времето, ако опцията е в или извън парите, или (ii) справедлива стойност на прехвърления актив минус стойността на опцията във времето, ако опцията е извън парите. Корекцията на оценката на съответния пасив гарантира, че нетната преносна стойност на актива и съответния пасив е справедливата стойност на правото на кол опция. Например, ако справедливата стойност на базовия актив е CU80, цената на упражняване на опцията е CU95 и стойността на опцията

## ▼ M2

във времето е CU5, преносната стойност на съответния пасив е CU75 (CU80-CU5), и преносната стойност на прехвърления актив е CU80 (т. е. неговата справедлива стойност);

- г) Ако пут опция, подписана от образуването, пречи прехвърления актив да бъде отписан и образуването оценява прехвърления актив по справедлива стойност, съответният пасив се оценява по цената на упражняване на опцията плюс стойността на опцията във времето. Оценяването на актива по справедлива стойност е ограничено до по-ниската от справедливата стойност и цената на упражняване на опцията, тъй като образуването няма право на увеличения на справедливата стойност на прехвърления актив над цената на упражняване на опцията. Това гарантира, че нетната преносна стойност на актива и съответния пасив е справедливата стойност на задължението по пут опцията. Например, ако справедливата стойност на базовия актив е CU120, цената на упражняване на опцията е CU100 и стойността на опцията във времето е CU5, преносната стойност на съответния пасив е CU105 (CU100 + CU5), и преносната стойност на актива е CU100 (в този случай цената на упражняване на опцията);
- д) Опция „яка“ под формата на купена кол или записана пут опция, препятства отписването на прехвърления актив и образуването оценява актива по справедлива стойност, то продължава да оценява актива по справедлива стойност. Съответният 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 опцията е в или на парите, 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 парите. Корекцията на съответния пасив гарантира, че нетната преносна стойност на актива и съответния пасив е справедливата стойност на опциите, държани и записани от образуването. Например, да приемем, че едно образуване прехвърля финансов актив, който се оценява по справедлива стойност, докато едновременно купува кол опция с цена на упражняване CU120 и записва пут опция с цена на упражняване CU80. Да приемем също, че справедливата стойност на актива е CU100 към датата на прехвърлянето. Времевите стойности на пут и кол опцията съответно са CU1 и CU5. В този случай образуването признава актив от CU100 (справедливата стойност на актива) и пасив от CU96 ((CU100 + CU1)-CU5). Това дава нетна стойност на актива CU4, която представлява справедливата стойност на опциите, държани и записани от образуването.

## Всички прехвърления

AG49. Доколкото 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 на дериватива и, или прехвърления актив или пасива, произтичащ от прехвърлянето, би довело до признаване на същите права или задължения два пъти. Например кол опция, задържана от прехвърлителя, може да попречи прехвърлянето на финансови активи да бъде отчетено като продажба. В този случай кол опцията не се признава отделно като деривативен актив.

AG50. Доколкото прехвърлянето на финансов актив не отговаря на условията за отписване, приобретателят не признава прехвърления актив като свой актив. Приобретателят отписва платените парични средства или друго възнаграждение и признава вземане от прехвърлителя. Ако прехвърлителят има и право и задължение да придобие отново контрол върху целия прехвърлен актив за фиксирана сума (например, съгласно споразумение за обратно изкупуване), приобретателят може да отчете своето вземане като заем или вземане.

## Примери

AG51. Примерите по-долу илюстрират прилагането на принципите за признаване по настоящия стандарт.

## ▼ M2

- а) *Споразумения за обратно изкупуване и заемане на ценни книжа.* Ако финансов актив е продаден съгласно споразумение за обратното му изкупуване по фиксирана цена или по продажна цена плюс печалба за заемотателя, или е даден назаем съгласно споразумение за връщането му на прехвърлителя, той не се отписва тъй като прехвърлителят задържа реално всички рискове и ползи от владението му. Ако приобретателят получи правото да продава или залага актива, прехвърлителят прекласифицира актива в своя баланс отчет, например, като зает актив или заемане за обратно изкупуване;
- б) *Споразумения за обратно изкупуване и заемане на ценни книжа-активи, които реално са същите.* Ако един финансов актив е продаден съгласно споразумение за обратно изкупуване на същия или почти същия актив по фиксирана цена или по продажна цена плюс печалба за заемотателя, или ако финансовият актив е взет или даден назаем съгласно споразумение за връщане на същия или почти същия актив на прехвърлителя, той не се отписва, защото прехвърлителят задържа реално всички рискове и ползи от владението му;
- в) *Споразумения за обратно изкупуване и заемане на ценни книжа-право на замяна.* Ако споразумение за обратно изкупуване по фиксирана цена за обратно изкупуване или цена равна на продажната цена плюс печалба за заемотателя, или подобна операция по даване назаем на ценни книжа, дава на приобретателя право да заменя активи, които са подобни и с еднаква справедлива стойност на прехвърления актив към датата на обратното изкупуване, активът, продаден или даден назаем при операция за обратно изкупуване или даване назаем на ценни книжа, не се отписва, защото прехвърлителят задържа реално всички рискове и ползи от владението му.
- г) *Право на първи отказ при обратно изкупуване по справедлива стойност.* Ако едно образувание продава финансов актив и запазва само правото на първи отказ за обратно изкупуване на прехвърления актив по справедлива стойност, ако приобретателят впоследствие го продава, образуванието отписва актива, тъй като то е прехвърлило реално всички рискове и ползи от владението му.
- д) *Фиктивна продажба.* Обратното изкупуване на финансов актив скоро след като е бил продаден понякога се определя като фиктивна продажба. Такова обратно изкупуване не препяства отписването при условие че първоначалната транзакция отговаря на изискванията за отписване. Ако, обаче, споразумението за продажба на финансов актив е сключено едновременно със споразумение за обратно изкупуване на същия актив по фиксирана цена или по продажната цена плюс печалба за заемотателя, тогава активът не се отписва.
- е) *Пут опции и кол опции, които са дълбоко в парите.* Ако прехвърлен финансов актив може да бъде взет обратно от прехвърлителя и кол опцията е дълбоко в парите, прехвърлянето не отговаря на условията за отписване, тъй като прехвърлителят е задържал реално всички рискове и ползи от владението му. Също така, ако финансовият актив може да бъде върнат от приобретателя и пут опцията е дълбоко в парите, прехвърлянето не отговаря на изискванията за отписване, защото прехвърлителят е задържал реално всички рискове и ползи от владението му.
- ж) *Пут опции и кол опции, които са далеч извън парите.* Финансов актив, който се прехвърля само при условията на пут опция далеч извън парите, държана от приобретателя, или кол опция далеч извън парите, държана от прехвърлителя, се отписва. Това е така защото прехвърлителят е прехвърлил реално всички рискове и ползи от владението на актива.
- з) *Активи, които могат да бъдат лесно придобити при условията на кол опция, която не е нито дълбоко в парите, нито е далеч извън парите.* Ако образуванието

## ▼ M2

държа кол опция върху актив, който може да бъде лесно придобит на пазара и опцията не е нито дълбоко в парите, нито далеч извън парите, активът се отписва. Това е така защото образуването (i) нито е задържало, нито е прехвърлило реално всички рискове и ползи от владението, и (ii) не е запазило контрол. Ако, обаче, активът не може да бъде лесно придобит на пазара, отписването спира до сумата на актива, който е предмет на кол опцията, защото образуването е запазило контрол върху актива.

- и) *Актив, който не може да бъде лесно придобит при условията на път опция записана от едно образуване, която не е нито дълбоко в парите, нито е далеч извън парите.* Ако едно образуване прехвърля финансов актив, който не може да бъде придобит лесно на пазара и записва път опция, която не е далеч извън парите, образуването нито задържа, нито прехвърля реално всички рискове и ползи от владението вследствие на записаната път опция. Образованието запазва контрол върху актива, ако път опцията е достатъчно ценна, за да попречи на приобретателя да продаде актива, като в такъв случай активът продължава да бъде признаван до степента на продължаващото участие на прехвърлителя (виж параграф AG44). Образованието прехвърля контрола върху актива, ако път опцията не е достатъчно ценна, за да попречи на приобретателя да продаде актива, като в такъв случай активът се отписва.
- й) *Активи, които са предмет на път или кол опция по справедлива стойност или форуърдно споразумение за обратно изкупуване.* Прехвърлянето на финансов актив, който е предмет само на път или кол опция, или на форуърдно споразумение за обратно изкупуване, които имат цена на упражняване или цена на обратно изкупуване, равна на справедливата стойност на финансовия актив по време на обратното изкупуване, води до отписване вследствие прехвърлянето на фактически всички рискове и ползи от владението му.
- к) *Кол и път опции, уреджани на парична база.* Образованието оценява прехвърлянето на финансов актив, който е предмет на път или кол опция, или форуърден договор за обратно изкупуване, които ще бъдат уредени нетно на парична база, за да определи дали е задържало или прехвърлило реално всички рискове и ползи от владението на актива. Ако образуването не е задържало реално всички рискове и ползи от владението на прехвърления актив, то определя дали е запазило контрол върху прехвърления актив. Това дали път или кол опцията, или форуърдното споразумение за обратно изкупуване са уредени нетно на парична база, не означава автоматично, че образуването е прехвърлило контрол (виж параграфи AG44 и ж), з) и и) по-горе).
- л) *Отмяна на провизирането на сметки.* Отмяната на провизирането на сметки е опция за безусловно обратно изкупуване (кол опция), която дава на образуването право да поиска обратно активите, прехвърлени при условията на някои ограничения. При условие, че такава опция води до това, че образуването нито задържа, нито прехвърля реално всички рискове и ползи от владението, тя спира отписването само до размера, предмет на обратно изкупуване, (ако приемем, че приобретателят не може да продаде активите). Например, ако преносната стойност и приходите от прехвърлянето на заемни активи са CU100 000 и всеки отделен заем може да бъде поискан обратно, но съвкупната сума на заемите, които могат да бъдат изкупени обратно, не може да надвишава CU10 000, CU90 000 от заемите отговаря на изискванията за отписване.
- м) *Клийнъп кол опции (Clean - up call).* Едно образуване, което може да бъде прехвърлящ, и което обслужва прехвърления актив, може да държи *клийнъп кол опции*, за да купи останалите прехвърлени активи, когато сумата на неизплатените активи падне под определено ниво, при което стойността на обслужване на тези активи е твърде висока по отношение на ползите от обслужването. При условие, че такава *клийнъп кол*

## ▼ M2

*опция* води до това, че образуването нито задържа, нито прехвърля реално всички рискове и ползи от владението и придобивателят не може да продаде активите, тя спира отписването само до сумата на активите, която е предмет на опцията.

- н) *Субординирани неразпределени участия и кредитни гаранции*. Едно образуване може да предостави на придобивателя увеличение на кредита като подчини част или цялото си неразпределено участие в прехвърления актив. Едно образуване може да предостави на придобивателя увеличение на кредита под формата на кредитна гаранция, която би могла да бъде неограничена или ограничена до определена сума. Ако образуването задържа реално всички рискове и ползи от владението на прехвърления актив, активът продължава да бъде признат в своята цялост. Ако образуването задържа част, но не всички рискове и ползи от владението, и е запазило контрол, отписването спира до сумата на паричните средства или другите активи, които образуването може да се наложи да плати.
- о) *Суопи за обща възвращаемост*. Образованието може да продаде финансов актив на придобител и да сключи договор за суоп за обща възвращаемост с придобитателя, с който всички парични потоци от лихвени плащания от базовия актив се прехвърлят към образуването срещу фиксирано плащане или плащане с променлив лихвен процент и всички увеличения или намаления в справедливата стойност на базовия актив се поемат от образуването. В такъв случай отписването на целия актив е забранено.
- п) *Лихвени суопи*. Образованието може да прехвърли на придобитателя финансов актив с фиксиран лихвен процент и да сключи договор за лихвен суоп с придобитателя, за да получи фиксиран лихвен процент и плаща променлив лихвен процент на базата на условна сума, която е равна на сумата на главницата на прехвърления финансов актив. Лихвеният суоп не изключва отписването на прехвърления актив при условие че плащанията по суоп не зависят от плащанията по прехвърления актив.
- р) *Амортизационен лихвен суоп*. Едно образуване може да прехвърли на придобитателя финансов актив с фиксиран лихвен процент, който се изплаща с времето и да сключи договор за амортизиране на лихвен суоп с придобитателя, за да получи фиксиран лихвен процент и плаща променлив лихвен процент на базата на условна сума. Ако условната сума на суоп се амортизира така че да е равна на сумата на главницата на прехвърления финансов актив, дължима в някакъв момент от време, суопът обикновено води до това, че образуването или продължава да признава целия прехвърлен актив, или продължава да признава прехвърления актив до степента на продължаващото си участие. Обратно, ако амортизацията на условната сума на суоп не е свързана със сумата на главницата, дължима по прехвърления актив, такъв суоп не би довел до това образуването да задържа риска от предварително плащане върху актива. Следователно, той не пречи на отписването на прехвърления актив при условие че плащанията по суоп не зависят от лихвените плащания по прехвърления актив и суопът не води до това образуването да задържа други значителни рискове и ползи от владението на прехвърления актив.

AG52. Настоящата параграф илюстрира прилагането на подхода на продължаващото участие, когато продължаващото участие на образуването е в част от финансовия актив.

Да допуснем, че едно образуване има портфейл от предплатими кредити, чийто купон и ефективна лихва е 10 процента и чиято главница и амортизирана стойност е CU10 000. То сключва сделка, в която в замяна на плащане на CU9 115 придобителът придобива правото на CU9 000 от всички събирания на главница плюс лихва върху нея в размер на 9.5 процента. Образованието запазва правата върху CU1 000 от всички събирания на главница плюс лихва върху нея в размер на 10 процента, плюс допълнителен спред от 0,5 процента върху

## ▼ M2

останалите CU9 000 от главницата. Събиранията от предварителните плащания се разпределят между образуването и приобретателя пропорционално в съотношение 1:9, но неустойките се удържат от участието на образуването в размер на CU1 000, докато това участие се изчерпи. Справедливата стойност на кредитите към датата на транзакцията е CU10 000 и очакваната справедлива стойност от допълнителния спред от 0,5 процента е CU40.

Образуването определя, че е прехвърлило някои значителни рискове и ползи от владението (например значителен риск от предварително плащане), но също така е задържало някои значителни рискове и ползи от владението (вследствие на подчиненото неразпределено участие) и е запазило контрол. Ето защо то прилага подхода на продължаващото участие.

За прилагането на настоящия стандарт образуването анализира транзакцията като а) задържане на изцяло пропорционално неразпределено участие от CU1 000 плюс б) субординирането на това неразпределено участие за предоставяне на кредитно увеличение на приобретателя за кредитните загуби.

Образуването изчислява, че CU9 090 (90 процента от CU10 100) от полученото възнаграждение в размер на CU9 115 представлява възнаграждение за изцяло пропорционален дял от 90 процента. Остатъкът от полученото възнаграждение (CU25) представлява възнаграждение, получено за субординиране на неговото неразпределено участие за предоставяне на кредитно увеличение на приобретателя за кредитни загуби. Освен това, допълнителният спред от 0,5 процента представлява възнаграждение, получено за кредитното увеличение. Следователно, общо полученото възнаграждение за увеличение на кредита е CU65 (CU25 + CU40).

Образуването изчислява печалбите или загубите от продажбата на 90 процентния дял от паричните потоци. Ако приемем, че към датата на прехвърлянето отделните справедливи стойности на прехвърлената 10 процентна част и задържаната 90 процентна част не са налични, образуването разпределя преносната стойност на актива съгласно параграф 28, както следва:

	<i>Очаквана справедлива стойност</i>	<i>Процент</i>	<i>Разпределена преносна стойност</i>
Прехвърлена част	9 090	90 %	9 000
Задържана част	1 010	10 %	1 000
<b>Общо</b>	<b>10 100</b>		<b>10 000</b>

Образуването изчислява своята печалба или загуба от продажбата на 90 процентния дял от паричните потоци като удържа разпределената преносна стойност на прехвърленото възнаграждение от полученото възнаграждение, т. е. CU90 (CU9 090-CU9 000). Преносната стойност на частта, задържана от образуването, е CU1 000.

Освен това, образуването признава продължаващото участие, което произтича от субординирането на неговото неразпределено участие за кредитни загуби. Следователно, то признава актив от CU1 000 (максималният размер на паричните потоци, които то няма да получи съгласно субординирането), и съответния пасив от CU1 065 (което представлява сумата на паричните потоци, които то няма да получи съгласно субординирането, т. е. CU1 000 плюс справедливата стойност на субординирането в размер на CU65).

Образуването използва цялата информация по-горе, за да отчете транзакцията, както следва:



## ▼ M2

	<i>Дебит</i>	<i>Кредит</i>
Първоначален актив	—	9 000
Актив, признат за субординиране или остатъчно участие	1 000	—
Актив за възнаграждението, получено под формата на допълнителен спред	40	—
Приход или разход (печалба от прехвърляне)	—	90
Задължение	—	1 065
Получени парични средства	9 115	—
<b>Общо</b>	<b>10 155</b>	<b>10 155</b>

Непосредствено след транзакцията преносната стойност на актива е CU2 040, която се състои от CU1 000, представляваща разпределената стойност на неразпределената част, и CU1 040, представляваща допълнителното продължаващо участие на образуването от субординирането на неговото неразпределено участие за кредитни загуби (която включва допълнителния спред в размер на CU40).

В последващи периоди образуването признава възнаграждението получено за увеличаване на кредита (CU65) на пропорционално времева база, начислява лихва върху признатия актив като използва метода на ефективната лихва и признава всяка кредитна обезценка по признатите активи. Като пример за последното нека приемем, че през следващата година има загуба от кредитна обезценка по базовите кредити в размер на CU300. Образуването намалява своя признат актив с CU600 (CU300-отнасяща се за неговото неразпределено участие и CU300-за допълнителното продължаващо участие, което възниква от субординиране на неговото неразпределено участие за кредитни загуби), и намалява своето признато задължение с CU300. Нетният резултат е начисляване в приход или разход за обезценка на кредит на CU300.

*Обичайна покупко-продажба на финансов актив (параграф 38)*

- AG53. Обичайната покупко-продажба на финансови активи се признава като се използва или отчитане по метода „дата на търгуване“ или отчитане по метода „дата на уреждане“ съгласно параграфи AG55 и AG56. използваният метод се прилага последователно за всички покупко-продажби на финансови активи, които принадлежат към една и съща категория финансови активи, определени в параграф 9. За тази цел активите, които се държат за търгуване формират отделна категория активи, определени по справедлива стойност чрез приходи и разходи.
- AG54. Договор, който изисква или позволява нетно уреждане на промяната в стойността на договора, не е обичаен договор. Вместо това, такъв договор се отчита като дериватив в периода между датата на търгуване и датата на уреждане.
- AG55. Датата на търгуване е датата, на която образуването се ангажира да купи или продаде актив. Отчитането по метода „дата на търгуване“ се отнася за а) признаване на актив, който следва да бъде получен или пасив, който следва да бъде платен за него на датата на търгуване, и б) отписване на актив, който е продаден, признаване на всяка печалба или загуба от продажбата и признаването на вземане от купувача за плащане на датата на търгуване. Обикновено, лихвата не започва да се начислява върху актива и съответния пасив до датата на уреждане, когато правото на собственост се прехвърля.
- AG56. Датата на уреждане е датата, на която активът се доставя на или от образуването. Отчитането по метода „дата на уреждане“ се отнася до а) признаването на актива в деня, в който той е получен от образуването, и б) отписването на актив и признаването на всяка печалба или загуба от продажбата в деня, в който той е доставен от образуването. Когато се прилага метода на отчитане „дата на уреждане“, образуването отчита всяка промяна в справедливата стойност на актива, който

## ▼ M2

следва да бъде получен през периода между датата на търгуване и датата на уреждане, по начина, по който отчита придобития актив. С други думи, промяната в стойността не се признава за активи, отчитани по себестойност или амортизирана стойност; тя се признава в приход или разход за активи, класифицирани като финансови активи по справедлива стойност чрез приход или разход; тя се признава в собствения капитал за активи, класифицирани като обявени за продажба.

*Отписване на финансов пасив (параграфи 39-42)*

- AG57. Финансов пасив (или част от него) се погасява, когато длъжникът или:
- a) ликвидира пасива (или част от него) като плаща на кредитора, обикновено в брой, с други финансови активи, стоки или услуги;
  - или
  - b) е официално освободен от първостепенна отговорност за пасива (или част от него) или чрез съдебен процес, или от кредитора. (Ако длъжникът е дал гаранция, това условие все още може да бъде спазено).
- AG58. Ако емитентът на дългов инструмент изкупи обратно този инструмент, дългът се погасява дори ако емитентът е маркет-мейкър в този инструмент или възнамерява да го препродаде в близко бъдеще.
- AG59. Плащането към трета страна, включително към тръст (понякога наричано „погасяване по същество“), само по себе си не освобождава длъжника от главното му задължение към кредитора при отсъствие на законово освобождаване.
- AG60. Ако длъжникът плати на трета страна да поеме задължението и уведоми своя кредитор, че третата страна е поела неговото задължение, длъжникът не отписва задължението освен ако е изпълнено условието по параграф AG576). Ако длъжникът плати на трета страна да поеме задължение и получи законово освобождаване от своя кредитор, длъжникът е погасил дълга. Ако, обаче, длъжникът приеме да извършва плащания по дълга към третата страна или директно към първоначалния си кредитор, длъжникът признава ново задължение към третата страна.
- AG61. Докато официалното освобождаване независимо дали идва от съдебни органи, или от страна на кредитора, води до отписване на пасив, образуването може да признае нов пасив, ако не са спазени критериите за отписване в параграфи 15 - 37 за прехвърлените финансови активи. Ако тези критерии не са спазени, прехвърлените активи не се отписват, а образуването признава нов пасив, отговарящ на прехвърлените активи.
- AG62. За целите на параграф 40 условията са съществено различни, ако съгласно новите условия дисконтираната сегашна стойност на паричните потоци, включително всички такси изплатени нето от всички получени хонорари и дисконтирани чрез използване на първоначалната ефективна лихва, е различна от дисконтираната сегашна стойност на оставащите парични потоци на оригиналния финансов пасив най-малко с 10 процента. Ако размяната на дългови инструменти или изменението в условията се отчете като погасяване, всички поети разходи или хонорари се признават като част от печалбата или загубата върху погасяването. Ако сделката или модификацията не бъде отчетена като погасяване, всички поети разходи или хонорари коригират преносната стойност на пасива и се амортизират до края на срока на модифицирания пасив.
- AG63. В някои случаи кредиторът освобождава длъжника от настоящото му задължение за изплащане на вноски, но длъжникът задължението да плати в случай на неизпълнение от страната, приела първостепенната отговорност. При тези обстоятелства длъжникът:
- a) признава нов финансов пасив на базата на справедливата стойност на своето задължение за гаранцията;

## ▼ M2

и

- б) признава печалба или загуба на базата на разликата между (i) всички постъпления и (ii) преносната стойност на оригиналния финансов пасив минус справедливата стойност на новия финансов пасив.

**Оценяване (параграфи 43-70)**

*Първоначално оценяване на финансови активи и финансови пасиви (параграф 43)*

- AG64. Справедливата стойност на финансов инструмент при първоначално признаване обикновено е цената на транзакцията (т. е. справедливата стойност на платеното или полученото насрещно вземдане, виж също параграф AG76). Ако, обаче, част от платеното или получено е за нещо различно от финансовия инструмент, справедливата стойност на финансовия инструмент се изчислява с помощта на метод за оценяване (виж параграфи AG74-AG79). Например справедливата стойност на дългосрочния заем или вземане, която не носи лихва, може да бъде изчислена като сегашна стойност на всички бъдещи парични постъпления, дисконтирани чрез използването на преобладаващия пазарен лихвен процент или проценти за подобен инструмент (подобен, що се отнася до валута, срок, тип лихва и други фактори) с подобен кредитен рейтинг. Всяка допълнителна сума дадена назаем представлява разход или намаляване на прихода освен ако отговаря на изискванията за признаване като някакъв друг тип актив.
- AG65. Ако едно образувание даде кредит, който носи непазарна лихва (например 5 процента, когато пазарната лихва за подобни кредити е 8 процента), и получава първоначална такса като компенсация, образуванието признава кредита по неговата справедлива стойност, т. е. без получената такса. Образуванието то увеличава дискаунта в приходи или разходи като използва метода на ефективната лихва.

*Последващо оценяване на финансови активи (параграфи 45 и 46)*

- AG66. Ако един финансов инструмент, който по-рано е бил признат като финансов актив се оценява по справедлива стойност и неговата справедлива стойност е под нулата, той е финансов пасив съгласно параграф 47.
- AG67. Следният пример илюстрира отчитането на разходите по сделката към първоначалното и последващо оценяване на финансов актив, обявен за продажба. Даден актив е придобит за CU100 плюс комисиона при покупката, равна на CU2. Първоначално активът се признава по CU102. Следващата дата за финансово отчитане е един ден по-късно, когато котиранията пазарна цена на актива е CU100. Ако активът беше продаден, щеше да бъде платена комисиона от CU3. На тази дата активът се оценява на CU100 (без оглед на възможната продажна комисиона) и се признава загуба CU2 в собствения капитал. Ако финансовият актив, обявен за продажба, има фиксирани или определими плащания, разходите по транзакцията се амортизират в приход или разход като се използва метода на ефективната лихва. Ако финансовият актив, обявен за продажба, няма фиксирани или определими плащания, разходите по транзакцията се признават в приход или разход, когато активът е отписан или се обезцени.
- AG68. Инструменти, които са класифицирани като кредити и вземания, се оценяват по амортизирана стойност без оглед на намерението на образуванието да ги задържи до падеж.

*Съображения за оценяване по справедлива стойност (параграфи 48 и 49)*

- AG69. В определението за справедлива стойност е залегнало предположението, че едно образувание е действателно образувание без намерение или необходимост от ликвидиране, съществено съкращаване на операциите си или сключване на сделка при неизгодни условия. Справедливата стойност следователно не е сумата, която образуванието би получило или заплатило при форсмажорна сделка, недоброволна ликвидация или прину-

## ▼ M2

дителна продажба. Справедливата стойност, обаче, отразява кредитното качество на инструмента.

- AG70. Настоящият стандарт използва термините „цена купува“ и „цена продава“ (понякога наричана „текуща офертна цена“) във връзка с котираните пазарни цени, и термина „спред купува-продава“, за да се включат само разходите по транзакцията. Други корекции, за да се стигне до справедлива стойност (например кредитния риск на контрагента), не са включени в термина „спред купува-продава“.

Активен пазар: Котирана цена

- AG71. Финансовият инструмент се счита за котиран на активния пазар, ако котираните цени могат да бъдат получавани лесно и регулярно от борса, дилър, брокер, отраслова група, агенция по цените или надзорна агенция, и тези цени представляват реални и регулярни преки пазарни транзакции. Справедливата стойност се определя от гледна точка на цената, договорена между желаещ купувач и желаещ продавач в пряка сделка. Целта на определянето на справедливата стойност за финансов инструмент, който се търгува на активен пазар, е да се постигне цената, при която възниква сделка към датата на балансовия отчет в този инструмент (т. е. без модифициране или преокомплектоване на инструмента) на най-изгодния активен пазар, до който образуването има непосредствен достъп. Въпреки това, образуването коригира цената на по-изгодния пазар, за да отрази всички разлики в кредитния риск на контрагента между инструментите, търгувани на този пазар, и тези, които са били оценени. Наличието на котировки на публикувани цени на активен пазар е най-доброто доказателство за справедлива стойност и, когато ги има те се използват за оценяване на финансовия актив или финансовия пасив.

- AG72. Подходящата котирана пазарна цена за държан актив или пасив, който предстои да бъде емитиран, е текущата цена „купува“, а за актив, който предстои да бъде придобит или държан пасив-цената „продава“. Когато едно образувание притежава активи и пасиви с компенсиращи пазарни рискове, то може да използва средни пазарни цени като основа за установяване на справедливите стойности за нетиране на рисковите позиции, и прилага съответно цена „купува“ или „продава“ за нетната открита позиция. Когато няма текущи цени „купува“ или „продава“, цената на последната транзакция показва текущата справедлива стойност доколкото не е имало значителни промени в икономическите условия след извършване на транзакцията. Ако след транзакцията условията са се променили (например промяна в безрисковия лихвен процент след последната котирана цена за корпоративни облигации), справедливата стойност отразява промяната в условията във връзка с текущите цени или проценти за подобни финансови инструменти. Също така, ако образуването може да докаже, че последната цена за транзакция не е справедлива стойност (например, защото е отразявала сумата, която образуването би получило или заплатило при форсмажорна сделка, недоброволна ликвидация или принудителна продажба), цената се коригира. Справедливата стойност на портфейл от финансови инструменти е резултат от броя на единиците в инструмента и неговата котирана пазарна цена. Ако на активния пазар няма котировка на публикувана цена за финансовия инструмент в неговата цялост, но има активни пазари за неговите компоненти, справедливата стойност се определя на базата на съответните пазарни цени за тези компоненти.

- AG73. Ако процент (а не цена) се котира на активния пазар, образуването използва котираните на пазара процент в метода на оценяване, за да определи справедливата стойност. Ако котираните на пазара процент не включва кредитен риск или други фактори, които участниците на пазара биха включили при оценката на инструмента, образуването прави корекции за тези фактори.

Неактивен пазар: метод на оценяване

- AG74. Ако пазарът за финансовия инструмент не е активен, образуването установява справедливата стойност като използва

▼ M2

метод на оценяване. Методите на оценяване включват последните преки пазарни сделки между информирани, желаещи страни, ако има такива, позоваване на текущата справедлива стойност на друг инструмент, който фактически е същият, анализ на дисконтираните парични потоци и модели за определяне на опционни цени. Ако има метод на оценяване, използван обикновено от участниците на пазара, за определяне цената на инструмента и този метод е показал, че може да даде надеждна оценка за цените, получени в реални пазарни трансакции, образуването използва този метод.

- AG75. Целта на използването на метод за оценяване е да се установи, каква би била цената на трансакцията в деня на оценяването при пряка размяна, мотивирана от обичайни делови съображения. Справедливата стойност се изчислява на база резултатите от метода на оценяване, който използва максимално пазарните данни и разчита колкото се може по-малко на специфичните за образуването данни. Очаква се методът за оценяване да постигне реална оценка на справедливата стойност, ако а) той отразява разумно очакванията за цената, която ще определи пазарът за инструмента и б) данните, използвани в метода за оценяване, разумно представят пазарните очаквания и оценки на факторите риск и възвращаемост, присъщи на финансовия инструмент.
- AG76. Ето защо методът на оценяване а) включва всички фактори, които участниците на пазара биха взели предвид при определяне на цената и б) е съвместим с икономическите методологии за определяне цената на финансовите инструменти. Периодично, образуването коригира метода за оценяване и го проверява за валидност, като използва цени от всички наблюдавани текущи пазарни трансакции в същия инструмент (т. е. без модифициране и преокомплектоване) или на базата на всички налични видими пазарни данни. образуването получава пазарни данни на същия пазар, откъдето инструментът произхожда или е купен. Най-доброто свидетелство за справедливата стойност на финансовия инструмент при първоначалното признаване е цената на трансакцията (т. е. справедливата стойност на полученото или платено вземзядване), освен ако справедливата стойност на този инструмент се доказва чрез сравняване на други наблюдавани текущи пазарни трансакции в същия инструмент (т. е. без модифициране или преокомплектоване), или на базата на метод за оценяване, чиито променливи включват само данни от наблюдаваните пазари.

▼ M8

- AG76A. Последващото оценяване на финансовия актив или финансовия пасив, както и последващото признаване на печалбите или загубите отговаря на изискванията на настоящия стандарт. Прилагането на параграф РП76 може да доведе до това да няма призната печалба или загуба при първоначалното признаване на даден финансов актив или финансов пасив. В този случай IAS 39 изисква печалбата или загубата да бъдат признати след първоначалното признаване само доколкото е получена в резултат на промяна в някой фактор (включително време), която участниците на пазара отчитат при определянето на дадена цена.

▼ M2

- AG77. Първоначалното придобиване или създаване на финансов актив, или поемане на финансов пасив представлява пазарна трансакция, която дава основа за изчисляване на справедливата стойност на финансовия инструмент. По-специално, ако финансовият инструмент е дългов инструмент (например кредит), неговата справедлива стойност може да бъде определена чрез позоваване на пазарните условия към датата на неговото придобиване или възникване и текущите пазарни условия или лихвени проценти, начислявани от образуването или от други, за подобни дългови инструменти (т. е. подобен срок до падежа, модел на паричния поток, валута, кредитен риск, обезпечение и лихвена база). При условие, че няма промяна в кредитния риск на дължника и приложимия кредитен спред след възникването на дълговия инструмент, оценка за текущия пазарен лихвен процент може да бъде извлечена като се използва най-

## ▼ M2

разпространения лихвен процент, който отразява по-добро кредитно качество от базовия дългов инструмент, задържа постояннен лихвения спред и коригира препоръчителния лихвен процент след датата на възникване. Ако условията са се променили след последната пазарна транзакция, съответната промяна в справедливата стойност на финансовия инструмент, който се оценява, се определя по отношение на текущите цени или проценти за подобни финансови инструменти, съответно коригирани за разликите от инструмента който се оценява.

AG78. Същата информация не може да бъде налична към всяка дата на оценяване. Например датата, на която образуването взема кредит или придобива дългов инструмент, който не се търгува активно, образуването има цена на транзакцията, която е също и пазарна цена. На следващата дата на оценяване може да няма нова информация за транзакцията и, независимо от това, че образуването може да определи общото ниво на пазарните лихвени проценти, то не може да знае какво ниво на кредитен или друг риск ще вземат предвид участниците на пазара при определяне цената на инструмента на тази дата. Образуването може да няма информация от последните транзакции, за да определи съответния кредитен спред по основния лихвен процент, който да използва при определяне на дисконтовия процент за изчисляване на сегашната стойност. Би било логично да се допусне, при липсата на доказателство за обратното, че не е имало промени в спреда, съществувал на датата на която е бил взет заемът. Очаква се образуването да положи разумни усилия, за да определи дали има доказателство за промяна в тези фактори. Когато съществува доказателство за промяна, образуването взема предвид ефектите от промяната при определяне на справедливата стойност на финансовия инструмент.

AG79. При прилагане на анализ за дисконтираните парични потоци, образуването използва един или повече дисконтови процента, равни на нормата на възвращаемост за финансовите инструменти, които реално имат същите условия и характеристики, включително кредитното качество на инструмента, оставащия срок, през който договорената лихва е фиксирана, оставащия срок до връщане на главницата и валутата, в която следва да се извършват плащанията. Краткосрочните вземания и задължения без определен лихвен процент могат да бъдат оценени по първоначалната фактурна стойност, ако ефектът от дисконтирането е несъществен.

#### Неактивен пазар: капиталови инструменти

AG80. Справедливата стойност на инвестициите в капиталови инструменти, които нямат котирана пазарна цена на активен пазар и деривативи, които са свързани с и трябва да бъдат уредени чрез доставка на такива некотирани капиталови инструменти (виж параграфи 46в) и 47) може да бъде надеждно оценена, ако а) променливостта в диапазона от надеждни оценки на справедливата стойност е незначителна за този инструмент или б) правдоподобността на различните оценки в рамките на диапазона може да бъде надеждно преценена и използвана при оценката на справедливата стойност.

AG81. Съществуват много положения, при които променливостта в диапазона от надеждни оценки на справедливата стойност на инвестиции в капиталови инструменти, които нямат котирана пазарна цена и деривативи, които са свързани и трябва да бъдат уредени чрез доставка на такъв некотиран капиталов инструмент (виж параграфи 46в) и 47) е вероятно да бъде незначителна. Обикновено е възможно да се оцени справедливата стойност на финансов актив, което образуването е придобило от външна страна. Ако, обаче, диапазонът от надеждни оценки на справедливата стойност е значителен и правдоподобността на различните оценки не може да бъде надеждно преценена, образуването не може да оцени инструмента по справедлива стойност.

## ▼ M2

## Данни за методите на оценяване

- AG82. Подходящият метод за оценяване на справедливата стойност на определен финансов инструмент включва наблюдавани пазарни данни за пазарните условия и други фактори, които е възможно да повлияят на справедливата стойност на инструмента. Справедливата стойност на един финансов инструмент се базира на един или повече от следните фактори (и, може би, други).
- а) *Стойност на парите във времето (т. е. основна или безрискова лихва).* Основните лихвени проценти обикновено могат да бъдат извлечени от наблюдавани цени на държавни облигации и често са цитирани във финансови издания. Тези проценти обикновено се променят за очакваните дати на прогнозираните парични потоци заедно с кривата на доходността на лихвените проценти за различни времеви хоризонти. От практическа гледна точка, образуването може да използва общоприета и лесно достъпна основна лихва, например LIBOR или лихва по суоп, като препоръчителна лихва. (Поради това, че лихва като LIBOR не е безрисков лихвен процент, корекцията за кредитен риск, подходяща за конкретния финансов инструмент, се определя на базата на неговия кредитен риск по отношение на кредитния риск в тази препоръчителна лихва.) В някои страни държавните облигации могат да носят значителен кредитен риск и могат да не осигуряват стабилен препоръчителен основен лихвен процент за инструменти, деноминирани в тази валута. Някои предприятия в тези страни могат да имат по-добро кредитно положение и по-добра заемна лихва от правителството. В такъв случай основният лихвен процент е по-уместно да бъде определен чрез позоваване на лихвените проценти за най-високо оценените корпоративни облигации, емитирани във валутата на тази юрисдикция;
  - б) *Кредитен риск.* Ефектът на кредитния риск (т. е. премията над основния лихвен процент за кредитен риск) върху справедливата стойност може да бъде извлечен от наблюдаваните пазарни цени за търгувани инструменти с различно кредитно качество или от наблюдавани лихвени проценти, начислявани от заемодатели за кредити с различни кредитни рейтинги;
  - в) *Цени на валутните пазари.* За повечето основни валути има активни валутни пазари, и цените се котират ежедневно във финансовите издания;
  - г) *Цени на стоките.* За много стоки има наблюдавани пазарни цени.
  - д) *Капиталови цени.* Цените (и ценовите индекси) на търгуваните капиталови инструменти могат лесно да бъдат наблюдавани на някои пазари. Методите, базирани на сегашната стойност, могат да бъдат използвани за изчисляване на текущата пазарна цена на капиталови инструменти, за които няма наблюдавани цени.
  - е) *Променливост (т. е. значение на промените в цената на финансовия инструмент или друг обект).* Оценка на променливостта на активно търгуваните позиции обикновено могат да бъдат изчислени надеждно на базата на исторически пазарни данни или като се използва променливостта в текущите пазарни цени.
  - ж) *Риск при предварително плащане и риск при откуп.* Моделите за очаквано предварително плащане и моделите за очакван откуп за финансов пасив могат да бъдат изчислени на базата на исторически данни. (Справедливата стойност на финансов пасив, който може да бъде откупен от контрагента, не може да бъде по-ниска от сегашната стойност на размера на откупа-виж параграф 49.);
  - з) *Разходи за обслужване на финансов актив или финансов пасив.* Разходите за обслужване могат да бъдат изчислени като се използват сравнения с текущите такси, начислявани от други участници на пазара. Ако разходите за обслужване на финансов актив или финансов пасив са значителни и

## ▼ M2

други участници на пазара са изправени пред подобни разходи, емитентът ги взема предвид при определяне на справедливата стойност на този финансов актив или финансов пасив. Възможно е справедливата стойност при получаване на договорно право върху бъдещи такси да е равна на първоначалните разходи, платени за тях, освен ако бъдещите такси и свързаните разходи не съответстват на подобните пазарни.

*Печалби и загуби (параграфи 55-57)*

AG83. Образуването прилага IAS 21 към финансови активи и финансови пасиви, които са парични позиции съгласно IAS 21 и са деноминирани в чуждестранна валута. Съгласно IAS 21 всички положителни и отрицателни курсови разлики по паричните активи и паричните пасиви се признават в приход или разход. Изключение представлява парична позиция, която се определя като хеджиращ инструмент или при хеджиране на паричен поток (виж параграфи 95-101), или при хеджиране на нетна инвестиция (виж параграф 102). При признаването на положителни и отрицателни курсови разлики съгласно IAS 21, един паричен финансов актив обявен за продажба се третира като че ли е бил отчетен по амортизирана стойност в чуждестранната валута. Следователно, за такъв финансов актив курсовите разлики, произтичащи от промени в амортизираната стойност, се признават в приход или разход, а други промени в преносната стойност се признават съгласно параграф 55б). За финансови активи обявени за продажба, които не са парични позиции съгласно IAS 21 (например капиталови инструменти), печалбата или загубата, която се признава пряко в капитала съгласно параграф 55б), включва всички свързани валутни компоненти. Ако има хеджиращо взаимоотношение между недезивативния паричен актив и недезивативния паричен пасив, промените във валутния компонент на тези финансови инструменти се признават в приход или разход.

*Обезценка и несъбираемост на финансови активи (параграфи 58-70)*

Финансови актива, отчитани по амортизирана стойност (параграфи 63-65)

AG84. Обезценката на финансов актив, отчетен по амортизирана стойност, се оценява с помощта на оригиналния ефективен лихвен процент на финансовия инструмент защото дисконтирането при настоящия размер на пазарна лихва на практика би наложило оценяване по справедлива стойност на финансови активи, които иначе се изчисляват по амортизирана стойност. Ако условията на заем, или инвестиция, която подлежи на вземане или държана до падеж, се предоговарят или променят по друг начин поради финансови трудности на кредитополучателя или емитента, обезценката се оценява като се използва първоначалния ефективен лихвен процент преди промяна на условията. Паричните потоци, свързани с краткосрочните вземания, не се дисконтират, ако ефектът от дисконтирането е несъществен. Ако заем, вземане или инвестиция държана до падеж имат променлив лихвен процент, дисконтовият процент за оценяване на загубата от обезценка съгласно параграф 63, е текущият ефективен лихвен процент, определен съгласно договора. Кредиторът може, практически, да изчисли обезценката на финансов актив, изчислен по амортизирана стойност, на базата на справедливата стойност на инструмента с помощта на обзрима пазарна цена. Изчисляването на сегашната стойност на очакваните бъдещи парични потоци на обезпечен финансов актив отразява паричните потоци, които могат да възникнат от предсрочно изискване минус разходите за придобиване и продаване на обезпечението, независимо от това дали предсрочното изискване е вероятно.

AG85. Процесът на оценяване на обезценката взема предвид всички кредитни експозиции, не само тези с ниско кредитно качество. Например, ако едно образувание използва вътрешна система за класифициране на кредити, то взема предвид всички категории кредити, не само тези, отразяващи силно влошаване на кредита.

AG86. Процесът за оценяване сумата на загубата от обезценка може да доведе или до една сума, или до диапазон от възможни суми. В последния случай образуването признава загуба от обезценка



## ▼ M2

равна на най-добрата преценка в рамките на диапазона (\*) като взема предвид цялата съответна информация, която има на разположение преди да са публикувани финансовите отчети, относно условията, съществуващи към датата на балансовия отчет.

- AG87. За целите на общото оценяване на обезценката, финансовите активи се групират на базата на подобни характеристики на кредитния риск, които са показателни за възможността на длъжника да плати дължимите суми съгласно договорните условия (например на база оценката на кредитния риск или процеса на класифициране, който взема под внимание типа актив, отрасъла, географското положение, типа обезпечение, забавянето и други свързани фактори). Избраните характеристики са свързани с оценката на бъдещите парични потоци за групи такива активи, тъй като са показателни на способността на длъжника да плати всички дължими суми съгласно договорните условия на оценявания актив. За вероятностите от загуби и други статистически данни за загубите се прави разлика на групово ниво между а) активи, които са били оценени поотделно за обезценка и се е установило, че не са обезценени и б) активи, които не са били оценени поотделно за обезценка, като резултатът е, че може да е необходима различна сума на обезценка. Ако едно образувание не притежава група активи с подобни характеристики на риска, то не извършва допълнителна преценка.
- AG88. Загубите от обезценка, признати на групово ниво, представляват междинна стъпка до идентифицирането на загубите от обезценка на отделните активи в групата финансови активи, които се оценяват колективно за обезценка. Веднага щом бъде получена информация, която точно определя загубите за индивидуално обезценените активи в групата, тези активи се махат от групата.
- AG89. Бъдещите парични потоци в група финансови активи, които се оценяват колективно за обезценка, се изчисляват на база историята на загубите за активи с характеристики на кредитния риск подобни на тези в групата. Предприятия, които нямат специфична за тях история на загубите или тя е непълна, използват историята на партньорска група за сравними групи финансови активи. Историята на загубите се коригира на базата на текущите наблюдавани данни, за да се отразят ефектите от текущите условия, които не са засегнали периода, на който се базира историята на загубите, и да се отстранят ефектите на условията в историческия период, които понастоящем отсъстват. Оценките на промените в бъдещите парични потоци отразяват и са съвместими с промените в свързаните наблюдавани данни през различните периоди (например промени в процента безработица, цените на недвижимите имоти, цените на стоките, състояние на плащанията или други фактори, които са показателни за реализираните загуби в групата и техния размер). Методологията и предположенията, използвани за оценка на бъдещите парични потоци, се преразглеждат регулярно, за да се намалят разликите между оценките за загубите и действителната история на загубите.
- AG90. Като пример за прилагане на параграф AG89 образуванието може да определи, на базата на историческия опит, че една от основните причини за неизпълнение на задълженията по кредит е смъртта на кредитополучателя. Образуванието може да забележи, че смъртността не се променя през годините. Някои от кредитополучателите в групата от заеми по кредитни карти на образуванието може да са починали през същата година, показвайки, че е реализирана загуба от обезценка по тези заеми, дори ако в края на годината образуванието все още не знае конкретно кои кредитополучатели са починали. Би било уместно да бъде призната загуба от обезценка за тези „настъпили но необявени“ загуби. Не би било правилно, обаче, да се признае загуба от обезценка за смъртни случаи, които се очакват в бъдещ период, защото неизбежната загуба (смъртта на кредитополучателя) още не е настъпила.

(\*) IAS 37, параграф 39 съдържа насоки за определяне на най-добрата преценка в диапазон от възможни резултати.

▼ M2

AG91. Когато се използват историческите норми за загуба при изчисляването на бъдещи парични потоци, важно е информацията за историческите норми на загуба да се прилага за групи, които се определят по начин съвместим с този за групите, за които са били наблюдавани историческите норми за загуба. Следователно, използваният метод трябва да даде възможност всяка група да бъде асоциирана с информацията за миналата история на загубите в групи активи с идентични характеристики на кредитния риск и съответните наблюдавани данни, които отразяват настоящите условия.

AG92. Методи на базата на формули или статистически методи могат да бъдат използвани за определяне на загубите от обезценка в група финансови активи (например за кредити с по-малки салда) доколкото те са съвместими с изискванията в параграфи 63-65 и AG87- AG91. Всеки използван модел трябва да включва ефекта от стойността на парите във времето, да взема предвид паричните потоци за целия останал живот на актива (не само следващата година), възрастта на кредитите в портфейла и да не предизвиква загуба от обезценка при първоначално признаване на финансов актив.

*Приход от лихви след признаване на обезценка*

AG93. След като финансов актив или група подобни финансови активи са били преоценени в резултат на загуба от обезценка, впоследствие приходът от лихви се признава на базата на лихвения процент, използван за дискотиране на бъдещите парични потоци, с цел оценяване на загуба от обезценка.

**Хеджиране (параграфи 71-102)***Хеджиращи инструменти (параграфи 72-77)*

Инструменти, отговарящи на условията (параграфи 72 и 73)

AG94. Потенциалната загуба от опция, която образуването продава, може да бъде по-голяма по стойност от потенциалната печалба от съответната хеджирана позиция. С други думи, продадена опция не може да послужи за намаляване на потенциалните печалби или загуби от хеджирана позиция. Следователно, продадена опция не отговаря на условията за хеджиращ инструмент, освен ако не е посочена като компенсация на закупена опция, включително такава, която е внедрена в друг финансов инструмент (например продадена кол опция, използвана за хеджиране на изискуем дълг). В противовес на това, закупената опция има потенциални печалби равни или по-големи от загубите, и следователно може да намали потенциалната печалба или загуба от промените в справедливите стойности или паричните потоци. Тя съответно може да се квалифицира като хеджиращ инструмент.

AG95. Инвестиция, държана до падеж, отчетена по амортизирана стойност, може да бъде определена като хеджиращ инструмент при хеджиране на валутен риск.

AG96. Инвестиция в некотиран капиталов инструмент, който не се отчита по справедлива стойност, защото неговата справедлива стойност не може да бъде надеждно оценена, или в дериватив, който е свързан с и трябва да бъде уреден чрез доставка на такъв некотиран капиталов инструмент (виж параграфи 46в) и 47) не може да бъде определена като хеджиращ инструмент.

AG97. Собствените капиталови инструменти на образуването не са финансови активи или финансови пасиви на образуването и следователно не могат да бъдат определени като хеджиращи инструменти.

*Хеджирани позиции (параграфи 78-84)*

Позиции, отговарящи на условията (параграфи 78-80)

AG98. Твърд ангажимент за придобиване на бизнес в бизнес комбинация не може да бъде хеджирана позиция, с изключение на валутния риск, тъй като другите рискове, които се хеджират

▼ M2

не могат да бъдат точно определени и оценени. Тези други рискове са общи бизнес рискове.

- AG99. Инвестиция по метода на собствения капитал не може да бъде хеджирана позиция в хеджиране на справедлива стойност, защото методът на собствения капитал признава като приход или разход дела на инвеститора в прихода или разхода на асоциираното образование, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. По подобни причини инвестиция в консолидирано дъщерно образование не може да бъде хеджирана позиция в хеджиране на справедлива стойност, защото консолидацията признава в приход или разход прихода или разхода на дъщерното образование, а не промените в справедливата стойност на инвестицията. Хеджирането на нетна инвестиция в чуждестранна дейност е различно, тъй като това е хеджиране на валутната експозиция, а не хеджиране на справедлива стойност на промяната в стойността на инвестицията.

Определяне на финансови позиции като хеджирани позиции (параграфи 81 и 81А)

▼ M11

- AG99А. Параграф 80 постановява, че в консолидираните финансови отчети валутният риск от много вероятна вътрешногрупова бъдеща сделка може да бъде квалифициран като хеджирана позиция при хеджиране на парични потоци, при условие че трансакцията ще бъде деноминирана във валута, различна от функционалната валута на образованието, което включва сделката, а валутният риск ще окаже влияние върху консолидираната печалба или загуба. За тази цел образованието може да бъде компанията майка, дъщерно дружество, асоциирано дружество, смесено предприятие или клон. Ако валутният риск от дадена вътрешногрупова прогнозна сделка не оказва влияние върху консолидираната печалба или загуба, вътрешногруповата прогнозна сделка не може да бъде квалифицирана като хеджирана позиция. Това обикновено се отнася до случаите при изплащане на роялти, лихви или разходи за управление между членовете на една и съща група, освен ако няма външна свързана трансакция. Независимо от това, когато валутният риск при прогнозна вътрешногрупова сделка ще окаже влияние върху консолидираната печалба или загуба, вътрешногруповата трансакция може да бъде квалифицирана като хеджирана позиция. Пример за това са прогнозните продажби или покупки на материални запаси между членовете на една и съща група в случаите, когато предстои продажба на материални запаси на организация, която е външна за групата. По подобен начин прогнозна вътрешногрупова продажба на производствени съоръжения и оборудване от страна на образование от групата, което го произвежда, на друг член на групата, който ще използва съоръженията и оборудването в своята дейност, може да окаже влияние върху консолидираната печалба или загуба. Това може да стане, например, защото съоръженията и оборудването ще бъдат амортизирани от купувачото образование и първоначално признатата стойност на съоръженията и оборудването може да се промени, ако вътрешногруповата прогнозна сделка се деноминира във валута, която е различна от функционалната валута на купувачото предприятие.

- AG99Б. Ако хеджирането на вътрешногрупова прогнозна трансакция отговаря на условията за прилагането на счетоводното отчитане на хеджиране, всяка печалба или загуба, която е призната директно в собствения капитал в съответствие с параграф 95, буква а), ще бъде прекласифицирана в печалба или загуба за същия период или за периоди, през които валутният риск от хеджираната сделка оказва влияние върху консолидираната печалба или загуба.

▼ M2

- M11 AG99В. ◀ (...) Образованието може да определи всички парични потоци от целия финансов актив или финансов пасив като хеджирана позиция само за един определен риск (например само за промени, които се отнасят за промените в LIBOR). Примерно за финансов пасив, чийто ефективен лихвен процент е 100 базови пункта под LIBOR, образованието може да определи като хеджирана позиция целия пасив (т. е. главница

▼ **M2**

плюс лихва LIBOR минус 100 базови пункта) и да хеджира промяната в справедливата стойност или паричните потоци на този цял пасив, който се отнася до промени в LIBOR. Образованието може също да избере и коефициент на хеджиране различен от 1:1, за да подобри ефективността на хеджирането съгласно параграф AG100.

- **M11** AG99Г. ◀ Освен това, ако финансов инструмент с фиксиран процент е хеджиран известно време след неговото създаване и лихвените проценти междуременно са се променили, образованието може да определи част, равна на базовия процент (...). Например, да приемем, че едно образование създава финансов актив с фиксирана лихва от CU100, който има ефективна лихва от 6 процента по времето, когато LIBOR е 4 процента. То започва да хеджира този актив малко по-късно, когато LIBOR е достигнал 8 процента и справедливата стойност на актива е намалала до CU90. Образованието изчислява, че ако е купило актива на датата, на която то за първи път определя актива като хеджирана позиция за справедливата стойност CU90, ефективната доходност би била 9,5 процента. (...) Образованието може да определи част с лихва LIBOR от 8 процента, която се състои отчасти от парични потоци с договорна лихва и отчасти от разликата между сегашната справедлива стойност (т. е. CU90) и сумата, която подлежи на връщане на падежа (т. е. CU100).

Определяне на нефинансови позиции като хеджирани позиции (параграф 82)

- AG100. Промените в цената на съставна част или елемент от нефинансов актив или нефинансов пасив обикновено имат непредвидим ефект, който не може да бъде оценен отделно, върху цената на позицията, който е сравним с ефекта от промяната на пазарните лихвени проценти върху цената на облигация. Следователно, един нефинансов актив или нефинансов пасив е хеджирана позиция само като цяло или за валутен риск. Ако има разлика между условията на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция (например за хеджиране на прогнозна покупка на бразилско кафе чрез използване на форуърден договор за покупка на колумбийско кафе при иначе подобни условия), хеджиращото взаимоотношение може да се квалифицира като взаимоотношение при хеджиране при условие че всички условия по параграф 88 са изпълнени, включително това, че се очаква хеджирането да бъде високо ефективно. За тази цел, сумата на хеджиращия инструмент може да бъде по-голяма от тази на хеджираната позиция, ако това подобрява ефективността на хеджиращото взаимоотношение. Примерно може да бъде направен регресионен анализ, за да се установи статистическо взаимоотношение между хеджираната позиция (например сделка с бразилско кафе) и хеджиращия инструмент (например сделка с колумбийско кафе). Ако има валидно статистическо взаимоотношение между двете променливи (т. е. между единичните цени на бразилското и колумбийското кафе), наклонът на линията на регреса може да бъде използвана да се установи коефициента на хеджиране, който ще увеличи възможно най-много очакваната ефективност. Например, ако наклонът на линията на регреса е 1.02, коефициентът на хеджиране, базиран на хеджирани позиции 0.98 към хеджиращ инструмент 1.00, повишава максимално очакваната ефективност. Хеджиращото взаимоотношение, обаче, може да доведе до неефективност, която се признава в приход или разход по време на хеджиращото взаимоотношение.

Определяне на групи от позиции като хеджирани позиции (параграфи 83 и 84)

- AG101. Хеджирането на цяла нетна позиция (например всички нетни активи и пасиви с фиксиран лихвен процент с еднакъв падеж), а не на определена хеджирана позиция, не отговаря на условията за отчитане на хеджиране. Въпреки това, почти същият ефект върху приходите или разходите от отчитане на хеджирането за този тип хеджиращи взаимоотношения може да бъде постигнат като за хеджирана позиция се определи част от базовите позиции. Например, ако една банка има активи

## ▼ M2

CU100 и пасиви CU90 с подобни условия и рискове и хеджира нетна експозиция CU10, тя може да определи като хеджирана позиция CU10 от тези активи. Това определение може да се използва, ако тези активи и пасиви са инструменти с фиксирана лихва, като в този случай това е хеджиране на справедлива стойност, или, ако те са инструменти с променлив лихвен процент, като в този случай това е хеджиране на паричен поток. Също така, ако образуването има твърд ангажимент да извърши покупка на чуждестранна валута в размер на CU100 и твърд ангажимент да извърши продажба в чуждестранната валута в размер на CU90, то може да хеджира нетна сума CU10 чрез придобиване на дериватив и определянето му за хеджиращ инструмент, отнасящ се за CU10 от твърдия ангажимент за покупка на CU100.

*Отчитане на хеджирането (параграфи 85-102)*

- AG102. Пример за хеджиране на справедлива стойност е хеджирането на потенциалния риск от изменения в справедливата стойност на дългов инструмент с фиксирана лихва в резултат на измененията в размера на лихвения процент. Подобен вид хеджиране може да бъде направено или от страна на издателя, или от страна на притежателя.
- AG103. Пример за хеджиране на паричен поток е използването на суоп, за да може дълг с плаващ лихвен процент да бъде променен в дълг с фиксиран лихвен процент (т. е. хеджиране на бъдеща сделка, в която бъдещите парични потоци, които се хеджират, са бъдещите лихвени плащания).
- AG104. Хеджирането на твърд ангажимент (например хеджиране на изменението в цената на горивото по отношение на непризнат договорен ангажимент от страна на електрическа компания за закупуване на гориво на фиксирана цена) представлява хеджиране на експозиция към промяна в справедливата стойност. Следователно такова хеджиране е хеджиране на справедлива стойност. Съгласно параграф 87, обаче, хеджирането на валутен риск по твърд ангажимент би могло да се отчита като хеджиране на паричен поток.

*Оценяване ефективността на хеджирането*

- AG105. Хеджирането се оценява като високоефективно само ако са изпълнени следните две условия:
- а) В началото на хеджирането и в последващи периоди се очаква хеджирането да бъде високоефективно за постигането на компенсиращи промени в справедливата стойност или паричните потоци, отнасящи се до хеджирания риск, през периода, за който е определено хеджирането. Това очакване може да бъде демонстрирано по различни начини, включително сравнение на минали промени в справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция, които се отнасят за хеджирания риск, с минали промени в справедливата стойност или паричните потоци на хеджиращия инструмент, или като се покаже висока степен на статистическа корелация между справедливата стойност или паричните потоци на хеджираната позиция и тези на хеджиращия инструмент. образуването може да избере коефициент на хеджиране, различен от 1:1, за да подобри ефективността на хеджирането по смисъла на параграф AG100.
  - б) Конкретните резултати от хеджирането са в рамките на 80 - 125 процента. Например, ако конкретните резултати са такива, че загубата върху хеджиращия инструмент е CU120, а печалбата от паричните инструменти е CU100, компенсацията може да се изчисли, като се раздели 120/100, което прави 120 процента, или като се раздели 100/120, което е 83 процента. В този пример, приемайки, че хеджирането отговаря на условието в а), образуването би могло да направи заключението, че хеджирането е било високоефективно.

## ▼ M2

- AG106. В минимална степен ефективността се оценява по времето, когато образуването изготвя своите годишни или междинни финансови отчети.
- AG107. Настоящият стандарт не посочва един метод за оценка на ефективността от хеджирането. Методът, който образуването възприема, за оценяване ефективността на хеджирането зависи от неговата стратегия за управление на риска. Например, ако стратегията на образуването за управление на риска е да се коригира периодично сумата на хеджиращия инструмент, за да се отразят промените в хеджираната позиция, необходимо е образуването да покаже, че се очаква хеджирането да бъде високо ефективно само за периода до следващото коригиране на хеджиращия инструмент. В някои случаи образуването усвоява различни методи за различните типове хеджирания. Документацията на образуването за неговата стратегия на хеджиране включва неговите процедури за оценка на ефективността. Тези процедури определят дали оценяването включва всички печалби или загуби върху хеджиращия инструмент, или, дали стойността на инструмента във времето е изключена.
- AG107A. (...).
- AG108. Ако принципните условия на хеджиращия инструмент и на хеджирания актив, пасив, твърд ангажимент или много вероятна прогнозна сделка съвпадат, измененията в справедливата стойност и в паричните потоци, отнасящи се до хеджирания риск, могат изцяло да се компенсират взаимно, едновременно когато започва хеджирането и след това. Например лихвеният суоп може да бъде ефективно хеджиране, ако условната сума и сумата на главницата, срокът, датите за корекция на цените, датите на лихвените постъпления и плащания по главницата и базата за изчисляване на лихвените проценти са еднакви за хеджиращия инструмент и хеджираната позиция. Освен това, хеджирането на много вероятна прогнозна покупка на стока посредством форуърден договор може да бъде високоефективно, ако:
- a) форуърдният договор е за купуване на едно и също количество от една и съща стока по едно и също време и място като хеджираната прогнозна покупка;
  - b) справедливата стойност на форуърдния договор в началото е равна на нула;
- и
- v) изменението в отбива или премията по форуърдния договор е изключено от оценката на ефективността и е признато пряко в приход или разход, или изменението в очакваните парични потоци от много вероятната прогнозна сделка се базира на форуърдната цена на стоката.
- AG109. Понякога хеджиращият инструмент компенсира само част от хеджирания риск. Например хеджирането няма да бъде напълно ефективно, ако хеджиращият инструмент и хеджираната позиция са деноминирани в различни валути и не се движат в тандем. Също така, хеджирането на лихвения риск с помощта на дериватив не би било напълно ефективно, ако част от измененията в справедливата стойност на дериватива се дължи на кредитния риск на другата страна.
- AG110. За да изпълни условията за отчитане на хеджиране, хеджирането трябва да се отнася за конкретно определен и обозначен риск, а не просто за общите бизнес рискове на образуването, и в крайна сметка трябва да влияе на приходите или разходите на образуването. Хеджирането на риска от остаряване на физически актив или риска от експроприация на собственост от държавата не е приемливо за отчитане на хеджиране; ефективността не може да бъде оценена, тъй като подобни рискове не могат да бъдат надеждно оценени.
- AG111. При лихвен риск ефективността на хеджирането може да се оцени чрез изготвянето на падежен график за финансовите активи и финансовите пасиви, който показва нетната лихвена експозиция за всеки период, при условие че подобна нетна експозиция е свързана с определен актив или пасив (или опре-

## ▼ M2

делена група активи или пасиви, или определена част от тях), които пораждаят нетната експозиция, и ефективността на хеджирането се оценява спрямо този актив или пасив.

- AG112. При оценяване ефективността на хеджирането образуването обикновено взема предвид стойността на парите във времето. Не е нужно непременно фиксираният лихвен процент на хеджираната позиция да съвпада с фиксирания лихвен процент на суопа, определен за хеджиране на справедлива стойност. Нито пък е необходимо променливият лихвен процент по лихвоносен актив или пасив да бъде същият като променливия лихвен процент на суопа, определен за хеджиране на справедлива стойност. Справедливата стойност на суопа произлиза от неговото нетно уреждане. Фиксираните и променливи лихвени проценти на суопа могат да се променят без това да повлияе на нетното уреждане, ако и двата бъдат променени в еднакъв размер.
- AG113. Ако едно образуване не удовлетворява критериите за ефективност на хеджирането, образуването преустановява отчитане на хеджиране от последната дата, на която е било доказано съответствие с критериите за ефективност на хеджирането. Ако, обаче, образуването установи събитието или промяната в обстоятелствата, които са предизвикали неизпълнението на критериите за ефективност от хеджиращото взаимоотношение и покаже, че хеджирането е било ефективно преди възникване на събитието или промяната в обстоятелствата, образуването преустановява отчитане на хеджирането от датата на събитието или промяната в обстоятелствата.

Отчитане хеджирането на справедлива стойност за портфейлно хеджиране на лихвен риск

- AG114. За хеджиране на справедлива стойност на лихвен риск, свързан с портфейл от финансови активи или финансови пасиви, образуването трябва да изпълни изискванията на настоящия стандарт, ако спазва процедурите, предвидени в а)-и) и параграфи AG115- AG132 по-долу.
- а) Като част от своя процес на управление на риска образуването определя портфейл от позиции, чийто лихвен риск то иска да хеджира. Портфейлът може да съдържа само активи, само пасиви или и активи и пасиви. Образуването може да определи два или повече портфейла (например образуването може да групира своите активи, обявени за продажба, в отделен портфейл), като в този случай то прилага насоките по-долу поотделно към всеки портфейл;
  - б) Образуването анализира портфейла по периоди на промяна на ценовите условия на базата на очаквани, а не на договорни, дати за промяна на ценовите условия. Анализът по периоди на промяна на ценовите условия може да бъде извършен по различни начини, включително планиране на паричните потоци в периодите, в които те се очаква да възникнат, или планиране на условни суми на главницата през всички периоди до момента на промяна на ценовите условия;
  - в) На базата на този анализ образуването определя сумата, която иска да хеджира. Образуването посочва като хеджирана позиция сума от активи или пасиви (но не нетна сума) от определения портфейл, равна на сумата, която то иска да обозначи за хеджиране. (...);
  - г) Образуването посочва лихвения риск, който хеджира. Този риск може да бъде част от лихвения риск във всеки от обектите в хеджираната позиция, например еталонен лихвен процент (например LIBOR);
  - д) Образуването посочва един или повече хеджиращи инструменти за всеки период на промяна на ценовите условия;
  - е) Като използва определенията, направени в в)-д) по-горе, образуването преценява в началото и в последващи периоди, дали се очаква хеджирането да бъде високое-

## ▼ M2

фективно през периода, през който е предвидено да се извърши хеджирането;

- ж) Периодично образуването оценява изменението в справедливата стойност на хеджираната позиция (съгласно в)), която се отнася до хеджирания риск (съгласно г)), (...). При условие, че хеджирането фактически е определено да бъде високоефективно, когато се оценява с помощта на документирания метод на образуването за оценка на ефективността, образуването признава изменението в справедливата стойност на хеджираната позиция като печалба или загуба в отчета за приходи и разходи и в една или две позиции в балансовия отчет съгласно параграф 89А. Не е необходимо изменението в справедливата стойност да бъде разпределяно към отделните активи или пасиви;
- з) Образуването оценява изменението в справедливата стойност на хеджиращия инструменти (съгласно д)) и го признава като печалба или загуба в отчета за приходи и разходи. Справедливата стойност на хеджиращия инструменти) се признава като актив или пасив в балансовия отчет;
- и) Всяка неефективност (\*) се признава в приход или разход като разликата между промяната в справедливата стойност по ж) и тази по з).

AG115. Този подход е описан долу по-подробно. Подходът се прилага само за хеджиране на справедлива стойност на лихвен риск, свързан с портфейл от финансови активи или финансови пасиви.

AG116. Портфейлът по параграф AG114а) може да съдържа активи и пасиви. Това може да бъде и портфейл, съдържащ само активи или само пасиви. Портфейлът се използва, за да се определи сумата на активите или пасивите, които образуването иска да хеджира. Портфейлът, обаче, сам по себе си не е определен като хеджирана позиция.

AG117. При прилагането на параграф AG114 б) образуването определя очакваната дата на промяна на ценовите условия на дадена позиция като по-ранната от датите, на които тази позиция се очаква да стане платима или да се преоцени до пазарните ставки. Датите на очакваното преоценяване се изчисляват в началото на хеджирането и през целия срок на хеджирането, на базата на историческия опит и друга налична информация, включително информация и очаквания относно размера на авансовите плащания, лихвените проценти и взаимодействието помежду им. Предприятия, които нямат практика или тя е недостатъчна, използват опита на партньорска група за сравними финансови инструменти. Тези оценки периодично се преразглеждат и актуализират като се има предвид практиката. При позиции с фиксирана лихва очакваната дата за преоценяване е датата, на която се очаква позицията да бъде платена авансово или да се преоцени до пазарните ставки на по-ранна дата. За група подобни позиции анализът по периоди на базата на очаквани дати за преоценяване може да се извърши под формата на разпределяне на процент от групата, а не отделни позиции, към всеки период. Образуването може да прилага други методологии за целите на това разпределяне. Примерно то може да използва коефициент за размера на авансовите плащания за разпределяне на амортизирани заеми към периоди от време на базата на датите на очакваното преоценяване. Методологията за това разпределяне трябва да съответства на процедурите и целите на образуването за управление на риска.

AG118. Като пример за определението по параграф AG114в), ако през определен период на преоценяване едно образуване прецени, че има активи с фиксирана лихва в размер на CU100 и пасиви с фиксирана лихва в размер на CU80, и реши да хеджира всички нетни позиции в размер CU20, то определя като хеджирана позиция активи на сума CU20 (част от активите) (\*\*). Опреде-

(\*) Същите съображения за съществеността се прилагат в тази връзка, както и за останалите IFRS.

(\*\*) Стандартът позволява на образуването да посочи каквато и да е сума от съществуващите активи или пасиви, отговарящи на условията, т. е. в този пример всяка сума активи между CU0 CU100.



## ▼ M2

лението се изразява като „сума на валутата“ (например сума в долари, евро, лири или ранд), а не като отделни активи. Следователно, всички активи (или пасиви) от които е изтеглена хеджираната сума-т. е. цялата сума CU100 на активите в горния пример-трябва да бъдат позиции, чиято справедлива стойност се променя в отговор на промените в лихвения процент, който се хеджира (...).

AG119. Образуването спазва и другите изисквания за предназначение и документиране, предвидени по параграф 88а). За портфейлно хеджиране на лихвен риск, това предназначение и документиране определя политиката на образуването по отношение на всички променливи, които се използват за установяване на сумата за хеджиране и как се оценява ефективността, включително:

- а) кои активи и пасиви следва да бъдат включени в портфейлното хеджиране и базата, на която те следва да се извадят от портфейла;
- б) как образуването определя датите на преоценяване, включително какви лихвени предположения лежат в основата на оценките на размера на предварителните плащания и базата за промяна на тези оценки. Същият метод се използва и за първоначалните оценки, направени по времето, когато активът или пасивът е включен в хеджирания портфейл, и за по-късни ревизии на тези оценки;
- в) брой и продължителност на периодите за преоценяване;
- г) колко често образуването проверява ефективността (...);
- д) методологията, използвана от образуването за определяне сумата на активите или пасивите, които са предназначени за хеджирана позиция (...);
- е) (...) дали образуването ще провери ефективността за всеки период на преоценяване индивидуално, общо за всички периоди, или като използва някаква комбинация от двете.

Политиките, определени за обозначаване и документиране на взаимоотношението на хеджиране, трябва да съответстват на процедурите и целите на образуването за управление на риска. Промени в политиките не се правят произволно. Те се обосновават на базата на промени в пазарните условия и други фактори и се основават на и са съвместими с процедурите и целите на образуването за управление на риска.

AG120. Хеджиращият инструмент по параграф AG114д) може да бъде един дериватив или портфейл от деривативи, от които всички съдържат експозиция към хеджирания лихвен риск, посочен в параграф AG114г) (например портфейл от лихвени суопи, като всички съдържат експозиция към LIBOR). Такъв портфейл от деривативи може да съдържа позиции за компенсиране на риска. Той, обаче, не може да включва продадени опции или нетни продадени опции, защото стандартът (\*) не позволява такива опции да бъдат определяни за хеджиращи инструменти (освен, когато продадената опция е посочена като компенсация на купена опция). Ако хеджиращият инструмент хеджира сумата, посочена в параграф AG114в) за повече от един период на преоценяване, той се разпределя към всички периоди, които хеджира. Целият хеджиращ инструмент, обаче, трябва да бъде разпределен към тези периоди на преоценяване, защото стандартът (\*\*\*) не позволява взаимоотношение на хеджиране да бъде определено само за част от периода, през който хеджиращият инструмент е неуреден.

AG121. Когато образуването оценява изменението в справедливата стойност на предплатима позиция в съответствие с параграф AG114ж), промяната в лихвените проценти засяга справедливата стойност на предплатимата позиция по два начина: тя засяга справедливата стойност на договорните парични потоци и справедливата стойност на опцията за предварително плащане, която

(\*) Виж параграфи 77 и AG94.

(\*\*) Виж параграф 75.

## ▼ M2

се съдържа в предплатимата позиция. Параграф 81 от стандарта позволява на образуванието да посочи част от финансовия актив или финансовия пасив, които споделят обща рискована експозиция, като хеджирана позиция, при условие че ефективността може да бъде оценена. (...).

AG122. Стандартът не конкретизира методите, използвани да се определи сумата по параграф AG114ж), а именно изменението в справедливата стойност на хеджираната позиция, отнасяща се до хеджирания риск (...). Не е уместно да се приема, че измененията в справедливата стойност на хеджираната позиция са равни на измененията в стойността на хеджиращия инструмент.

AG123. Параграф 89А изисква, ако хеджираната позиция за определен период на преоценяване е актив, изменението в неговата стойност да се представя в отделна позиция в активи. Обратно, ако хеджираната позиция за определен период на преоценяване е пасив, изменението в неговата стойност се представя в отделна позиция в пасиви. Това са отделните позиции по параграф AG114ж). Не се изисква специално разпределение към отделни активи (или пасиви).

AG124. Параграф АGi) отбелязва, че неефективност възниква доколкото промяната в справедливата стойност на хеджираната позиция, която се отнася до хеджирания риск, се различава от промяната в справедливата стойност на хеджиращия дериватив. Такава разлика може да възникне по редица причини, включително:

- a) (...);
- б) позиции в хеджирания портфейл, които се обезценяват или се отписват;
- в) датите на плащане на хеджиращия инструмент и хеджираната позиция се различават;
- и
- г) други причини (...).

Такава неефективност (\*) се разграничава и признава в отчета за приходи и разходи.

AG125. Обикновено ефективността на хеджирането се повишава:

- a) ако образуванието планира позиции с различни характеристики на плащане по начин, който да отчита разликите в режима на предварителното плащане;
- б) когато броят на позициите в портфейла е по-голям. Когато само няколко позиции се съдържат в портфейла, възможна е относително висока неефективност, ако една от позициите се предплати по-рано или по-късно от очакваното. Обратно, когато портфейлът съдържа много позиции, режимът на предварителните плащания може да бъде предвиден по-точно;
- в) когато използваните периоди на преоценяване са по-кратки (например едномесечни в противовес на тримесечни периоди на преоценяване). По-кратките периоди на преоценяване намаляват ефекта от всякакво несъответствие между датите на преоценяване и плащане (в рамките на периода за преоценяване) на хеджираната позиция и тези на хеджиращия инструмент;
- г) при по-голяма честота на коригиране на сумата на хеджиращия инструмент, за да бъдат отразени измененията в хеджираната позиция (например поради промени в очакванията на предварително плащане).

AG126. Образуванието проверява периодично ефективността. (...).

AG127. Когато оценява ефективността, образуванието разграничава проверките на датите на очакваното преоценяване на съществуващите активи (или пасиви) от създаването на нови активи (или

(\*) Същите съображения за същественост се прилагат в тази връзка, както и за останалите IFRS.

▼ M2

пасиви), като само първите пораждаат неефективност. (...). Щом бъде призната неефективност, образуването прави нови оценки общо на активите (или пасивите) през всеки период на преоценяване, включително новите активи (или пасиви), които са били създадени след последната проверка на ефективността, и определя нова сума като хеджирана позиция и нова ставка за хеджирания процент. (...).

- AG128. Позиции, които са били планирани първоначално в период на преоценяване, могат да бъдат отписани, поради по-ранно от очакваното предварително плащане или изписване, причинено от обезценка или продажба. Когато това се случи, сумата на промяната в справедливата стойност, включена в отделна позиция съгласно параграф AG114ж), която се отнася за отписана позиция, се изважда от балансовия отчет и се включва в печалбата или загубата, която възниква след отписване на позицията. За тази цел е необходимо да се знае периода на преоценяване, в който отписаната позиция е била планирана, тъй като това определя периода на преоценяване, от който тя трябва да се извади и оттук сумата, която трябва да се извади от индивидуалната позиция по параграф AG114ж). Когато една позиция е отписана, ако може да се установи в кой период е била включена, тя се изважда от този период. Ако не, тя се изважда от по-ранен период, ако отписването е било резултат от по-високи от очакваните предварителни плащания, или се разпределя системно и разумно към всички периоди, съдържащи отписаната позиция, ако позицията е била продадена или обезценена.
- AG129. Освен това, всяка сума, отнасяща се до определен период от време, която не е била отписана, когато периодът е изтекъл, се признава в отчета за приходи и разходи за този период (виж параграф 89A). (...).
- AG130. (...).
- AG131. Ако хеджираната сума за период на преоценяване е намалена без съответните активи (или пасиви) да бъдат отписани, сумата, включена в отделната позиция съгласно AG114ж), която се отнася до намалението, се амортизира по смисъла на параграф 92.
- AG132. Образуването може да поиска да приложи подхода, описан в параграфи AG114- AG131, към портфейлно хеджиране, което по-рано е било отчетено като хеджиране на паричен поток съгласно IAS 39. Такова образуване трябва да отмени предишното определение на хеджирането на паричен поток съгласно параграф 101г) и да приложи изискванията, изложени в тази параграф. То, също така, трябва да определи наново хеджирането като хеджиране на справедлива стойност и да приложи подхода от параграфи AG114-AG131 перспективно към последващи счетоводни периоди.

▼ M11

- AG133. Образуването може да е отразило дадена вътрешногрупова прогнозна сделка като хеджирана позиция в началото на едногодишния период, който започва на или след 1 януари 2005 г. (или, за целите на повторното огласяване на сравнителна информация, началото на по-ранен период за сравнение), при хеджиране, което отговаря на условията за прилагане на счетоводното отчитане на хеджирането в съответствие с настоящия стандарт (с последните изменения и допълнения, направени с последното изречение на параграф 80). Това образуване може да използва това отразяване, за да приложи счетоводното отчитане на хеджирането при консолидираните финансови отчети от началото на едногодишния период, който започва на или след 1 януари 2005 г. (или началото на по-ранен период за сравнение). Това предприятие прилага също така параграфи РП99А и РП99Б от началото на едногодишния период, който започва на или след 1 януари 2005 г. Независимо от това, в съответствие с параграф 108Б, образуването не трябва да прилага РП99Б по отношение на сравнителна информация за по-ранни периоди.

▼ **M2***IAS 39* ПРИЛОЖЕНИЕ Б**Изменения към други разпоредби**

*Измененията в настоящото приложение се прилагат за ежегодни периоди на или след 1 януари 2005 година. Ако образуването прилага настоящия стандарт за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.*

**Изменения към IFRS 1**

- Б1. IFRS 1 *Прилагане на международните стандарти за финансова отчетност за първи път* се изменя, както следва:

**Стандарт**

Добавят се параграфи 25А, 27А, 36А и 47А и параграфи 13, 27 и 30 се изменят, както следва:

13. образуването може да избере да използва една или повече от следните клаузи за освобождаване:
- а) ...
  - д) хибридни финансови инструменти (параграф 23);
  - е) активи и пасиви на дъщерни образувания, асоциирани и съвместни предприятия (параграфи 24 и 25);
- и
- ж) обозначаване на признати по-рано финансови инструменти (параграф 25А).

**Обозначаване на признати по-рано финансови инструменти**▼ **M9**

25А. *IAS 39 Финансови инструменти: Признание и оценяване* позволява даден финансов актив да бъде определен при първоначалното му признаване като актив на разположение за продажба или позволява даден финансов инструмент (при условие че отговаря на определени критерии) да бъде определен като финансов актив или финансов пасив по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата. Независимо от това изискване, при следните обстоятелства се допускат изключения:

- а) на образуванията е разрешено да определят даден актив като актив на разположение за продажба към датата на прехода към стандартите МСФО;
- б) *образуване, което за първи път представя своите финансови отчети съгласно стандартите IFRS за едногодишен период, започващ на или след 1 септември 2006 г.* – на това образуване е разрешено да определи към датата на прехода към стандартите IFRS финансов актив или финансов пасив по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, при условие че активът или пасивът отговарят на критериите в параграф 9, буква б), i), параграф 9, буква б), ii) или параграф 11А от IAS 39 към тази дата;
- в) *образуване, което за първи път представя своите финансови отчети съгласно стандартите IFRS за едногодишен период, започващ на или след 1 януари 2006 г. и преди 1 септември 2006 г.* – на това образуване е разрешено да определи към датата на прехода към стандартите IFRS финансов актив или финансов пасив по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, при условие че активът или пасивът отговарят на критериите в параграф 9, буква б), i), параграф 9, буква б), ii) или параграф 11А от IAS 39 към тази дата. Когато датата на прехода към стандартите IFRS е преди 1 септември 2005 г., не е необходимо това определяне да е приключило до 1 септември 2005 г., като то може да включва също така финансови активи и финансови пасиви, които са признати в периода между датата на прехода към стандартите IFRS и 1 септември 2005 г.;

▼ M9

- г) *предприятие, което за първи път представя своите финансови отчети съгласно стандартите IFRS за едногодишен период, започващ преди 1 януари 2006 г. и което прилага параграфи 11А, 48А, РП4Б-РП4К, РП33А и РП33Б, както и измененията от 2005 г. в параграфи 9, 12 и 13 от IAS 39* – на това предприятие е разрешено в началото на неговия първи отчетен период съгласно стандартите МСФО да определи по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата финансов актив или финансов пасив, който към тази дата отговаря на условията за такова определяне в съответствие с тези нови и изменени параграфи. Когато първият отчетен период на предприятието съгласно стандартите МСФО започва преди 1 септември 2005 г., не е необходимо тези определяния да приключат до 1 септември 2005 г., като те могат да включват също така финансови активи и финансови пасиви, които са признати в периода от началото на този отчетен период и 1 септември 2005 г. В случай че предприятието посочи отново сравнителна информация за IAS 39, то отразява отново тази информация и по отношение на финансови активи, финансови пасиви или група финансови активи, финансови пасиви или и двете, определени в началото на неговия първи отчетен период съгласно стандартите МСФО. Това повторно отразяване на сравнителна информация се прави единствено, ако определените активи или пасиви, или групи отговарят на критериите за такова определяне, съдържащи се в параграф 9, буква б), i), параграф 9, буква б), ii) или параграф 11А от IAS 39 към датата на прехода към стандартите МСФО или, в случай, че те са придобити след датата на прехода към стандартите МСФО, ако отговарят на критериите за такова определяне, съдържащи се в параграф 9, буква б), i), параграф 9, буква б), ii) или 11А от IAS 39 към датата на тяхното първоначално признаване;
- д) *по отношение на образуване, което представя неговите първоначални финансови отчети съгласно стандартите IFRS за едногодишен период, започващ преди 1 септември 2006 г.* – независимо от разпоредбите на параграф 91 от IAS 39, всички финансови активи и финансови пасиви, които такова предприятие е определило по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата в съответствие с буква в) или буква г) по-горе и които са били определени в отчет за предходен период като хеджирана позиция в рамките на счетоводното отчитане на хеджирани взаимоотношения, се деквалифицират от тези взаимоотношения, веднага след като бъдат определени по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата.

▼ M2

27. С изключение на разрешеното по параграф 27А, прилагащият стандарта за първи път прилага изискванията за отписване в IAS 39 перспективно за транзакции, извършени на или след 1 януари 2004 г. С други думи, ако прилагащият за първи път е отписал недеривативни финансови активи или недеривативни финансови пасиви съгласно своите предишни общоприети счетоводни принципи в резултат от транзакция, извършена преди 1 януари 2004 година, той не признава тези активи и пасиви съгласно IFRS (освен ако те отговарят на условията за признаване в резултат на по-късна транзакция или събитие).
- 27А. Въпреки параграф 27, едно образуване може да прилага изисквания за отписване съгласно IAS 39 ретроспективно от дата по избор на образуването, при условие че информацията необходима за прилагането на IAS 39 към финансови активи и финансови пасиви, отписани в резултат на минали транзакции, е била получена по време на първоначалното отчитане на тези транзакции.
30. Ако, преди датата на преминаване към IFRS, образуването е обозначило една транзакция като хеджиране, но хеджирането не отговаря на условията за отчитане на хеджиране съгласно IAS 39, образуването прилага параграфи 91 и 101 от IAS 39

▼ **M2**

за преустановяване отчитането на хеджиране. Транзакциите, извършени преди датата на прехода към IFRS, не се обозначават ретроспективно като хеджирания.

**Изключение от изискването за преиздаване на сравнителна информация за IAS 39**

36A. В своите първи финансови отчети по IFRS образуванието, което приема IFRS преди 1 януари 2006 г., представя сравнителна информация най-малко за една година, но не е необходимо тази сравнителна информация да се придържа към IAS 32 и IAS 39. Образуванието, което избира да представи сравнителна информация, която не е необходимо да се придържа към IAS 32 и IAS 39, през своята първа година преход:

а) прилага своите предишни общоприети счетоводни принципи към финансови инструменти в обхвата на IAS 32 и IAS 39 в сравнителната информация;

б) оповестява този факт заедно с базата, на която е изготвена тази информация;

и

в) оповестява характера на основните корекции, които трябва да направят информацията съвместима с IAS 32 и IAS 39. Не е необходимо образуванието да изразява количествено тези корекции. Образуванието, обаче, третира всяка корекция между балансовия отчет и отчетната дата на сравнителния период (т. е. балансовия отчет, който включва сравнителна информация съгласно предишните общоприети счетоводни принципи) и балансовия отчет в началото на първия отчетен период по IFRS (т. е. първия период, който включва информация, която се съгласува с изискванията на IAS 32 и IAS 39) като произтичаща от промяна в счетоводната политика и предоставя оповестяванията, изисквани съгласно параграф 28а)-е) от IAS 8. Параграф 28е) се прилага само за суми, представени в балансовия отчет към отчетната дата на сравнителния период.

За образуванието, което избира да представя сравнителна информация, която не отговаря на изискванията по IAS 32 и IAS 39, позоваванията на „дата на прехода към IFRS“ означават, само за IAS 32 и IAS 39, начало на първия отчетен период по IFRS.

**Обозначаване на финансови активи или финансови пасиви**

▼ **M9**

43A. На образуванието се разрешава да определи финансов актив или финансов пасив, признат в предходни отчети, като финансов актив или финансов пасив по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата или даден финансов актив като актив на разположение за продажба в съответствие с параграф 25А. Образуванието оповестява справедливата стойност на финансовите активи или финансовите пасиви, определени във всяка категория към датата на определянето, а така също и тяхната класификация и балансови стойности във финансовите отчети за предходни периоди.

▼ M2

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

Добавя се следното определение:

**първи отчетен период по IFRS** Отчетният период, завършващ на **отчетната дата** на първите финансови отчети на образуванието по IFRS

## Изменения към IAS 12

Б2. IAS 12 *Данъци върху дохода* се изменя, както следва:

Първото изречение от параграф 20 се изменя, както следва:

20. IFRS позволяват и изискват някои активи да бъдат отчитани по справедлива стойност или да бъдат преоценени (виж например IAS 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*, IAS 38 *Нематериални активи*, IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* и IAS 40 *Инвестиционни имоти*).

## Изменения към IAS 18

Б3. IAS 18 *Приходи* се изменя, както следва:

Параграф 30 се изменя, както следва:

30. *Приходите се признават на следната база:*

а) *лихвата се признава като се използва метода на ефективната лихва съгласно IAS 39, параграф 9 и AG5-AG8;*

б) *лицензионните права се признават на принципа на текущото начисляване съгласно съдържанието на съответното споразумение;*

*и*

в) *дивидентите се признават, когато бъде установено правото на акционера да получава плащане.*

Параграф 31 се заличава.

## Изменения към IAS 19

Б4. (Изменения, неприложими единствено към стандартите).

## Изменения към IAS 30

Б5. IAS 30 *Оповестявания в счетоводните отчети на банки и сходни финансови институции* се изменя, както следва.

Параграф 8 се изменя, както следва:

8. Банките използват различни методи за признаване и оценяване на позиции в своите финансови отчети. Макар и да е необходимо хармонизиране на тези методи, това е извън обхвата на настоящия стандарт. За да бъдат съвместими с IAS 1 *Представяне на финансовите отчети*, и по този начин да дадат възможност на потребителите да разберат базата, на която са изготвени финансовите отчети на дадена банка, необходимо е счетоводните политики, чийто обект са позициите по-долу, да бъдат оповестени:

...

г) базата за определяне на загубите от обезценка по заеми и авансови плащания, и за отписване на несъбираеми кредити и авансови плащания (виж параграфи 43-49);

*и*

...

Параграф 10 се изменя, както следва:

10. *Освен изискванията на другите стандарти, оповестяванията в отчета за приходи и разходи или бележките към финансовите отчети включват, но не само, следните приходни и разходни статии:*

▼ M2

*Приходи от лихви и други подобни приходи;*

*Разходи за лихви и други подобни разходи;*

*Приходи от дивиденди;*

*Приходи от такси и комисионни;*

*Разходи за такси и комисионни;*

*Печалби, намалени със загубите от ценни книжа в оборотен портфейл;*

*Печалби, намалени със загубите от инвестиционни ценни книжа;*

*Печалби, намалени със загубите от сделки с чуждестранна валута;*

*Други приходи от дейността;*

*Загуби от обезценка по кредити и аванси;*

*Общи административни разходи;*

*и*

*Други разходи за дейността.*

Параграф 13 се изменя, както следва:

13. *Приходните и разходните позиции не се компенсират с изключение на тези, които се отнасят до хеджиранията и до активите и пасивите, които са били нетирани съгласно IAS 32.*

Параграф 14 се изменя, както следва:

14. Компенсирането във всички случаи освен тези, които се отнасят до хеджирания и до активи и пасиви, които са били нетирани съгласно IAS 32, пречи на потребителите да преценят изпълнението на отделните дейности на дадена банка и възвращаемостта, която тя получава върху определени категории активи.

Параграф 23 се заличава.

Параграфи 24 и 25 се изменят, както следва:

24. **Банката оповестява справедливите стойности на всяка категория от своите финансови активи и пасиви съгласно изискванията на IAS 32 Финансови инструменти: оповестяване и представяне.**
25. IAS 39 предвижда четири класификации на финансови активи: кредити и вземания, инвестиции държани до падеж, финансови активи по справедлива стойност като печалба или загуба, и финансови активи обявени за продажба. Банката оповестява справедливите стойности на своите финансови активи за тези четири класификации като минимум.

В параграф 26, алинея б)(iv) и (v) се заличават.

В параграф 28 се заличава последното изречение.

Параграфи 43 и 44 се изменят, както следва:

43. **Банката оповестява следното:**

- а) *счетоводната политика, която описва базата, на която несъбираемите кредити и аванси се признават като разходи и се отписват;*
- б) *подробности за движенията във всяка корективна сметка за загубите от обезценка по кредити и аванси през периода. Тя оповестява отделно сумата, призната като разход през периода за загуби от обезценка по несъбираеми кредити и аванси, сумата, начислявана през периода за отписани кредити и аванси и сумата кредитирана през периода за кредити и аванси, отписани по-рано, които са били възстановени;*



## ▼ M2

в) *съвкупната сума по всяка корективна сметка за загуби от обезценка от кредити и аванси към датата на балансовия отчет.*

44. *Всички суми, предназначени за загуби по кредити и аванси освен загубите от обезценка, признати съгласно IAS 39 по кредити и аванси, се отчитат като разпределение на неразпределена печалба. Всички кредити, произтичащи от намаляването на такива суми, водят до увеличение на неразпределените печалби и не се включват в определянето на приходите или разходите за периода.*

Параграф 45 се заличава.

Параграф 46 се изменя, както следва:

46. Местни обстоятелства или законодателство могат да наложат или позволят на една банка да заделени суми за загуби от обезценка по кредити и аванси освен за загубите, които са били признати съгласно IAS 39. Всички подобни заделени суми представляват разпределяне на неразпределени печалби, а не разходи при определяне на приходи или разходи. Също така, всички кредити, произтичащи от намалението на такива суми, водят до увеличение на неразпределените печалби и не се включват в определянето на приходи или разходи.

Параграф 47 се изменя, както следва:

47. Потребителите на финансовите отчети на дадена банка трябва да знаят за влиянието, което загубите от обезценка по кредитите и авансите са имали върху финансовото състояние и резултатите на банката; това им помага да преценят ефективността, с която банката е използвала ресурсите си. Ето защо, банката оповестява съвкупната сума по всяка корективна сметка за загуби от обезценка по кредити и аванси към датата на балансовия отчет и движенията в корективната сметка през периода. Движенията в корективната сметка, включително отписаните по-рано суми, които са били възстановени през отчетния период, се показват отделно.

Параграф 48 се заличава.

Параграф 49 се изменя, както следва:

49. Когато кредитите и авансите не могат да бъдат възстановени, те се отписват и отнасят по корективна сметка за загуби от обезценка. В някои случаи те не се отписват докато не бъдат приключени всички необходими правни процедури и не бъде определена окончателно сумата на загубата от обезценка. В други случаи те се отписват по-рано, примерно, когато кредитополучателят не е платил никаква лихва или възстановил част от главницата, дължима в определен срок. Тъй като времето на отписване на несъбираемите кредити и аванси е различно, брутна сума на кредитите и авансите, и на корективната сметка за загуби от обезценка, може да варира значително при сходни обстоятелства. В резултат на това банката оповестява своята политика за отписване на несъбираеми кредити и аванси.

В параграф 58, алинея в) се изменя, както следва:

в) сумата на разходите, призната в периода за загуби от обезценка по кредити и аванси, и сумата по корективна сметка към датата на балансовия отчет;

и

...

#### Изменения към IAS 32

Бб. IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* се изменя, както следва:

Параграф 96 се изменя, както следва (новият текст е подчертан).

96. *Образуването прилага настоящия стандарт за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 година. Разрешено е по-ранно прилагане. Образуването не прилага настоящия стандарт за годишни периоди, започващи преди*

▼ M2

*1 януари 2005 година освен ако прилага също и IAS 39 (преработен през 2003 г.), включително измененията, издадени през март 2004 г. Ако образуванието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.*

**Изменения към IAS 36**

Б7. IAS 36 *Обезценка на активи* се изменя, както следва:

**Стандарт**

Параграф 1 се изменя, както следва:

1. *Настоящият стандарт се прилага при осчетоводяване на обезценката на всички активи, освен:*

...

д) *финансови активи, които са включени в обхвата на IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване;*

...

**Изменения към IAS 37**

Б8. IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи* се изменя, както следва.

Параграфи 1 и 2 се изменят, както следва:

1. *Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия при отчитането на провизии, условни задължения и условни активи, освен:*

а) *тези, които произтичат от договори за изпълнение, освен, когато договърът е обременяващ;*

б) *тези, които произтичат в застрахователни предприятия от договори с държатели на полици;*

*и*

в) *тези, които са предмет на друг стандарт.*

2. *Настоящият стандарт не се прилага към финансови инструменти (включително гаранции), които са в обхвата на IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване. За финансови гаранции, изключени от обхвата на IAS 39, настоящият стандарт се прилага съгласно параграф 2е) от IAS 39.*

**Изменения към SIC 27**

Б9. (Приложение, неприложимо само към стандарт)

▼ M9**ИЗМЕНЕНИЯ КЪМ МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 39****Финансови инструменти: Признаване и оценяване****ОПЦИЯ НА СПРАВЕДЛИВАТА СТОЙНОСТ**

Настоящият документ посочва измененията в IAS 39 *Финансови инструменти: Признаване и оценяване* (IAS 39). Тези изменения са свързани с предложенията, съдържащи се в Проектопредложението за изменения към IAS 39 – *Опция на справедливата стойност*, публикувано през април 2004 г.

Предприятията прилагат измененията, посочени в настоящия документ, за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г.

В параграф 9, буква б) от дефиницията за финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата се заменя, както следва.

## ▼ M9

## ДЕФИНИЦИИ

9. ...

## Дефиниции на четирите категории финансови инструменти

**Финансов актив или финансов пасив по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата представлява финансов актив или финансов пасив, който отговаря на някои от следните условия**

а) ...

б) *При първоначалното признаване образуването го определя като финансов актив или финансов пасив, оценен по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата. Предприятието може да използва тази класификация единствено когато има право на това съгласно разпоредбите на параграф 11А или когато това би довело до получаване на порелевантна информация, тъй като:*

i) *така се намалява значително или се премахва несъпоставимостта при оценяването или признаването (понякога наричана „счетоводно разминаване“), която в противен случай би възникнала от оценяването на активите или пасивите или от признаването на печалбите или загубите върху тях при различни бази; или*

ii) *група финансови активи, финансови пасиви или и двете се управлява и нейното представяне се оценява въз основа на справедливата стойност в съответствие с документираната стратегия за управление на риска или за инвестиции, а информацията за групата се предоставя на тази база вътрешнофирмено на висшето ръководство (както е дефинирано в IAS 24 Оповестявания за свързани лица (както е редактиран през 2003 г.), например Съвета на директорите на образуването и главния изпълнителен директор.*

*В IAS 32 параграфи 66, 94 и РП40 изискват от образуването да направи оповестявания относно финансовите активи и финансовите пасиви, които е определило по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, включително по какъв начин то е спазило тези условия. За инструментите, отговарящи на условията на точка ii) по-горе, това оповестяване включва описание в свободен текст по какъв начин определянето по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата е съвместимо с документираната стратегия на образуването за управление на риска или за инвестиции.*

*Инвестициите в инструменти на собствения капитал, които нямат котировка на активен пазар и чиято справедлива стойност не може да бъде оценена по надежден начин (виж параграф 46, буква в) и допълнение А, параграфи РП80 и РП81), не могат да се определят по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата.*

*Следва да се отбележи, че параграфи 48, 48А, 49 и допълнение А, параграфи РП69-РП82, които посочват изискванията за определянето на надеждна оценка на справедливата стойност на финансов актив или финансов пасив, се прилагат по един и същи начин за всички активи и пасиви, които се оценяват по тяхната справедлива стойност, било чрез определяне или по друг начин, или чиято справедлива стойност е оповестена.*

Добавя се следният параграф 11А:
----------------------------------

## ВНЕДРЕНИ ДЕРИВАТИВИ

11А. *Независимо от разпоредбите на параграф 11, ако даден договор съдържа един или повече внедрени деривативи, образуването може да определи целия хибриден (комбиниран) договор като финансов актив или финансов пасив по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, освен ако:*

а) *внедреният/те дериватив/и не изменя/т в голяма степен паричните потоци, които в противен случай биха се изисквали от договора; или*

## ▼ M9

- б) става ясно и без да има основен анализ, когато подобен хибриден (комбиниран) инструмент се разглежда за първи път, че отделянето на внедрения/те дериватив/и е забранено, като например опцията за предплащане, внедрена в заемно споразумение, която позволява на заемополучателя да изплати предсрочно заема приблизително по неговата амортизирана стойност.

Параграфи 12 и 13 се изменят, както следва.

12. *В случай че настоящият стандарт изисква от предприятието да отдели внедрените деривативи от своя основен договор, но няма възможност да оцени поотделно внедрените деривативи при тяхното придобиване или впоследствие към датата на финансовия отчет, то определя целия хибриден (комбиниран) договор като финансов актив или финансов пасив по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата.*
13. В случай че образуването няма възможност да определи по надежден начин справедливата стойност на внедрен дериватив, въз основа на неговите срокове и условия (например, тъй като внедреният дериватив се основава на инструмент на собствения капитал без котировка), справедливата стойност на внедрения дериватив представлява разликата между справедливата стойност на хибридни (комбиниран) инструмент и справедливата стойност на основния договор, ако те могат да бъдат определени съгласно настоящия стандарт. В случай че предприятието не може да определи справедливата стойност на внедрените деривативи, използвайки този метод, се прилага параграф 12, а хибридният (комбиниран) инструмент се определя по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата.

Добавя се следният параграф 48А.

#### СЪОБРАЖЕНИЯ ПРИ ОЦЕНЯВАНЕТО НА СПРАВЕДЛИВАТА СТОЙНОСТ

- 48А. Най-доброто свидетелство за справедливата стойност е котировката на активен пазар. Ако пазарът на даден финансов инструмент не е активен, образуването установява справедливата стойност като използва техника на оценяване. Целта на използването на техника на оценяване е да се установи каква би била пазарната цена на инструмента на датата на оценяването в условията на пълна конкуренция, обоснована от нормални бизнес съображения. Техниките на оценяване включват използването на последните операции на пазара в условията на пълна конкуренция между осведомени и изразили съгласие страни, ако има информация за тях, позоваване на сегашната справедлива стойност на друг инструмент, който по същество е същият, анализ на дисконтиран паричен поток и опционни ценови модели. В случай че съществува техника на оценяване, която обикновено се използва от участниците на пазара за определяне на цената на инструмента и е станало очевидно, че тя предоставя надеждни прогнози за цените, получени във фактически пазарни трансакции, образуването използва тази техника. Избраната техника на оценяване използва в максимална степен пазарните дадености и във възможно най-малка степен разчита на специфичните за предприятието особености. Тя включва всички фактори, които участниците на пазара биха взели предвид при определянето на дадена цена и е съпоставима с възприетите икономически методологии за определяне цените на финансовите инструменти. Периодично, образуването проверява и коригира техниката за оценяване и изпитва доколко валидна е тя, като използва цени от наблюдавани текущи пазарни трансакции, предмет на които е същият инструмент (т.е. без изменение или промяна в условията) или се основава на налични пазарни данни.

## ▼ M9

## ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

Параграф 105 се изменя и се добавят параграфи 105А-105Г, както следва.
--

...

105. *Когато настоящият стандарт се прилага за първи път, образованието има право да определи признат преди това финансов актив като актив на разположение за продажба. За всеки такъв финансов актив образованието признава всички кумулативни изменения в справедливата стойност в отделен компонент на собствения капитал до последващо отписване или обезценка, когато предприятието прехвърля тази кумулативна печалба или загуба към финансовия резултат. Образованието също така:*
- a) *отразява финансовия актив, като използва новото определяне в сравнителните финансови отчети; и*
  - b) *оповестява справедливата стойност на финансовите активи към датата на определянето, както и тяхната класификация и балансови стойности в предишните финансови отчети.*
- 105А. *Образованието прилага параграфи 11А, 48А, РП4Б-РП4К, РП33А и РП33Б, както и измененията от 2005 г. в параграфи 9, 12 и 13 за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава.*
- 105Б. *Образование, което прилага за първи път параграфи 11А, 48А, РП4Б-РП4К, РП33А и РП33Б, както и измененията от 2005 г. в параграфи 9, 12 и 13 за своите едногодишни отчетни периоди, започнали преди 1 януари 2006 г.:*
- a) *има право, когато тези нови и изменени параграфи се прилагат за първи път, да определи по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата признат преди това финансов актив или финансов пасив, който тогава е отговарял на условията за такова определяне. Когато едногодишният период започва преди 1 септември 2005 г., не е необходимо такива определяния да приключат до 1 септември 2005 г., като те могат да включват също така финансови активи и финансови пасиви, признати между началото на този едногодишен период и 1 септември 2005 г. Независимо от разпоредбите на параграф 91, всички финансови активи и финансови пасиви, определени по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата в съответствие с настоящата точка, които преди това са били определени като хеджирана позиция в рамките на счетоводното отчитане по справедлива стойност на хеджиращи взаимоотношения, се деквалифицират от тези взаимоотношения веднага след като бъдат определени по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата;*
  - b) *оповестява справедливата стойност на всички финансови активи или финансови пасиви, определени в съответствие с буква а) към датата на определянето, както и тяхната класификация и балансови стойности в предходните финансови отчети;*
  - в) *определя отново всички финансови активи или финансови пасиви, определени като такива в предходните финансови отчети по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, ако не отговарят на условията за такова определяне в съответствие с тези нови и изменени параграфи. Когато даден финансов актив или финансов пасив бъде оценен по неговата амортизирана стойност след новото определяне, датата на това определяне се счита за дата на неговото първоначално признаване;*
  - г) *оповестява справедливата стойност на всички финансови активи или финансови пасиви, определени отново в съответствие с буква в) към датата на новото определяне, както и тяхната нова класификация.*

## ▼ M9

- 105B. *Образуване, което за първи път прилага параграфи 11А, 48А, РП4Б-РП4К, РП33А и РП33Б, както и измененията от 2005 г. в параграфи 9, 12 и 13 за своите едногодишни отчетни периоди, започнали на или след 1 януари 2006 г.:*
- a) *определя отново всички финансови активи или финансови пасиви, определени като такива в предходните финансови отчети по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, ако не отговарят на условията за такова определяне в съответствие с тези нови и изменени параграфи. Когато даден финансов актив или финансов пасив бъде оценен по неговата амортизирана стойност след новото определяне, датата на това определяне се счита за дата на неговото първоначално признаване;*
  - б) *не определя по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата финансови активи или финансови пасиви, които са били признати в предходни финансови отчети;*
  - в) *оповестява справедливата стойност на всички финансови активи или финансови пасиви, определени отново в съответствие с буква а) към датата на новото определяне, както и тяхната нова класификация.*
- 105Г. *Образуването преработва своите сравнителни финансови отчети, като използва новите определяния, съдържащи се в параграф 105Б или параграф 105В, при условие че в случаите на финансов актив, финансов пасив или група финансови активи, финансови пасиви или и двете, определени по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, тези елементи или групи отговарят на критериите в параграф 9, буква б), i), параграф 9, буква б), ii) или параграф 11А в началото на периода за сравнение или в случай че са придобити след като е започнал периодът за сравнение, отговарят на критериите в параграф 9, буква б), i), параграф 9, буква б), ii) или параграф 11А към датата на първоначалното им признаване.*

В допълнение А се добавят следните параграфи РП4Б-РП4К.

▼ **M9****ДОПЪЛНЕНИЕ А****Ръководство за прилагане****ДЕФИНИЦИИ (параграфи 8 и 9)**

*Определяне по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата*

РП4Б. Параграф 9 от настоящия стандарт позволява на образуването да определи финансов актив, финансов пасив или група финансови инструменти (финансови активи, финансови пасиви или и двете) по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, при условие че по този начин информацията, която предоставя е по-релевантна.

РП4В. Решението на образуването да определи финансов актив или финансов пасив по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата прилича на избора на счетоводна политика (въпреки, че за разлика от избора на счетоводна политика, не е задължително то да се прилага последователно за всички сходни трансакции). Когато предприятието има такъв избор, параграф 14, буква б) от IAS 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните прогнози и грешки* изисква избраната политика да допринесе за предоставянето на надеждна и по-релевантна информация във финансовите отчети относно ефектите от трансакциите, други събития и условия, свързани с финансовото състояние, финансовото представяне или паричните потоци на предприятието. В случаите на определяне по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата параграф 9 посочва двете обстоятелства, при които изискването за по-релевантна информация трябва да бъде спазено. Съответно, за да избере такова определяне в съответствие с параграф 9, предприятието трябва да демонстрира, че са налице едно (или и двете) от тези обстоятелства.

*Параграф 9, буква б), i): Определянето премахва или значително намалява несъпоставимостта при оценяването или признаването, която би възникнала в противен случай.*

РП4Г. Съгласно IAS 39 оценяването на финансов актив или финансов пасив и класифицирането на признатите промени в неговата стойност се определят от класификацията на активите и пасивите, както и от участието или неучастието на актива или пасива в отразено хеджиращо взаимоотношение. Тези изисквания могат да породят несъпоставимост в оценяването или признаването (наричана понякога „счетоводно разминаване“), когато, например, при липсата на определяне по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, даден финансов актив се класифицира като актив на разположение за продажба (като по-голямата част от промените в справедливата стойност са признати директно в собствения капитал), а даден пасив, който образуването счита за свързан, се оценява по амортизирана стойност (като промените в справедливата стойност не са признати). При наличието на тези обстоятелства предприятието може да стигне до извода, че неговите финансови отчети биха предоставяли много по-релевантна информация, ако и активът, и пасивът бяха класифицирани по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата.

РП4Д. Следните примери показват кога това условие може да бъде спазено. При всички положения образуването може да използва това условие, за да определи финансовите активи или финансовите пасиви по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, само ако е спазило принципа, даден в параграф 9, буква б), i).

- a) Дадено образуване има задължения, чиито парични потоци се основават, съгласно сключени договори, на представянето на активите, които в противен случай биха били класифицирани като активи на разположение за продажба. Например даден застраховател може да има задължения, съдържащи елемент на участие по преценка, които изплащат печалби, основаващи се на реализирани и/или нереализирани доходи от направени инвестиции в конкретна група от активите на застрахователя. В

## ▼ M9

случай че оценяването на тези пасиви отразява текущите пазарни цени, класифицирането на активите по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата означава, че промените в справедливата стойност на финансовите активи се признават в печалбата или загубата за същия период, както и промените в стойността на свързаните пасиви.

- б) Дадено образувание има задължения съгласно застрахователни договори, чието оценяване включва текуща информация (както се разрешава от МСФО 4 *Застрахователни договори*, параграф 24) и финансови активи, които то счита за свързани и които в противен случай биха били класифицирани като активи на разположение за продажба или оценени по тяхната амортизирана стойност.
- в) Дадено образувание има финансови активи, финансови пасиви или и двете, които споделят един риск, такъв какъвто е лихвеният риск, който предизвиква изменения в противоположни посоки в справедливата стойност, които имат тенденцията взаимно да се компенсират. Независимо от това, единствено някои инструменти се оценяват по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата (т.е. инструменти, които са деривативи или са класифицирани като държани за търгуване). Изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането може да не са спазени, тъй като, например, изискванията за ефективност, съдържащи се в параграф 88, не са спазени.
- г) Дадено образувание има финансови активи, финансови пасиви или и двете, които споделят един риск, такъв какъвто е лихвеният риск, който предизвиква изменения в противоположни посоки в справедливата стойност, които имат тенденцията взаимно да се компенсират, а образуването не отговаря на изискванията за счетоводно отчитане на хеджирането, тъй като нито един от инструментите не е дериватив. Освен това, при липсата на счетоводно отчитане на хеджирането, съществува значителна несъпоставимост в признаването на печалбите и загубите. Например:
- i) с емитирането на облигации с фиксирана лихва образуването е финансирало портфолио от активи с фиксирана лихва, които в противен случай биха били класифицирани като активи на разположение за продажба, промените в справедливата стойност на които имат тенденцията взаимно да се компенсират. Представянето в отчета както на активите, така и на облигациите по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата коригира несъпоставимостта, която в противен случай би възникнала, ако активите се оценяват по тяхната справедлива стойност, като промените се отчитат в собствения капитал, а облигациите се оценяват по тяхната амортизирана стойност;
- ii) с емитирането на търгувани облигации, образуването е финансирало конкретна група заеми, промените в справедливата стойност на които имат тенденцията взаимно да се компенсират. Ако в допълнение предприятието редовно купува и продава облигации, но рядко, ако изобщо купува и продава заеми, отчитането както на заемите, така и на облигациите по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата премахва несъпоставимостта при признаването на печалбите и загубите във времето, която в противен случай би възникнала, ако облигациите и заемите се оценяваха по амортизирана стойност, а печалбата или загубата се признаваше всеки път, когато облигациите се откупуват.

РП4Е. В случаи, подобни на описаните в предходния параграф, фактът, че финансови активи и финансови пасиви, които в противен случай не биха били оценени така, са оценени по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, може да премахне или значително да намали несъпоставимостта при оценяването или признаването и да доведе до по-релевантна информация. От практическа гледна точка не е необходимо предприятието да придобива всички активи и пасиви едновременно, тъй като с това допринася за несъпоставимостта при оценяването или признаването.



## ▼ M9

Допустимо е забавяне в границите на разумното, при условие че всяка транзакция се определя по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата при първоначалното ѝ признаване и за времето на забавяне се очаква да се осъществят оставащите транзакции.

РП4Ж. Не би било приемливо да се определят по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата само някои от финансовите активи и финансовите пасиви, тъй като по този начин няма да се елиминира или съществено да се намали несъпоставимостта и следователно това няма да доведе до по-релевантна информация. Независимо от това, би било приемливо да се определят само някои от поредица сходни финансови активи или сходни финансови пасиви, ако по този начин се постигне значително намаляване (по-възможност дори по-голямо намаляване, отколкото при други допустими определяния) на несъпоставимостта. Например, да предположим, че дадено предприятие притежава определен брой сходни финансови задължения, чиято обща сума възлиза на 100 BE <sup>(1)</sup> и определен брой финансови активи, чиято обща сума възлиза на 50 BE, но са оценени на различна база. Предприятието може значително да намали несъпоставимостта при оценяването като определи при първоначалното им признаване всички активи и само някои от пасивите (например, отделни задължения на обща стойност 45 BE) по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата. Независимо от това, тъй като определянето по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата може да се прилага единствено по отношение на цял финансов инструмент, предприятието в този пример трябва да определи едно или повече задължения в тяхната цялост. То не може да определи нито компонент от задължението (например, промените в стойността, свързани само с един вид риск, каквито са промените в отпращания лихвен процент), нито част (т.е. процент) от пасива.

*Параграф 9, буква б), ii): Група финансови активи, финансови пасиви или и двете се управлява, а нейното представяне се оценява на базата на справедливата стойност в съответствие с документираната стратегия за управление на риска или за инвестиции*

РП4З. Образованието може да управлява и да оценява представянето на група финансови активи, финансови пасиви или и двете по такъв начин, че оценяването на тази група по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата води до по-релевантна информация. Акцентът в този случай попада по-скоро върху начина, по който образованието управлява и оценява представянето, отколкото върху характера на неговите финансови инструменти.

РП4И. Следните примери показват кога това условие може да бъде спазено. При всички положения образованието може да използва това условие, за да определи финансовите активи или финансовите пасиви по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата, само ако спазва принципа, съдържащ се в параграф 9, буква б), ii).

а) Образованието представлява фонд за рисков капитал, взаимен фонд, доверителен фонд или подобна организация, чиято стопанска дейност е да инвестира във финансови активи с цел печалба от тяхната обща възвращаемост под формата на дялово участие или дивиденди и промени в справедливата стойност. IAS 28 *Инвестиции в свързани предприятия* и IAS 31 *Дялово участие в смесени предприятия* позволяват тези инвестиции да бъдат изключени от техния обхват, при условие че те се оценяват по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата. Образованието може да приложи същата счетоводна политика по отношение и на други инвестиции, управлявани на базата на общата възвращаемост, но влиянието му върху които е недостатъчно, за да попаднат те в обхвата на IAS 28 или IAS 31.

<sup>(1)</sup> В настоящия стандарт паричните стойности са изразени във „валутни единици“ (BE).

## ▼ M9

- б) Образованието притежава финансови активи и финансови пасиви, които споделят един или повече рискове и тези рискове се управляват и се оценяват на базата на справедливата стойност в съответствие с документираната политика за управление на активите и пасивите. Пример за това може да бъде предприятие, което е емитирало „структурирани продукти“, съдържащи множество внедрени деривативи и което управлява произтичащите от това рискове на базата на справедливата стойност, като използва комбинация от производни (деривативни) и непроизводни (недеривативни) финансови инструменти. Подобен пример може да бъде образование, което предоставя заеми с фиксирана лихва и което управлява произтичащия риск от промените в отпращания лихвен процент, като използва комбинация от производни (деривативни) и непроизводни (недеривативни) финансови инструменти.
- в) Образованието е застрахователно дружество, което притежава портфолио от финансови активи, управлява това портфолио с цел максимизиране на общата възвращаемост на активите в него (т.е. дялово участие или дивиденди и промени в справедливата стойност) и оценява неговото представяне на тази база. Портфолиото може да се държи, за да гарантира конкретни пасиви, собствения капитал или и двете. Ако портфолиото се държи, за да гарантира конкретни задължения, условието в параграф 9, буква б), ii) може да бъде спазено по отношение на активите, независимо дали застрахователят управлява и оценява на базата на тяхната справедлива стойност. Условието в параграф 9, буква б), ii) може да бъде спазено поради факта, че целта на застрахователя е да максимизира общата възвращаемост на активите в дългосрочен план, дори ако сумите, изплатени на приносителите на договори за участие зависят от други фактори, като например стойността на реализираните печалби в краткосрочен план (например, една година) или ако тези суми се разпределят по преценката на застрахователя.

РП4Й. Както беше посочено по-горе, това условие се основава на начина, по който предприятието управлява и оценява представянето на разглежданата група финансови инструменти. По същия начин (в изпълнение на изискването за определяне при първоначалното признаване) образованието, което определя финансовите инструменти по тяхната справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата на базата на това условие, определя по същия начин и всички отговарящи на условията финансови инструменти, които се управляват и оценяват заедно.

РП4К. Документацията относно стратегията на образованието не трябва да бъде прекалено пространна, но достатъчна, за да покаже съответствието с параграф 9, буква б), ii). Такава документация не се изисква за всеки отделен актив или пасив, а по-скоро въз основа на отделно портфолио. Например, не е необходимо да се представя друга документация, за да се демонстрира съответствието с параграф 9, буква б), ii), ако системата за управление на представянето за дадено звено – както е одобрена от висшето ръководство на образованието – ясно показва, че неговото представяне се оценява на базата на общата възвращаемост.

След параграф РП33 се добавят заглавие и параграфи РП33А и РП33Б, както следва.

#### Инструменти, съдържащи внедрени деривативи

РП33А. Когато образованието стане страна по хибриден (комбиниран) инструмент, който съдържа един или повече внедрени деривативи, параграф 11 изисква от образованието да идентифицира тези внедрени деривативи, да прецени дали е необходимо те да бъдат отделени от основния договор и тези, за които се изисква да бъдат отделени, да бъдат оценени по тяхната справедлива стойност при първоначалното им признаване и впоследствие. Тези изисквания могат да бъдат по-сложни или да доведат до по-малко надеждни мерки, отколкото ако се оцени целият инструмент по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата. По

▼ **M9**

тази причина настоящият стандарт позволява целият инструмент да бъде определен по справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата.

РПЗЗБ. Такова определяне може да се използва, независимо дали параграф 11 изисква внедрените деривативи да бъдат отделени от основния договор или забранява такова отделяне. Независимо от това параграф 11А не оправдава определянето на хибриден (комбиниран) инструмент по неговата справедлива стойност с изменение в печалбата или загубата в случаите, посочени в параграф 11А, букви а) и б), тъй като по този начин няма да се намали сложността или да се повиши надеждността.

▼ **M5****МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ 40****Инвестиционни имоти**

## РЕЗЮМЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2—4
Определения	5—15
Признаване	16—19
Оценяване при признаване	20—29
Оценяване след признаване	30—56
Счетоводна политика	30—32
Модел на справедливата стойност	33—55
Невъзможност за надеждно определяне на справедливата стойност	53—55
Модел на себестойността	56
Прехвърляния	57—65
Освобождавания	66—73
Оповестяване	74—79
Модел на справедливата стойност и модел на себестойността	74—79
Модел на справедливата стойност	76—78
Модел на себестойността	79
Преходни разпоредби	80—84
Модел на справедливата стойност	80—82
Модел на себестойността	83—84
Дата на влизане в сила	85
Отмяна на МСС 40 (2000 г.)	86

Този преработен стандарт заменя МСС 40 (2000 г.) *Инвестиционни имоти* и трябва да се прилага за годишните периоди, започващи на и след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане.

## ЦЕЛ

1. Целта на този стандарт е да определи счетоводно третиране за инвестиционните имоти и свързаните изисквания за оповестяване.

## ОБХВАТ

2. *Този стандарт трябва да се прилага за признаването, оценяването и оповестяването на инвестиционни имоти.*
3. Наред с други въпроси този стандарт се прилага за оценяването във финансовите отчети на лизингополучателя на участия в инвестиционни имоти, държани по договор за лизинг, отчитани като финансов лизинг и за оценяването във финансовите отчети на лизингодателя на инвестиционни имоти, отдадени на лизингополучател по силата на оперативен лизинг. Този стандарт не разглежда въпросите, обхванати в МСС 17 *Лизинги*, включително:

## ▼ M5

- а) класифицирането на лизинга като финансов или оперативен;
  - б) признаване на приходи, получени от лизинг на инвестиционен имот (виж също МСС 18 *Приходи*);
  - в) оценяване във финансовите отчети на лизингополучателя на участие в имоти, държани по лизинг, отчитан като оперативен лизинг;
  - г) оценяване във финансовите отчети на лизингодателя на неговите нетни инвестиции във финансов лизинг;
  - д) отчитане на сделки по продажба с обратен лизинг;
  - и
  - е) оповестяване относно финансов и оперативен лизинг.
4. Настоящият стандарт не се прилага за:
- а) биологични активи, свързани със селскостопанска дейност (виж МСС 41 *Селско стопанство*);
  - и
  - б) права над полезни изкопаеми, резерви от полезни изкопаеми, като например нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

5. *В този стандарт се използват следните термини с посочените значения:*

*Балансова стойност е сумата, с която е признат един актив в баланса.*

*Себестойност е изплатената сума в пари или парични еквиваленти или справедливата стойност на друга насрещна престация, дадена за придобиването на актива към момента на неговото придобиване или изграждане.*

*Справедливата стойност е сумата, за която един актив може да бъде разменен между осведомени и желаещи страни в пряка сделка помежду им.*

*Инвестиционен имот е имотът (земята или сградата или части от сграда, или и двете), държан (от собственика или от лизингополучателя по финансов лизинг) по-скоро за получаване на приходи от наем или за увеличаване 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 стопанска дейност.

*Ползван от собственика имот е имотът, държан (от собственика или лизингополучателя по финансов лизинг) за използване при производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели.*

6. *Участие в имот, което се държи от лизингополучател по оперативен лизинг може да бъде класифицирано и отчетено като инвестиционен имот, когато и само когато имотът иначе би отговарял на дефиницията за инвестиционен имот и лизингополучателят използва модела на справедливата стойност, разгледан в параграфи 33—55 за признатия актив. Тази алтернативна класификация е на разположение по отделни имоти. Веднъж след като тази алтернативна класификация бъде избрана, обаче за едно такова участие в имот, държано по оперативен лизинг, целият имот, класифициран като инвестиционен имот, трябва да се отчита като се използва модела на справедливата стойност. Когато бъде избрана тази алтернативна класификация, всяко така класифицирано участие се включва в оповестяванията, изисквани от параграфи 74—78.*

## ▼ M5

7. Инвестиционният имот се държи за получаване на приходи от наеми или за увеличаване на стойността на капитала или и за двете. Следователно, един инвестиционен имот генерира парични потоци предимно независимо от другите активи, държани от образуването. Това отличава инвестиционния имот от ползвания от собственика имот. Производството или доставката на стоки или услуги (или използването на имота за административни цели) генерира парични потоци, които могат да се отнесат не само към имота, но и към други активи, използвани в процеса на производство или доставка. За ползван от собственика имот се прилага МСС 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване*.
8. По-долу са дадени примери за инвестиционни имоти:
  - а) земя, държана по-скоро за дългосрочно увеличаване на капитала, а не за краткосрочна продажба в хода на обичайната стопанска дейност;
  - б) земя, държана за неопределено понастоящем бъдещо използване (ако образуването 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 отчитащото се образувание (или държана от образуването по финансов лизинг) и отдадена по един или повече оперативни лизинги;
  - г) сграда, която не се ползва, но се държи, за да бъде отдадена на един или повече оперативни лизинги.
9. По-долу са разгледани примери на статии, които не са инвестиционни имоти и затова остават извън обхвата на този стандарт:
  - а) имот, държан за продажба в хода на обичайната стопанска дейност или в процес на строителство или разработване за такава продажба (виж МСС 2 *Материални запаси*), например имот, придобит изключително с цел за последваща продажба в близко бъдеще или с цел разработване и препродажба;
  - б) имот, който се изгражда или разработва от името на трети лица (виж МСС 11 *Договори за строителство*);
  - в) ползван от собственика имот (виж МСС 16), включително (наред с други неща) имот, държан за бъдещо използване като ползван от собственика имот, имот, държан за бъдещо разработване и последващо използване като ползван от собственика имот, имот, ползван от заети лица (независимо дали наетите лица плащат наем по пазарни цени или не) и ползван от собственика имот, очакващ освобождаване;
  - г) имот, който се изгражда или разработва за бъдещо използване като инвестиционен имот; МСС 16 се прилага за такъв имот до завършване на строителството или разработването, в който момент имотът става инвестиционен имот и се прилага този стандарт. Обаче, този стандарт се прилага за съществуващ инвестиционен имот, който наново се разработва за продължително бъдещо използване като инвестиционен имот (виж параграф 58);
  - д) имот, който се отдава на лизинг на друго образувание по финансов лизинг.
10. Някои имоти обхващат част, която се държи за получаване на приходи от наем или за увеличаване стойността на капитала и друга част, която се държи 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), образуването отчита частите поотделно. Ако частите не могат да бъдат продадени поотделно, имотът е инвестиционен имот само ако незначителна част от него се държи за използване в производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели.
11. В някои случаи образуването предоставя спомагателни услуги на наемателите на имот, държан от него. Образованието третира такъв имот като инвестиционен имот, ако услугите са незначителни по отношение на споразумението като цяло. Като пример може да се посочи случаят, когато собственикът на административна сграда

## ▼ M5

- предоставя на наемателите, които обитават сградата, услуги по охрана и поддръжка.
12. В други случаи, предоставяните услуги са значителни. Например, ако дадено образувание притежава и управлява хотел, предоставяните на гостите услуги са значителни по отношение на споразумението като цяло. Ето защо 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 значителни, че имотът да не се квалифицира като инвестиционен. Например, собственикът на хотел понякога прехвърля дадени отговорности на трети лица по договор за управление. Условието 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. Необходимо е преценка, за да се определи дали даден имот се квалифицира като инвестиционен имот. Образованието развива критерии, така че да може последователно да извършва такива преценки в съответствие с определението за инвестиционен имот и съответните насоки в параграфи 7—13. Параграф 75, точка в) изисква образованието да оповести тези критерии, когато класификацията е трудна.
  15. В някои случаи, образованието притежава имот, който е отдаден на лизинг или се ползва от образованието майка или друго дъщерно образувание. Имотът не се квалифицира като инвестиционен имот в консолидираните финансови отчети, защото е ползван от собственика от гледна точка на групата. От гледна точка обаче на образованието, което го притежава, имотът е инвестиционен имот, ако отговаря на определението в параграф 5. Следователно лизингодателят третира имота като инвестиционен имот в своите индивидуални финансови отчети.

## ПРИЗНАВАНЕ

16. ***Инвестиционен имот трябва да бъде признат като актив, когато и само когато:***
  - a) ***е вероятно бъдещите икономически изгоди, които са свързани с инвестиционния имот, да се получат от образованието;***
  - и***
  - b) ***себестойността на инвестиционния имот може да бъде оценена надеждно.***
17. Образованието оценява по този принцип на признаване всички свои разходи за инвестиционния имот в момента, когато са направени. Тези разходи включват разходите, направени първоначално за придобиване на даден инвестиционен имот и разходите, понесени впоследствие за разширяването на, подмяната на част от или обслужването на даден имот.
18. Съгласно принципа за признаване в параграф 16, образованието не признава в балансовата стойност на даден инвестиционен имот разходите за ежедневното обслужване на такъв имот. Тези разходи, по-скоро се признават в печалбата или загубата, в момента, когато бъдат направени. Разходите за ежедневното обслужване са главно разходите за труд и консумативи и могат да включват разхода за дребни резервни части. Целта на тези разходи често се описва като „ремонт и поддръжка“ на имота.
19. Части от инвестиционни имоти може да са били придобити чрез подмяна. Например, вътрешните стени може да представляват подмяна на оригиналните стени. Съгласно принципа на признаване, образованието признава в балансовата стойност на даден инвестиционен имот разходът за подменящата част на съществуващ инвестиционен имот в момента, в който е направен, ако са спазени критериите за признаване. Балансовата стойност на тези части,

## ▼ M5

които се подменят се отписва в съответствие с разпоредбите за отписване на този стандарт.

## ОЦЕНЯВАНЕ ПРИ ПРИЗНАВАНЕ

20. ***Инвестиционният имот трябва да бъде оценяван първоначално по неговата себестойност. Разходите по сделката трябва да се включат в първоначалната оценка.***
21. Себестойността на закупен инвестиционен имот обхваща неговата покупна цена и всякакви разходи, които пряко могат да му бъдат приписани. Разходите, които могат пряко да бъдат приписани, включват например професионалните хонорари за правни услуги, данъци по прехвърляне на имота и други разходи по сделката.
22. Себестойността на инвестиционен имот, построен по стопански начин, е неговата себестойност към датата, когато строителството или разработването е завършено. До тази дата образуването прилага МСС 16. На тази дата имотът става инвестиционен имот и се прилага този стандарт (виж параграфи 57, точка д) и 65).
23. Себестойността на инвестиционния имот не се увеличава с:
  - а) разходите за пускане в експлоатация (освен ако те са необходими, за да приведат имота в състояние, необходимо за да функционира то по начина, предвиден от ръководството);
  - б) оперативните загуби, понесени преди инвестиционният имот да достигне планираното ниво на заетост;

или

  - в) необичайно големи количества бракуван материал, труд или други ресурси при строителството или разработването на имота.
24. Ако плащането на инвестиционен имот е отложено, неговата себестойност е паричният еквивалент на цената. Разликата между тази сума и общата сума на плащанията се признава като разход за лихви през периода на кредита.
25. ***Първоначалната себестойност на участието в имот, държан по лизинг и класифициран като инвестиционен имот, трябва да бъде както е определено за финансов лизинг от параграф 20 на МСС 17, т.е. активът трябва да бъде признат по по-ниската от справедливата стойност на имота и настоящата стойност на минималните лизингови плащания. Равностойна сума трябва да бъде призната като задължение в съответствие със същия параграф.***
26. Всяка премия, платена за лизинг, се третира като част от минималните лизингови плащания за тази цел и следователно се включва в себестойността на актива, но не се включва в задължението. Ако дадено участие в имот, държано по лизинг е класифицирано като инвестиционен имот, позицията, отчетена по справедлива стойност е това участие, а не основния имот. Насоките за определянето на справедливата стойност на участието в имот са предвидени в модела на справедливата стойност в параграфи 35—52. Тези насоки имат отношение също към определянето на справедливата стойност, когато тази стойност е използвана като себестойност за целите на първоначалното признаване.
27. Един или повече инвестиционни имота могат да бъдат придобити срещу непаричен актив или активи, или срещу комбинация от парични и непарични активи. Разгледаното по-долу се отнася до размяна на един непаричен актив срещу друг, но то важи също за всички размени, описани в предходното изречение. Себестойността на такъв инвестиционен имот се оценява по справедлива стойност, освен, ако: а) разменната сделка няма търговска същност или б) справедливата стойност нито на получения актив, нито на отдадения актив може да се оцени достоверно. Придобитият актив се оценява по този начин дори ако образуването не може незабавно да отпише отдадения актив. Ако придобитият актив не се оценява по справедлива стойност, неговата себестойност се оценява по балансовата стойност на отдадения актив.
28. Образуването определя дали дадена сделка за размяна има търговска същност, като разгледа степента, в която неговите

## ▼ M5

бъдещи парични потоци, се очаква да се променят в резултат от сделката. Дадена разменна сделка е търговска по своята същност, ако:

а) конфигурацията (риск, разпределение във времето и размер) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърляния актив;

или

б) стойността, специфична за образуването на частта от операциите на образуването, повлияни от промените, свързани със сделката се променя в резултат на размяната;

и

в) разликата в точка а) или точка б) е значителна по отношение на справедливата стойност на разменяните активи.

С цел да се определи дали дадена разменна сделка има търговска същност, стойността, специфична за образуването на частта от операциите на образуването, повлияни от сделката, трябва да отразява паричните потоци след данъците. Резултатът от тези анализи може да бъде ясен без да се налага образуването да извършва детайлни изчисления.

29. Справедливата стойност на даден актив, за който няма сравними пазарни сделки, се оценява достоверно, ако а) променливостта на обхвата на разумните приблизителни оценки на справедливата стойност не е значителна за този актив или б) вероятностите за различни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно преценени и използвани при оценяването на справедливата стойност. Ако образуването може да определи достоверно справедливата стойност на получения актив или на отдадения актив, тогава справедливата стойност на отдадения актив се използва за оценяване на себестойността на получения актив, освен, ако справедливата стойност на получения актив е по-ясно видима.

## ОЦЕНЯВАНЕ СЛЕД ПРИЗНАВАНЕ

*Счетоводна политика*

30. *С изключението, отбелязано в параграф 34, образуването трябва да избере или модела на справедливата стойност в параграфи 33—55, или модела на себестойността в параграф 56 като своя счетоводна политика и трябва да прилага тази политика към всеки един от своите инвестиционни имоти.*
31. МСС 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните преценки и грешки* посочва, че доброволна промяна на счетоводната политика трябва да бъде направена само ако промяната в резултат ще доведе до по-подходящо представяне на сделките, други събития или условия във финансовите отчети на образуването. Малко вероятно е, че промяна от модела на справедливата стойност към модела на себестойността ще доведе до по-подходящо представяне.
32. Този стандарт изисква всички образувания да определят справедливата стойност на инвестиционния имот за целите на оценяването (ако образуването използва модела на справедливата стойност) или на оповестяването (ако то използва модела на себестойността). На образуванията се препоръчва, но от тях не се изисква да определят справедливата стойност на инвестиционен имот на базата на оценката от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и който има скорошен опит относно местонахождението и категорията на оценявания имот.

*Модел на справедливата стойност*

33. *След първоначалното признаване образуването, което избира модела на справедливата стойност, трябва да оценява всички свои инвестиционни имоти по тяхната справедлива стойност с изключение на случаите, описани в параграф 53.*
34. *Когато участие в имот, държано от лизингополучател по оперативен лизинг се класифицира като инвестиционен имот*



## ▼ M5

*по параграф 6, параграф 30 не е по избор, трябва да се прилага моделът на справедливата стойност.*

35. *Печалбата или загубата, възникваща от промяна в справедливата стойност на инвестиционния имот, трябва да бъде призната в печалбата или загубата за периода, в който възниква.*
36. Справедливата стойност на инвестиционен имот е цената, на която имотът може да бъде разменен между осведомени, желаещи страни в пряка сделка (виж параграф 5). Справедливата стойност специално изключва приблизително определена цена, завишена или намалена от специални условия или обстоятелства като нетипично финансиране, договори за продажба и споразумения за продажба с обратен лизинг, специални насрещни престации или концесии, отпускани от някой, свързан с продажбата.
37. Образованието определя справедливата стойност без каквото и да е намаление на разходите по сделката, които образованието може да понесе по продажбата, или друго освобождаване.
38. *Справедливата стойност на инвестиционния имот трябва да отразява условията на пазара към датата на баланса.*
39. Справедливата стойност е конкретно определена във времето към дадена дата. Тъй като пазарните условия могат да се променят, сумата, отчетена като справедлива стойност може да бъде невярна или несъответстваща, ако бъде приблизително изчислена към друг момент. Определението за справедлива стойност също така предполага едновременна размяна и приключване на договора за продажба без никакви отклонения в цената, които биха могли да бъдат направени в една пряка сделка между осведомени, желаещи страни, ако размяната и приключването не бяха едновременни.
40. Справедливата стойност на инвестиционен имот отразява, наред с други неща, приходи от наеми от настоящи лизингови договори и разумни и обосновани предположения, представляващи това, което осведомени, желаещи страни биха предположили относно наемните приходи от бъдещи лизинги в светлината на настоящите условия. Тя отразява също, на подобна база, всякакви парични потоци, (включително наемни плащания и други изходящи парични потоци), които биха могли да бъдат очаквани по отношения на имота. Някои от тези изходящи парични потоци се отразяват в задълженията, а други се отнасят до изходящи потоци, които не се признават във финансовите отчети до една по-късна дата (например, периодични плащания като потенциални наеми).
41. Параграф 25 специфицира базата за първоначалното признаване на себестойността на участие в отдаден на лизинг имот. Параграф 33 изисква участието в отдадения на лизинг имот да бъде оценявано повторно. Ако е необходимо — до справедливата стойност. При един договор за лизинг, договорен по пазарни цени, справедливата стойност на участието в отдаденият по лизингов договор имот при придобиване, чиста от всички очаквани лизингови плащания (включително тези, свързани с признати задължения), трябва да бъде равна на нула. Тази справедлива стойност не се променя, независимо от това, дали за счетоводни цели или не, отдадените по лизинг актив и пасив се признават по справедливата стойност или по настоящата стойност на минималните лизингови плащания, в съответствие с параграф 20 на МСС 17. Така, повторното оценяване на отдадения по лизингов договор актив от себестойността в съответствие с параграф 25 до справедливата стойност в съответствие с параграф 33 не трябва да поражда каквато и да е печалба или загуба, освен ако справедливата стойност не се оценява в различни моменти. Това може да се случи, когато изборът за прилагане на модела на справедливата стойност се прави след първоначалното признаване.
42. Определението за справедлива стойност се отнася до „осведомени, желаещи страни“. В този контекст „осведомени“ означава, че и желаещият купувач и желаещият продавач са достатъчно информирани относно естеството и характеристиките на инвестиционния имот, неговите действителни и потенциални ползи и пазарните условия към датата на баланса. Желаещият купувач е мотивиран, но не е принуден да купува. Този купувач нито е прекалено желаещ, нито решен да купи на всяка цена. Предполагаемият

## ▼ M5

- купувач не би платил по-висока цена, отколкото би изисквал паразът, състоящ се от осведомени, желаещи купувачи и продавачи.
43. Желаещият продавач не е нито прекалено желаещ, нито е продавач по принуден, готов да продава на всяка цена, нито е готов да държи цена, която не се счита за разумна в настоящите пазарни условия. Желаещият продавач е мотивиран да продаде инвестиционния имот при пазарни условия за най-добрата цена, която може да бъде получена. Фактическите обстоятелства за действителния собственик на инвестиционен имот не се вземат под внимание, тъй като желаещият продавач е хипотетичен собственик (например желаещият продавач не би взел под внимание конкретните данъчни обстоятелства на действителния собственик на инвестиционен имот).
44. Определението на справедлива стойност се отнася за преки сделки. Пряка сделка е сделка между страни, които нямат особено или специално отношение, което прави цените на сделките нетипични за пазарните условия. Сделката се предполага да е между несвързани лица, всяко, от които действа независимо.
45. Най-доброто доказателство за справедливата стойност се дава чрез текущите цени на един активен пазар за подобен имот със същото местонахождение и състояние и предмет на подобен лизинг и други договори. Образованието се стреми да идентифицира всякакви различия в естеството, местонахождението или състоянието на имота или в условията по договорите за лизинг и други договори, свързани с имота.
46. При отсъствие на текущи цени на активен пазар от вида, описан в параграф 45, образованието разглежда информация от различни източници, включително:
- а) текущи цени на активен пазар за имоти от различно естество, състояние или местоположение (или предмет на различен лизинг или други договори), коригирани, за да отразят тези различия;
  - б) скорошни цени на подобни имоти на по-малко активни пазари с корекция, за да отразят всякакви промени в икономическите условия, от датата, на която са се осъществили сделките на тези цени;
- и
- в) прогнозиране на дисконтираните парични потоци, основано на достоверни оценки на бъдещите парични потоци, обусловени от условията на всякакви съществуващи лизингови и други договори и (там, където е възможно) от външно доказателство, като например настоящите пазарни наеми за подобни имоти в същото местоположение и състояние и при използване на сконтони проценти, които отразяват настоящите пазарни оценки на несигурността по отношение на сумата и разпределението във времето на паричните потоци.
47. В някои случаи, различните източници, изброени в предишния параграф, може да предложат различни заключения относно справедливата стойност на инвестиционния имот. Образованието разглежда причините за тези различия, за да достигне до най-достоверната оценка на справедливата стойност в рамките на един обхват от приемливи оценки на справедливата стойност.
48. В изключителни случаи, когато образованието за първи път придобива инвестиционен имот (или когато съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот след завършване на изграждането или разработването или след промяна в използването), има ясно доказателство, че променливостта в обхвата на приемливи оценки на справедливата стойност ще бъде толкова голяма и вероятностите за различни резултати ще бъдат толкова трудни за оценяване, че се обезсилва полезността на отделната приблизителна оценка на справедливата стойност. Това може да показва, че справедливата стойност на имота няма да бъде достоверно определена на непрекъснатата база (виж параграф 53).
49. Справедливата стойност се различава от стойността в употреба, така както е определена в МСС 36 *Обезценка на активи*. Справедливата стойност отразява познанията и оценките на осведомените, желаещи

## ▼ M5

купувачи и продавачи. Обратното, стойността в употреба отразява оценките на образуването, включително влиянията на фактори, които може да са специфични за образуването, но не са приложими за образуванията по принцип. Например, справедливата стойност не отразява който и да е от посочените по-долу фактори, доколкото те, по принцип, не биха били на разположение на осведомените, желаещи продавачи и купувачи:

- а) допълнителна стойност, извлечена от създаването на портфейл от имоти с различни местонахождения;
- б) синергии между инвестиционния имот и други активи;
- в) юридически права или правни ограничения, които са специфични само за настоящия собственик;

и

- г) данъчни преференции или данъчни тежести, които са специфични за настоящия собственик.

50. При определяне на справедливата стойност на инвестиционен имот образуването не извършва двойно отчитане на активи или пасиви, които са признати в баланса като отделни активи или пасиви. Например:

- а) оборудване, като асансьори или климатици, които често са неделима част от сградата и в повечето случаи са включени в инвестиционния имот, а не признати отделно като имоти, машини, съоръжения и оборудване.
- 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 обзавеждания офис; когато обзавеждането е включено в справедливата стойност на инвестиционния имот, образуването не признава обзавеждането като отделен актив.
- в) справедливата стойност на инвестиционен имот изключва авансово платен или начислен приход от оперативен лизинг, тъй като образуването го признава като отделен пасив или актив.
- г) справедливата стойност на инвестиционен имот, държан по договор за лизинг отразява очакваните парични потоци (включително потенциален наем, който се очаква да стане платим). Съответно, ако оценката, получена за даден имот е чиста от всички плащания, които се очаква да бъдат извършени, ще бъде необходимо да се добави обратно всяко признато задължение, за да се изведе справедливата стойност на инвестиционния имот за счетоводни цели.

51. Справедливата стойност на инвестиционен имот не отразява бъдещите разходи за капитални вложения, които ще усъвършенстват или подобрят имота и не отразява съответните бъдещи изгоди от тези бъдещи разходи.

52. В някои случаи образуването очаква, че сегашната стойност на неговите плащания, отнасящи се за инвестиционен имот (различни от плащанията, отнасящи се за признати задължения), ще надвишат сегашната стойност на съответните парични постъпления. Образованието прилага МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, за да определи дали образуването признава дадено задължение и ако го признава, как да го оценява.

Невъзможност да се определи достоверно справедливата стойност

53. *Съществува опровержимо предположение, че образуването ще може да определи достоверно справедливата стойност на инвестиционен имот на непрекъсната база. В изключителни случаи обаче, когато образуването за първи път придобива инвестиционен имот (или когато съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот след завършване на изграждането или разработването или след промяна в използването), има ясни доказателства, че образуването няма да може да определи достоверно справедливата стойност на инвестиционен*

## ▼ M5

*имот на непрекъсната база. Това възниква, когато и само когато сравнимите пазарни сделки са редки и няма достоверни алтернативни оценки на справедливата стойност (например основани на прогнозите за дисконтираните парични потоци). В такива случаи образуването трябва да оцени инвестиционния имот, използвайки модела на себестойността в МСС 16. Остатъчната стойност на инвестиционния имот трябва се приеме за нула. Образуването трябва да прилага МСС 16 до освобождаването от инвестиционния имот.*

54. В изключителните случаи, когато образуването е принудено по причините, изложени в предходния параграф, да оценява инвестиционен имот, използвайки модела на себестойността в съответствие с МСС 16, то оценява всичките си други инвестиционни имоти по справедлива стойност. В такива случаи, въпреки че образуването може да използва модела на себестойността за един инвестиционен имот, то трябва да продължи да отчита всеки от оставащите имоти, използвайки модела на справедливата стойност.
55. *Ако образуването по-рано е оценило инвестиционния имот по справедлива стойност, то трябва да продължи да оценява имота по справедлива стойност до освобождаването от имота (или докато имотът стане ползван от собственика имот, или образуването започне да разработва имота за последваща продажба в хода на обичайната стопанска дейност), дори ако сравнимите пазарни сделки станат по-редки или пазарните цени по-трудно намиращи се.*

*Модел на себестойността*

56. *След първоначалното признаване, образуването, което избира модела на себестойността, трябва да оценява всеки от своите инвестиционни имоти, съгласно изискванията на МСС 16 за този модел, т.е. по себестойността минус всички натрупани амортизации и всякакви натрупани загуби от обезценка.*

## ПРЕХВЪРЛЯНИЯ

57. *Прехвърляния в или от инвестиционен имот трябва да се правят когато и само когато има промяна в използването, доказана чрез:*
- а) започване на ползването от собственика за прехвърляне от инвестиционен имот в ползван от собственика имот;*
  - б) започване на разработването с цел продажба за прехвърляне от инвестиционен имот в материален запас;*
  - в) край на ползването от собственика за прехвърляне от ползван от собственика имот в инвестиционен имот;*
  - г) започване на оперативен лизинг към друга страна за прехвърляне от материален запас в инвестиционен имот;*
- или*
- д) край на строителството или разработването за прехвърляне от имот в процес на изграждане или разработване (обхванат от МСС 16) в инвестиционен имот.*

58. Параграф 57, точка б) изисква образуването да прехвърли имота от инвестиционен имот в материален запас, когато и само когато има промяна в използването, доказана от започване на разработване с цел продажба. Когато образуването реши да се освободи от инвестиционен имот без разработване, то продължава да третира имота като инвестиционен, докато го отпише (извади от баланса) и не го третира като материален запас. По подобен начин, ако образуването започне наново да разработва един съществуващ инвестиционен имот за продължително бъдещо използване като инвестиционен имот, той остава инвестиционен имот и не се преквалифицира като ползван от собственика имот през периода на повторното разработване.
59. Параграфи 60—65 се прилагат за въпросите, свързани с признаването и оценката, които възникват, когато образуването използва модела на справедливата стойност за инвестиционен имот. Когато образуването използва модела на себестойността,

## ▼ M5

прехвърлянията между инвестиционни имоти, имоти, ползвани от собственика и материални запаси не променят балансовата стойност на прехвърляния имот и не променят стойността на този имот за целите на оценяването или оповестяването.

60. *За прехвърляне от инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, в имот, ползван от собственика, или материален запас, историческата стойност на имота за последващото осчетоводяване съгласно МСС 16 или МСС 2 трябва да бъде неговата справедливата стойност на датата на промяната в използването.*
61. *Ако ползван от собственика имот става инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, образуването трябва да прилага МСС 16 до датата на промяната в използването. Образованието трябва да третира всяка разлика към тази дата между балансовата стойност на имота съгласно МСС 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16.*
62. До датата, когато имот ползван от собственика, става инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, образуването продължава да амортизира имота и да признава всякакви загуби от обезценка на актива, които са възникнали. Образованието третира всяка разлика към тази дата между балансовата стойност на имота съгласно МСС 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16. С други думи:
- a) всяко произтичащо намаление на балансовата стойност на имота се признава в печалбата или загубата. Обаче до степента, до която една сума е включена в преоценъчния резерв за този имот, намалението се начислява за сметка на този преоценъчен резерв;
  - b) всяко произтичащо увеличение на балансовата стойност 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. Сумата, която се признава в печалбата или загубата, не превишава сумата, необходима да възстанови балансовата стойност до балансовата стойност, която би била определена (без амортизационните отчисления), ако никакви загуби от обезценка не бяха признати;
    - ii) всякаква остатъчна част от увеличението се кредитира директно в собствения капитал в частта на преоценъчния резерв. 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 печалбата или загубата.
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 стойност трябва да бъде призната в печалбата или загубата.*
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 образуването 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 стойност трябва да бъде призната в печалбата или загубата.*

## ОСВОБОЖДАВАНИЯ

66. *Инвестиционен имот трябва да бъде отписан (изваден от баланса) при освобождаването или когато инвестиционният имот е трайно изваден от употреба и никакви бъдещи икономически изгоди не се очакват от неговото освобождаване.*

## ▼ M5

67. Освобождането на инвестиционния имот може да бъде постигнато чрез продажба или чрез встъпване във финансов лизинг. При определяне на датата на освобождането за инвестиционен имот образуванието прилага критериите в МСС 18 за признаване на приход от продажба на стоки и взема под внимание съответната насока в допълнението към МСС 18. МСС 17 се прилага при освобождане, осъществено чрез встъпване във финансов лизинг или чрез продажба с обратен лизинг.
68. Ако в съответствие с принципа за признаване в параграф 16, образуванието признае в балансовата стойност на даден актив възстановителната стойност на част от инвестиционен имот, то отписва балансовата стойност на подменената част. За инвестиционен имот, отчетен чрез използването на модела на себестойността, подменената част може да не бъде част, която се амортизира отделно. Ако не е възможно за дадено образувание да определи балансовата стойност на подменената част, то може да използва възстановителната стойност като индикация за това каква е била стойността на подменената част по времето, когато е била придобита или изградена. Съгласно модела на справедливата стойност, справедливата стойност на инвестиционния имот може вече да отразява, че частта, която трябва да бъде подменена е загубила своята стойност. В други случаи може да бъде трудно да се различи колко трябва да бъде намалена справедливата стойност за частта, която се подменя. Алтернативата на намаляването на справедливата стойност за подменената част, когато не е възможно да бъде направено това е да се включи себестойността на подмяната в балансовата стойност на актива и след това да се оцени отново справедливата стойност, както би било изисквано за разширения, при които няма подмяна.
69. *Печалбите или загубите, възникващи от изваждането от употреба или освобождането на инвестиционния имот, трябва да бъдат определени като разликата между нетните постъпления от освобождането и балансовата стойност на актива и трябва да бъдат признати в печалбата или загубата (освен, ако МСС 17 не изисква нещо друго при продажба с обратен лизинг) през периода на изваждане от употреба или освобождане.*
70. Насрещната престация, която трябва да бъде получена при освобождането от инвестиционния имот, се признава първоначално по справедлива стойност. В частност, ако плащането за инвестиционния имот е отложено, получената престация се признава първоначално по паричния еквивалент на цената. Разликата между номиналната сума на престацията и паричния еквивалент на цената се признава като приходи от лихви съгласно МСС 18 използвайки метода на ефективната лихва.
71. Образуванието прилага МСС 37 или други стандарти, които са подходящи за всякакви пасиви, които остават за образуванието след освобождането от инвестиционния имот.
72. *Компенсацията от трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, загубен или отдаден трябва да бъде призната в печалбата или загубата, когато компенсацията стане дължима.*
73. Обезценки на или загуби на инвестиционен имот, съответните искове за или плащания на компенсация от трети лица и всякаква последваща покупка или строителство на активи за подмяна са отделни икономически събития и се отчитат отделно, както следва:
- обезценките на инвестиционен имот се признават в съответствие с МСС 36;
  - изваждането от употреба или освобождането от инвестиционен имот се признават в съответствие с параграфи 66—71 на този стандарт;
  - Компенсацията от трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, загубен или отдаден се признава в печалбата или загубата, когато тя стане вземане;

▼ **M5**

- г) стойността на активите, които са възстановени, закупени или изградени като подмяна се определя в съответствие с параграфи 20—29 на този стандарт.

**ОПОВЕСТЯВАНЕ**

*Модел на справедливата стойност и модел на себестойността*

74. Оповестяванията, изложени по-долу, се прилагат в допълнение към тези в МСС 17. Съгласно МСС 17 собственикът на инвестиционен имот предоставя оповестяване на договорите за лизинг, които е сключил като лизингодател. Образование, което държи инвестиционен имот по финансов или оперативен лизинг, предоставя оповестяване за финансов лизинг като лизингополучател и оповестяване за всякакви оперативни лизинги, които е отпуснало, като лизингодател.
75. **Образованието оповестява:**
- а) дали прилага модела на справедливата стойност или модела на себестойността.
  - б) ако то прилага модела на справедливата стойност — дали и при какви обстоятелства участията в имоти, държани по оперативни лизинги се класифицират и отчитат като инвестиционен имот.
  - в) когато класификацията е трудна (виж параграф 14), критериите, които образованието използва за отличаване на инвестиционните имоти от имотите, ползвани от собственика и от имотите, държани за продажба в хода на обичайната стопанска дейност;
  - г) прилаганите методи и съществени предположения при определяне на справедливата стойност на инвестиционния имот, включително изявление дали определянето на справедливата стойност е подкрепено с пазарни доказателства, или се базира главно на други фактори (които образованието трябва да оповести) поради естеството на имота и липсата на сравними пазарни данни;
  - д) степента, до която справедливата стойност на инвестиционния имот (както е оценен или оповестен във финансовия отчет) се основава на оценката от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и който има скорошен опит по отношение на местонахождението и категорията на оценявания инвестиционен имот. Ако няма такава оценка, този факт трябва да се оповести;
  - е) сумите, признати в печалбата или загубата за:
    - i) приходи от наеми от инвестиционен имот;
    - ii) преки оперативни разходи (включително ремонт и поддръжка), възникващи от инвестиционния имот, които са генерирани приходи от наеми през периода;
    - и
    - iii) преки оперативни разходи (включително ремонт и поддръжка), възникващи от инвестиционния имот, които не са генерирани приходи от наеми през периода.
  - ж) съществуването и сумите на ограничения върху реализуемостта на инвестиционни имоти или превода на доходи и постъпления от освобождаване.
  - з) договорни задължения за покупка, изграждане или разработване на инвестиционни имоти или за ремонти, поддръжка или подобрения.

*Модел на справедливата стойност*

76. В допълнение към оповестяванията, изисквани в параграф 75, образование, което прилага модела на справедливата стойност в параграфи 33—55, трябва също да оповести равнението на

## ▼ M5

балансовата стойност на инвестиционния имот към началото и края на периода, показващо следното:

- а) нарастване, оповестявайки поотделно тези нараствания, получени в резултат от придобивания и тези, получени в резултат от последващи разходи, признати в балансовата стойност на даден актив;
- б) нарастване в резултат на придобивания посредством бизнескомбинации;
- в) освобождавания;
- г) нетни печалби или загуби от корекции на справедливата стойност;
- д) нетните курсови разлики от преизчисляването на финансовите отчети в различна валута на представяне и от преизчисляване на финансовите отчети на чуждестранно образувание във валутата на представяне на отчитащото се образувание;
- е) трансфери към и от материалните запаси и имот ползван от собственика;

и

ж) други движения.

77. Когато оценката, получена за инвестиционен имот се коригира значително за целите на финансовите отчети, например, за избягване на двойното отчитане на активи или пасиви, които са признати като отделни активи и пасиви, както е описано в параграф 50, образуването трябва да оповести равнието между получената оценка и коригираната оценка, включена във финансовите отчети, показваща отделно общата сума на всякакви признати задължения по договор за лизинг, които са добавени обратно и всякакви значителни корекции.

78. В изключителни случаи, за които става въпрос в параграф 53, когато образуването оценява инвестиционен имот, използвайки модела на себестойността в МСС 16, изискваното от параграф 76 равнение, трябва да оповести сумите, отнасящи се до този инвестиционен имот, отделно от сумите, отнасящи се до други инвестиционни имоти. В допълнение образуването трябва да оповести:

- а) описание на инвестиционния имот;
- б) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде достоверно определена;
- в) ако е възможно, интервала на оценките, в който е много вероятно да се намира справедливата стойност;

и

г) при освобождаване от инвестиционен имот, който не се отчита по справедлива стойност:

- i) факта, че образуването се е освободило от инвестиционен имот, който не е отчитан по справедлива стойност;
- ii) балансовата стойност на този инвестиционен имот към момента на продажбата;

и

iii) сумата на признатата печалба или загуба.

Модел на себестойността

79. В допълнение към оповестяването, изисквано от параграф 75, образуване, което прилага модела на себестойността в параграф 56, трябва да оповести:

- а) използваните методи на амортизация;
- б) полезния живот или използваните амортизационни норми;



## ▼ M5

- в) *брутната балансова стойност и натрупаните амортизации (заедно с натрупаните загуби от обезценка) в началото и в края на периода;*
- г) *равнение на балансовата стойност на инвестиционен имот в началото и в края на периода, показващо следното:*
- i) *нараствания, оповестявайки поотделно тези нараствания, получени в резултат от придобивания и тези, получени в резултат от последващи разходи, признати като актив;*
  - ii) *нараствания в резултат на придобивания посредством бизнескомбинации;*
  - iii) *освобождения;*
  - iv) *амортизация;*
  - v) *сумата на признатите загуби от обезценка и сумата на реинтегрираните загуби от обезценка по време на периода съгласно МСС 36;*
  - vi) *нетните курсови разлики от преизчисляването на финансовите отчети в различна валута на представяне и от преизчисляване на финансовите отчети на чуждестранно образувание във валутата на представяне на отчитането се образувание;*
  - vii) *трансфери към и от материалните запаси и имот ползван от собственика;*
- и*
- viii) *други движения;*
- и*
- д) *справедливата стойност на инвестиционния имот. В изключителните случаи, описани в параграф 53, когато образуванието не може достоверно да определи справедливата стойност на инвестиционния имот, то трябва да оповести:*
- i) *описание на инвестиционния имот;*
  - ii) *обяснение защо справедливата стойност не може да бъде достоверно оценена;*
- и*
- iii) *ако е възможно, интервала на оценките, в който е много вероятно да се намира справедливата стойност.*

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

*Модел на справедливата стойност*

80. *Образуване, което преди това е прилагало МСС 40 (2000 г.) и избере за първи път да класифицира и отчете някои или всички отговарящи на условията участия в имоти, държани по оперативни лизинги като инвестиционен имот, трябва да признае ефекта на това избиране като корекция на началното салдо на неразпределената печалба за периода, през който изборът е направен за първи път. В допълнение:*
- a) *ако образуването предварително е оповестило публично (във финансовите отчети или по друг начин) справедливата стойност на тези участия в имоти в по-ранните периоди (определени на база, която удовлетворява определението за справедлива стойност в параграф 5 и насоките в параграфи 36—52), на образуването се препоръчва, но не се изисква да:*
    - i) *коригира началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период, за който такава справедлива стойност е била оповестена публично;*

*и*

  - ii) *преизчислява сравнителна информация за тези периоди;*

▼ M5

и

б) ако образуването предварително не е оповестило публично описаната в т. а) информация, то не трябва да преизчислява сравнителна информация и трябва да оповести този факт.

81. Този стандарт изисква различно третиране от това, изисквано от МСС 8. МСС 8 изисква да бъде преизчислена сравнителна информация освен, ако е практически невъзможно да се направи това.
82. Когато образуването прилага за първи път този стандарт, корекцията на началното салдо на неразпределената печалба включва прекласифицирането на всяка сума, държана като преоценен резерв за инвестиционен имот.

*Модел на себестойността*

83. МСС 8 се прилага за всяка промяна в счетоводната политика, която се прави, когато образуването за първи път прилага този стандарт и избира да използва модела на себестойността. Ефектът от промяната в счетоводната политика включва прекласифициране на всяка сума, държана като преоценен резерв за инвестиционен имот.
84. **Изискването на параграфи 27—29 относно първоначалното оценяване на инвестиционен имот, придобит в замяна на сделка с активи, трябва да се прилага без обратна сила само за бъдещи сделки.**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

85. **Дадено образуване трябва да приложи настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако образуването прилага този стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то трябва да оповести този факт.**

ОТМЯНА НА МСС 40 (2000 г.)

86. Този стандарт заменя МСС 40 *Инвестиционни имоти* (издаден през 2000 г.).

▼ B

## МЕЖДУНАРОДЕН СЧЕТОВОДЕН СТАНДАРТ (IAS) 41

## Земеделие

Настоящият международен счетоводен стандарт беше одобрен от Съвета на IASC (Комитет по международни счетоводни стандарти) през декември 2000 г. и влиза в сила за счетоводните отчети, обхващащи периоди, започващи на или след 1 януари 2003 г.

## ВЪВЕДЕНИЕ

- IAS 41 определя счетоводното третиране, представянето във финансовите отчети и оповестяванията, свързани със земеделската дейност — тема, която не е обхваната от други международни счетоводни стандарти. Земеделска активност е управлението от едно предприятие на биологичната трансформация на живи животни или растения (биологични активи) за целите на продажба, получаването на земеделска продукция или на допълнителни биологични активи.
- IAS 41 определя наред с всичко друго счетоводното третиране на биологичните активи в периода на растеж, разпадане, производство и възстановяване и счетоводното третиране на първоначалното оценяване на земеделската продукция в момента на прибиране на реколтата. То изисква оценяване по справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата от момента на признаване на биологичните активи до момента на прибиране на реколтата, освен в случаите, когато справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена при първоначалното признаване. IAS 41 не се занимава с преработването на земеделската

**▼ B**

продукция след прибирането на реколтата, например преработването на гроздето във вино и на вълната - в прежда.

3. Съществува предположение, че справедливата стойност на биологичните активи може да бъде надеждно оценена. Обаче това предположение може да бъде опровергано само при първоначално признаване на биологичен актив, за който не съществуват пазарно определени цени или стойности и за който алтернативните изчисления на справедливата стойност се считат явно ненадеждни. В такива случаи IAS 41 изисква предприятието да оценява този биологичен актив по неговата себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка. В момента, когато справедливата стойност на такъв биологичен актив стане надеждно оценима, предприятието следва да го оценява по справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата.
4. IAS 41 изисква всяка промяна на справедливата стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата на биологичния актив, да бъде включена в нетната печалба или загуба за периода, в който е възникнала. При земеделската дейност всяка промяна във физическите атрибути на живото животно или растение директно увеличава или намалява икономическите изгоди за предприятието. При счетоводния модел на историческата стойност на придобиване при извършване на сделката едно лесодобивно предприятие няма да обявява приход до първото прибиране на реколтата и продажбата вероятно 30 години след засаждането. От друга страна счетоводният модел, който признава и оценява биологичния растеж, използвайки текущите справедливи стойности, отчита промени в справедливата стойност в периода между засаждането и реколтата.
5. IAS 41 не създава нови принципи за земята, свързана със земеделската дейност. Вместо това предприятието се ръководи от IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“, или IAS 40, „Инвестиционни имоти“, в зависимост от това кой е подходящ за дадени обстоятелства. IAS 16 изисква земята да бъде оценявана или по нейната себестойност, намалена с натрупаните загуби от обезценка, или по нейната преоценена стойност. IAS 40 изисква земята, която е инвестиционен имот, да бъде оценявана по нейната справедлива стойност или по цената, намалена с натрупаните загуби от обезценка. Биологичните активи, които са физически прикрепени към земята (например дърветата в горските масиви), се оценяват по тяхната справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата отделно от земята.
6. IAS 41 изисква безусловното правителствено дарение, свързано с биологичен актив, оценен по неговата справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата, да бъде признато като доход, когато и само когато правителственото дарение стане получавемо. Ако правителственото дарение е условно, включително когато правителственото дарение не изисква предприятието да се ангажира със специфична земеделска дейност, предприятието следва да признае правителственото дарение като доход, когато и само когато бъдат спазени условията, свързани с правителственото дарение. Ако правителственото дарение е свързано с биологичен актив, оценен по неговата себестойност, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка, то тогава следва да се прилага IAS 20, „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“.
7. IAS 41 влиза в сила за годишни финансови отчети, които обхващат периоди, започващи на или след 1 януари 2003 г. По-ранното прилагане се насърчава.
8. IAS 41 не установява специфични преходни разпоредби. Прилагането на IAS 41 трябва да е в съгласие с IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“.
9. Приложение А дава илюстративни примери за прилагането на IAS 41. Приложение Б, „Основа за заключения“, обобщава причините, поради които съветът е приел IAS 41.

▼ **B**

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	
Обхват	1—4
Дефиниции	5—9
Дефиниции, свързани със земеделието	5—7
Общи дефиниции	8—9
Признаване и оценяване	10—33
Печалби и загуби	26—29
Невъзможност за надеждно оценяване на справедливата стойност	30—33
Правителствени дарения	34—38
Представяне и оповестяване	39—57
Представяне	39
Оповестяване	40—57
Общи положения	40—53
Допълнително оповестяване за биологични активи, при които справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена	54—56
IAS 41Правителствени дарения	57
Дата на влизане в сила и преход	58—59

Стандартите, които са с удебелен наклонен курсив, трябва да се четат в контекста на основния материал и насоките за прилагането на настоящия стандарт, както и в контекста на предговора към „Международни счетоводни стандарти“. Международните счетоводни стандарти не се прилагат за несъществени позиции (виж параграф 12 от предговора).

## ЦЕЛ

Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране, представянето във финансовите отчети и оповестяванията, свързани със земеделската дейност.

## ОБХВАТ

- 1. Настоящият стандарт трябва да се прилага за отчитане на следното, когато то е свързано със земеделската дейност:**
  - а) биологични активи;**
  - б) земеделска продукция в момента на прибиране на реколтата; и**
  - в) правителствени дарения съгласно параграфи 34—35.**
2. Настоящият стандарт не се прилага за:
  - а) земя, свързана със земеделската дейност (виж IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“, и IAS 40, „Инвестиционни имоти“), и
  - б) нематериални активи, свързани със земеделската дейност (виж IAS 38, „Нематериални активи“).
3. Настоящият стандарт се прилага за земеделската продукция, която представлява прибраната реколта от биологичните активи на предприятието, само до момента на прибирането на реколтата. След това се прилага IAS 2, „Материални запаси“, или друг приложим международен счетоводен стандарт. Съответно настоящият стандарт не се занимава с преработването на земеделската продукция след прибирането на реколтата, например преработването на гроздето във вино от производител, който е отгледал гроздето. Въпреки че тази преработка е логично и естествено продължение на земеделската дейност и процесите са сходни с биологичната трансформация, тя

## ▼B

не се включва в дефиницията за земеделска дейност в настоящия стандарт.

4. Таблицата дава примери за биологични активи, земеделска продукция и продукти, които са резултат от преработване след прибиране на реколтата:

Биологични активи реколтата	Земеделска продукция	Продукти, резултат от преработка след
Овце	Вълна	Прежда, килими
Дървета в горски масиви	Трупни	Дървен материал
Растения	Памук	Конци, дрехи
	Тръстика	Захар
Добитък	Мляко	Сирене
Прасета	Трупно месо	Наденица, шунка
Храсти	Листа	Чай, цигари
Лозя	Грозде	Вино
Плодни дървета	Пресни плодове	Преработени плодове

## ДЕФИНИЦИИ

Определения, свързани със земеделието

5. **В настоящия стандарт се използват следните термини с посочените значения:**

*Земеделска дейност е управлението от едно предприятие на биологичната трансформация на биологичните активи за целите на продажба, получаването на земеделска продукция или на допълнителни биологични активи.*

*Земеделска продукция е прибраната реколта от биологичните активи на предприятието.*

*Биологичен актив е живо животно или растение.*

*Биологична трансформация е процесът на растеж, разпадане, производство и възстановяване, който предизвиква 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.*

6. Земеделската дейност обхваща разнообразен обхват от дейности: например отглеждане на животни, горско стопанство, годишна или постоянна жътва, отглеждане на овощни градини и плантации, отглеждане на цветя и аквакултури (включително рибарници). В това разнообразие от дейности има някои общи черти:

- възможности за промяна: живите животни и растения подлежат на биологична трансформация;
- управление на промяната: управлението улеснява биологичната трансформация чрез ускоряване или най-малкото чрез стабилизиране на необходимите условия за протичането на процеса (например хранителното ниво, влагата, температурата, плодородността и светлината); такова 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
- оценяване на промяната: промяната по отношение на качеството (например генетични качества, плътност, узрялост, покритие с мазнина, съдържание на протеини и здравина на влакното) или на количеството (например потомство, тегло, кубически метри, дължина или диаметър на влакното и брой на пъпките), която е

## ▼B

породена от биологична трансформация, се оценява и наблюдава като рутинна управленска функция.

7. Биологичната трансформация води до следните видове резултати:
- a) промени на актива чрез: i) растеж (увеличаване на количеството или подобряване на качеството на животното или растението); ii) разпадане (намаляване на количеството или влошаване на качеството на животното или растението) или iii) възстановяване (създаване на допълнителни живи животни или растения), или
  - б) производство на селскостопанска продукция като гума, листа чай, вълна и мляко.

*Общи дефиниции*

8. ***В настоящия стандарт се използват следните термини с посочените значения:***

***Активен пазар е пазарът, при който съществуват следните условия:***

- a) *стоките, които се търгуват, са хомогенни;*
- б) *желаещи купувачи и продавачи могат да бъдат открити нормално по всяко време, и*
- в) *цените са общодостъпни.*

***Балансова сума е сумата, по която активът е признат в баланса.***

***IAS 41 Справедлива стойност е сумата, при която активът може да бъде разменен или един пасив — уреден между информирани и желаещи страни в пряка сделка помежду им.***

***Правителствени дарения са дарения съгласно дефиницията в IAS 20, „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“.***

9. Справедливата стойност на даден актив се основава на неговото настоящо местонахождение и състояние. В резултат на това например справедливата стойност на добитъка в стопанството е цената на добитъка на съответния пазар, намалена с транспортните и другите разходи, свързани с превозването на добитъка до този пазар.

## ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

10. ***Едно предприятие следва да признае биологичен актив или земеделска продукция само когато:***
- a) *предприятието контролира актива в резултат на предишни събития;*
  - б) *е вероятно в предприятието да се вляят бъдещи икономически изгоди, свързани с актива, и*
  - в) *справедливата стойност или себестойността на актива могат да бъдат надеждно оценени.*
11. При земеделската дейност контролът може да бъде доказан например чрез законното притежаване на добитъка и маркирането на добитъка в момента на придобиването, раждането или отбиването. Бъдещите изгоди нормално се преценяват чрез оценяване на важни физически атрибути.
12. ***Биологичният актив трябва да бъде оценяван при първоначалното признаване и към датата на всеки баланс по справедлива стойност, намалена с предварително оценени разходи по продажба, с изключение на случаите, описани в параграф 30, при които справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена.***
13. ***Земеделската продукция, прибрана от биологичните активи на предприятието, трябва да бъде оценявана по справедлива стойност, намалена с предварително оценени разходи по продажба, в момента на прибиране на реколтата. Такова***

## ▼B

*оценяване е цената към тази дата, когато се прилага IAS 2, „Материални запаси“, или друг приложим IAS.*

14. Разходите по продажбата включват комисионните за брокери и дилъри, такси за регулиращи агенции и стокови борси, и данъци и мита по прехвърлянето. Разходите по продажба изключват транспортни и други разходи, необходими за пренасянето на активите до пазара.
15. Определянето на справедливата стойност на биологичния актив или на земеделската продукция може да бъде улеснено чрез групирането на биологичните активи или на земеделската продукция според определящи характеристики, например по възраст или качество. Предприятието избира тези характеристики съгласно характеристиките, използвани на пазара като ценообразуваща база.
16. Често предприятията сключват договори за продажба на биологични активи и земеделска продукция в бъдеще. Тези договорни цени не са задължително определящи за справедливата стойност, тъй като справедливата стойност е отражение на текущия пазар, при който желаещи купувач и продавач сключват сделка. В резултат справедливата стойност на биологичен актив или на земеделска продукция не е достатъчно обоснована само поради съществуването на такъв договор. В някои случаи договорът за продажба на биологични активи или земеделска продукция може да бъде обременяващ договор, както е определено в IAS 37, „Провизии, условни задължения и условни активи“. При обременяващи договори се прилага IAS 37.
17. Ако за биологичните активи или за земеделската продукция съществува активен пазар, цената на този пазар е подходящата база за определянето на справедливата стойност на този актив. Ако предприятието има достъп до различни активни пазари, то използва най-подходящия от тях. Например ако предприятието има достъп до два активни пазара, то ще използва цената на този пазар, който ще ползва.
18. Ако не съществува активен пазар, при определянето на справедливата стойност предприятието ползва един или няколко от следните фактори, ако са налични:
  - а) най-скорошната цена на пазарна сделка, при условие че не е имало значително изменение на икономическите условия между датата на сделката и датата на баланса;
  - б) пазарни цени на подобни активи с някои уточнения, които отразяват разликите, и
  - в) референции за съответния сектор, като например цената на овощна градина, изразена чрез експортна щайга, бушел или хектар, и цената на добитъка, изразена чрез килограм месо.
19. В някои случаи информационните източници, изброени в параграф 18, могат да предположат различни изводи за справедливата стойност на биологичния актив или земеделската продукция. Предприятието взема предвид причините за тези различия, за да достигне до най-надеждните преценки на справедливата стойност в рамките на малък обхват от разумни очаквания.
20. При някои обстоятелства пазарно определените цени и стойности не са приложими за даден биологичен актив в настоящето му състояние. В тези случаи при определянето на справедливата стойност предприятието използва сегашната стойност на очакваните парични потоци от актива, дисконтирани по текуща пазарно определена норма преди данъци.
21. Целта на изчисляването на сегашната стойност на очакваните парични потоци е да бъде определена справедливата стойност на биологичния актив при неговото настоящо местонахождение и състояние. Предприятието определя това чрез преценяването на подходящ дисконтов процент при оценяването на очакваните нетни парични потоци. Настоящото състояние на биологичния актив изключва всяко увеличение на стойността в резултат на допълнителна биологична трансформация и бъдещи дейности на предприятието, като например такива, свързани с ускоряването на бъдеща биологична трансформация, прибирането на реколтата и продажбата.

## ▼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 реколтата).
23. При договарянето на цената на една пряка (честна) сделка осведомените и желаещи продавачи и купувачи преценяват възможността от вариации на паричните потоци. Следователно справедливата стойност отразява вероятността от такива вариации. Предприятието включва очакванията си за възможните вариации в паричните потоци както в очакваните парични потоци, така и в дисконтовия процент, а също и в комбинацията от двете. При определянето на дисконтовия процент предприятието използва предположения, съвместими с тези, използвани при определянето на очакваните парични потоци, с цел да бъде избегнат ефектът от двойното използване на някои предположения или тяхното игнориране.
24. Себестойността може понякога да се доближава до справедливата стойност, особено когато:
- а) е станала малка биологична трансформация след първоначалното определяне на стойността (например за разсада от плодни дръвчета, засаден непосредствено преди датата на баланса), или
  - б) когато влиянието на биологичната трансформация върху цената не се очаква да е съществено (например за първоначалния растеж при 30-годишния производствен цикъл на борова гора).
25. Биологичните активи често са физически прикрепени към земята (например, дърветата в горския масив). Може да няма отделен пазар за биологичните активи, които са прикрепени към земята, но да има активен пазар за комбинирани активи, например за биологичните активи, необработената земя и подобренията към земята като цял пакет. Предприятието може да използва информацията за комбинираните активи при определянето на справедливата стойност на биологичните активи. Например справедливата стойност на необработената земя и на подобренията на земята може да бъде извадена от справедливата стойност на комбинираните активи, за да бъде получена справедливата стойност на биологичните активи.

*Печалби и загуби*

26. ***Печалба или загуба, възникнали при първоначалното признаване на биологичния актив по справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата и от промяна на справедливата стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата на биологичния актив, следва да бъдат включени в нетната печалба или загуба за периода, в който са възникнали.***
27. Загуба може да възникне при първоначалното признаване на биологичния актив поради това, че при определянето на справедливата стойност предварително оценените разходи по продажбата на биологичния актив са извадени при определянето на справедливата стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата. Печалба може да възникне при първоначалното признаване на биологичния актив, например, когато се роди теле.
28. ***Печалба или загуба, възникнали при първоначалното признаване на земеделската продукция по справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата, трябва да бъдат включени в нетната печалба или загуба за периода, в който са възникнали.***
29. Печалба или загуба могат да възникнат при първоначалното признаване на земеделската продукция в резултат на прибирането на реколтата.

*Невъзможност за надеждно оценяване на справедливата стойност*

30. ***Съществува предположение, че справедливата стойност на биологичните активи може да бъде надеждно оценена. Обаче това предположение може да бъде опровергано само при първоначално признаване на биологичен актив, за който не съще-***



## ▼B

*ствуват пазарно определени цени или стойности и за който алтернативните изчисления на справедливата стойност се считат явно ненадеждни. В такива случаи този биологичен актив трябва да бъде оценен по неговата себестойност, намалена с всяка натрупана амортизация или всички натрупани загуби от обезценка. Когато справедливата стойност на такъв биологичен актив стане надеждно оценима, предприятието следва да го оценява по справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата.*

31. Предполагането по параграф 30 може да бъде опровергано само при първоначално признаване. Предприятие, което преди това е оценило биологичен актив по неговата справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата, продължава да го оценява по неговата справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата до момента на освобождаване от него.
32. Във всички случаи предприятието оценява земеделската продукция в момента на прибирането на реколтата по нейната справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата. Настоящият стандарт отразява схващането, че справедливата стойност на земеделската продукция в момента на прибиране на реколтата може да бъде надеждно оценена.
33. При определянето на стойност, натрупана амортизация и натрупани загуби от обезценка предприятието ползва IAS 2, „Материални запаси“, IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“ и IAS 36, „Обезценка на активи“.

## ПРАВИТЕЛСТВЕНИ ДАРЕНИЯ

34. *Безусловно правителствено дарение, свързано с биологичен актив, оценен по своята справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата, следва да бъде признато като доход, когато и само когато правителственото дарение стане получавемо.*
35. *Ако правителствено дарение, свързано с биологичен актив, оценен по своята справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата, е условно, включително когато правителственото дарение изисква предприятието да не се ангажира с определена земеделска дейност, тогава предприятието следва да признае правителственото дарение като доход, когато и само когато бъдат спазени условията, свързани с правителственото дарение.*
36. Сроковете и условията на правителствените дарения може да са различни. Например едно правителствено дарение може да изисква предприятието да развива стопанство на дадено място за период от пет години и да изисква предприятието да върне цялото правителствено дарение, ако стопанството съществува по-малко от пет години. В този случай правителственото дарение не се признава за доход, докато не изтекат петте години. Обаче ако правителственото дарение позволява част от него да бъде задържана на базата на изтичането на период от време, то предприятието признава правителственото дарение като доход пропорционално на времето.
37. Ако правителственото дарение е свързано с биологичен актив, оценен по неговата себестойност, намалена с всяка натрупана амортизация и всички натрупани загуби от обезценка (виж параграф 30), се прилага IAS 20, „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“.
38. Настоящият стандарт изисква третиране, различно от това в IAS 20, ако правителственото дарение е свързано с биологичен актив, оценен по неговата справедлива стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата или ако правителственото дарение изисква предприятието да не се ангажира със специфична земеделска дейност. IAS 20 се прилага само за правителствено дарение, свързано с биологичен актив, оценен по неговата стойност, намалена с всяка натрупана амортизация и всички натрупани загуби от обезценка.

## ▼B

## ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ

*Представяне*

39. *Предприятието следва да представя отчетната стойност на биологичния актив отделно на лицевата страна на баланса.*

*Оповестяване*

## Общо

40. *Предприятието следва да оповести натрупаните печалби и загуби, възникнали през текущия период при първоначалното признаване на биологичните активи и земеделската продукция и от промяната на справедливата стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата на биологичните активи.*
41. *Предприятието трябва да осигури описание на всяка група биологични активи.*
42. Оповестяването по параграф 41 може да бъде под формата на разказ или количествено описание.
43. Предприятието се насърчава да осигури кратко описание на всяка група биологични активи, като прави разграничение между потребителски биологични активи и носители или между зрели и незрели биологични активи. Например предприятието може да оповести отчетните стойности на потребителските биологични активи и на биологичните активи носители по групи. По-нататък предприятието може да раздели тези отчетни стойности между зрели и незрели активи. Тези разграничения осигуряват информация, която може да е полезна при определяне на времето на бъдещите парични потоци. Предприятието оповестява базата за тези разграничения.
44. Потребителските биологични активи са тези, които се прибират като земеделска продукция или се продават като биологични активи. Примери за потребителски биологични активи са живи животни, предназначени за производство на месо, животни за продажба, риба в рибарници, реколта като царевица и пшеница и дървета, отглеждани за дървен материал. Биологични активи носители са други, различни от потребителските биологични активи, например живи животни, от които се получава мляко, лозя, плодни дървета и дървета, от които се събират дърва за огрев, като те не се отсичат. Биологичните активи носители не са земеделска продукция, те са самовъзпроизвеждащи се.
45. Биологичните активи могат да бъдат класифицирани като зрели и незрели биологични активи. Зрели биологични активи са тези, които са придобили свойства, подлежащи на прибиране на реколта (за потребителските биологични активи) или са в състояние да поддържат редовно прибиране на реколта (за биологични активи носители).
46. *Ако не е оповестено другаде в информацията, публикувана с финансовите отчети, предприятието следва да опише:*
- a) *същността на своята дейност, включваща всяка група биологични активи; и*
  - b) *нефинансовите оценки или оценки на физическите количества на:*
    - i) *всяка група от биологичните активи на предприятието в края на периода; и*
    - ii) *производството на селскостопанска продукция през периода.*
47. *Предприятието следва да оповести методите и основните предположения, приложени при определянето на справедливата стойност на всяка група земеделска продукция в момента на прибиране на реколтата и всяка група биологични активи.*
48. *Предприятието следва да оповести справедливата стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата на земеделската продукция, прибрана през периода, определена в момента на прибиране на реколтата.*

## ▼B

49. *Предприятието следва да оповести:*
- а) *съществуването и балансовите суми на биологичните активи, чието притежание е ограничено, и балансовите суми на биологичните активи, заложиени като гаранция за задължения;*
  - б) *сумата на неотменимите задължения за развитието или придобиването на биологични активи; и*
  - в) *стратегии за управление на финансовия риск, свързани със земеделската дейност.*
50. *Предприятието трябва да представи отчет за изравняване на промените в балансовите суми на биологичните активи между началото и края на текущия период. Сравнителна информация не се изисква. Изравняването трябва да включва:*
- а) *печалбата или загубата, възникнали от промените в справедливата стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата;*
  - б) *увеличения поради покупки;*
  - в) *намаления поради продажби;*
  - г) *намаления поради прибиране на реколта;*
  - д) *увеличения в резултат на бизнескомбинации;*
  - е) *нетни курсови разлики, възникнали от трансформирането на финансовите отчети на чуждестранно образувание, и*
  - ж) *други промени.*
51. Справедливата стойност, намалена с предварително оценените разходи по продажбата 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 дейността в настоящия 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, намалена с предварително оценените разходи по продажбата, включена в нетната печалба или загуба, породена от физически промени или ценови промени. Тази информация не е толкова полезна, когато производственият цикъл е по-малко от една година (например отглеждането на пилета или отглеждането на житни растения).
52. Биологичната трансформация води до различни типове физическа промяна — растеж, разпадане, производство и възстановяване, всяка от които може да бъде наблюдавана и оценявана. Всяка от тези физически промени има директна връзка с бъдещи икономически изгоди. Промяната на справедливата стойност на биологичния актив поради прибирането на реколтата също е физическа промяна.
53. Земеделската дейност често е изложена на климатични промени, болести и други естествени рискове. Ако се случи събитие, което по своите размери, характер или случайност е свързано с разбирането на дейността на предприятието за периода, характерът и стойността на позициите, свързани с прихода и разхода, се оповестяват съгласно IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“. Примери за това са избухване на заразна болест, наводнение, сурова суша или студ, 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 всяка натрупана амортизация и всички натрупани загуби от обезценка (виж параграф 30) в края на периода, предприятието трябва да оповести следното за тези биологични активи:*

## ▼B

- а) описание на биологичните активи;
  - б) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена;
  - в) ако е възможно, обхвата на приблизителните оценки, където най-вероятно се намира справедливата стойност;
  - г) използвания метод на амортизация;
  - д) срока на годност или нормите на амортизация, и
  - е) отчетната стойност и натрупаната амортизация (увеличена с натрупаните загуби от обезценка) в началото и в края на периода.
55. Ако през настоящия период предприятието оценява биологичните активи по тяхната себестойност, намалена с всяка натрупана амортизация и всички натрупани загуби от обезценка (виж параграф 30), предприятието следва да оповести всяка печалба или загуба, призната при освобождаване от такива биологични активи и изравняването, изисквано според параграф 50, следва да оповести сумите, свързани с такива биологични активи отделно. В допълнение изравняването трябва да включва следните суми, включени в нетната печалба или загуба, свързани с тези биологични активи:
- а) загуби от обезценка;
  - б) възстановяване на загубите от обезценка и
  - в) амортизация.
56. Ако справедливата стойност на биологичните активи, преди оценяване по тяхната себестойност, намалена с всяка натрупана амортизация и всички натрупани загуби от обезценка, стане надеждно оценима през текущия период, предприятието следва да оповести за тези биологични активи:
- а) описание на биологичните активи;
  - б) обяснение защо справедливата стойност е станала надеждно оценима и
  - в) ефекта от промяната.

## Правителствени дарения

57. Предприятието трябва да оповести следното, свързано със земеделската дейност, предмет на настоящия стандарт:
- а) характера и размера на правителствените дарения, признати в счетоводните отчети;
  - б) неизпълнени условия и други непредвидими обстоятелства, свързани с правителствените дарения, и
  - в) очаквани значителни намаления на нивата на правителствените дарения.

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОД

58. Настоящият стандарт влиза в сила за годишни финансови отчети, които обхващат периоди, започващи от или след 1 януари 2003 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за периоди, започващи преди 1 януари 2003 г., то трябва да оповести този факт.
59. Настоящият стандарт не установява специфични преходни разпоредби. Прилагането на настоящия стандарт трябва да е в съгласие с IAS 8, „Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика“.

## ▼ M6

## МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ 2

## Плащане на базата на акции

## СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Цел	1
Обхват	2–6
Признаване	7–9
Транзакции с плащане на базата на акции, разплащани в капиталови инструменти	10–29
Преглед	10–13
Транзакции, при които се получават услуги	14–15
Транзакции, оценявани чрез препратка към справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти	16–25
Определяне на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти	16–18
Третиране на условията за пораждане на права	19–21
Третиране на условията за презареждане	22
След датата на пораждане на права	23
Ако справедливата стойност на капиталовия инструмент не може да се оцени надеждно	24–25
Изменения в сроковете и условията, при които са били предоставени капиталовите инструменти, включително обезсилване и разплащане	26–29
Транзакции с плащане на базата на акции, разплащани с парични средства	30–33
Транзакции с плащане на базата на акции с алтернативи за разплащане с парични средства	34–43
Транзакции с плащане на базата на акции, при които условията на договорената схема предоставят на контрагента възможност за избор по отношение на разплащането	35–40
Транзакции с плащане на базата на акции, в които условията на договорената схема предоставят на образуванието възможност за избор по отношение на разплащането	41–43
Оповестяване	44–52
Преходни разпоредби	53–59
Дата на влизане в сила	60

## ЦЕЛ

1. Целта на настоящия IFRS е да специфицира финансовото отчитане на едно образувание, когато то извършва *сделка с плащане на базата на акции*. По-конкретно той изисква от образуванието да отрази в своята печалба или загуба и във финансовото си състояние последиците от транзакциите за плащане на базата на акции, включително разходите, свързани със транзакции, в които на заетите лица се предоставят *опции за акции*.

## ОБХВАТ

2. Образуванието прилага настоящия IFRS при отчитането на всички транзакции с плащане на базата на акции, включително:
  - а) *транзакции с плащане на базата на акции, разплащани чрез издаване на капиталови инструменти*, при които образуванието получава стоки или услуги като насрещна престация за *капиталови инструменти* на самото образувание (включително акции и опции за акции);
  - б) *транзакции с плащане на базата на акции, разплащани с парични средства*, при които образуванието придобива стоки или услуги, като поема задължения към доставчика на тези

## ▼ M6

стоки или услуги за суми, базирани на цената (или стойността) на акциите на образуването или на други капиталови инструменти на образуването;

и

в) транзакции, при които образуването получава или придобива стоки или услуги и при които условията на договорената схема предоставят или на образуването, или на доставчика на тези стоки или услуги възможност за избор дали образуването да уреди сделката с парични средства (или други активи), или чрез емитиране на капиталови инструменти;

с изключение на посоченото в параграфи 5 и 6.

3. По смисъла на настоящия IFRS прехвърлянето на капиталови инструменти на образуването от негови акционери на лица, които са доставили стоки или услуги на образуването (включително заети лица), представлява транзакции с плащане на базата на акции, освен когато прехвърлянето очевидно е за цели, различни от плащане за стоки или услуги, доставени на образуванеобразуването. Това важи също и за прехвърлянето на капиталови инструменти на образуването майка или капиталови инструменти на друго образуване в същата група към страни, които са доставили стоки или услуги на образуването.
4. По смисъла на настоящия IFRS сделка със заето лице (или с друго лице) в качеството му на притежател на капиталови инструменти на образуването не представлява сделка с плащане на базата на акции. Например, ако дадено образуванеобразуване даде на всички притежатели на даден клас от неговите капиталови инструменти правото да придобият допълнителни капиталови инструменти на образуването на цена, по-ниска от справедливата стойност на тези капиталови инструменти, и заето лице получи такова право, защото е притежател на капиталови инструменти от съответния клас, предоставянето или упражняването на това право не е предмет на изискванията на настоящия IFRS.
5. Както е отбелязано в параграф 2, настоящият IFRS се прилага спрямо транзакции с плащане на базата на акции, при които образуването придобива или получава стоки или услуги. Стоките включват материални запаси, консумативи, имоти, заводи и оборудване, нематериални активи и други нефинансови активи. Въпреки това образуванеобразуване не може да прилага този IFRS за транзакции, при които то придобива стоки като част от нетните активи, придобити при бизнес комбинация, за които се прилага IAS 22 „Бизнес комбинации“. Следователно капиталовите инструменти, емитирани при бизнес комбинация в замяна на получаване на контрол върху придобиваното образуванеобразуване, не попадат в обхвата на настоящия IFRS. Въпреки това капиталовите инструменти, които са предоставени на заети лица на придобиваното образуване в качеството им на заети лица (напр. в замяна за продължителен стаж), попадат в обхвата на настоящия IFRS. По подобен начин обезсилването, замяната или друг вид промяна на договорена схема за плащане на базата на акции поради бизнес комбинация или друг вид капиталово реструктуриране се отчитат в съответствие с настоящия IFRS.
6. Настоящият IFRS не се прилага за транзакции с плащане на базата на акции, при които образуването получава стоки или услуги по договор в обхвата на параграфи 8–10 от IAS 32 „Финансови инструменти: оповестяване и представяне“ (преработен през 2003 г.) или параграфи 5–7 от IAS 39 „Финансови инструменти: признаване и оценка“ (преработен през 2003 г.).

## ПРИЗНАВАНЕ

7. **Образуването признава получените или придобити стоки или услуги по транзакции с плащане на базата на акции, когато добие стоките или получи услугите. Образуването образуване признава съответното увеличение на собствения капитал, ако стоките или услугите са получени при сделка с плащане на базата на акции, разплащана чрез капиталови инструменти, или пасив, ако стоките или услугите са били придобити в сделка с плащане на базата на акциите, разплащана с парични средства.**

## ▼ M6

8. **Когато стоките или услугите, получени или придобити при сделка за 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 употребяват незабавно, в който случай се признава разход с предоставянето на услугата от контрагента. Стоките могат да бъдат употребявани през известен период от време или в случая с материалните запаси, да бъдат продадени на по-късна дата, в който случай се признава разход, когато стоките бъдат употребени или продадени. Въпреки това понякога е необходимо да се признае разход, преди стоките или услугите да бъдат употребени или продадени, тъй като не отговарят на условията за признаване като актив. Например, дадено образование може да придобие стоки като част от изследователски етап на проект за разработване на нов продукт. Въпреки че тези стоки не са употребени, те могат да не отговарят на условията за признаване като актив съгласно приложимия IASB.

#### ТРАНЗАКЦИИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ, РАЗПЛАЩАНИ СЪС СОБСТВЕНИ КАПИТАЛОВИ ИНСТРУМЕНТИ

##### Преглед

10. **За транзакции с плащане на базата на акции, разплащани със собствени капиталови инструменти, образуването оценява получените стоки или услуги и съответното увеличение на собствения капитал директно, по *справедливата стойност* на получените стоки или услуги, освен ако тази справедлива стойност не може да се оцени надеждно. Ако образуването не може да направи надеждна приблизителна оценка на справедливата стойност на получените стоки или услуги, образуването оценява тяхната стойност и съответното увеличение на собствения капитал косвено, чрез позоваване на справедливата стойност <sup>(1)</sup> на предоставените собствени капиталови инструменти.**
11. За да приложи изискванията на параграф 10 за транзакции със *заети лица и други лица, предоставящи аналогични услуги* <sup>(2)</sup>, образуването определя справедливата стойност на получените услуги чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти, тъй като обикновено не е възможно да се установи надеждно справедливата стойност на получените услуги, както е посочено в параграф 12. Справедливата стойност на тези капиталови инструменти се оценява към *датата на споразумението за предоставяне*.
12. Обикновено акции, опции за акции или други капиталови инструменти се предоставят на зетите лица като част от техния пакет на възнаграждение, в допълнение към заплатата в парични средства и други доходи на зетите лица. Обикновено не е възможно да се оценят директно услугите, получени срещу конкретни компоненти на пакета на възнаграждение на зетите лица. Може също да не е възможно да се оцени справедливата стойност на общата сума на пакета на възнаграждение самостоятелно, без да се оцени директно справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти. Освен това акции или опции за акции понякога се предоставят по-скоро като част от схема за материално стимулиране, отколкото като част от основното възнаграждение, например като стимул за зетите лица зетите лица да останат на работа в образуването или като награда за техните усилия за повишаване резултатите на образуването. Като предоставя акции или опции за акции в допълнение към другото възнаграждение, образуването плаща допълнително възнаграждение, за да получи допълнителни ползи. Приблизителната оценка на справедливата стойност на тези допълнителни ползи

<sup>(1)</sup> Настоящият IASB използва израза „чрез позоваване на“, а не „по“, тъй като транзакцията в крайна сметка се оценява чрез умножаването на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти, оценени на датата, определена в параграф 11 или параграф 13 (който от двата е приложим), по броя на капиталовите инструменти, които пораждат права, както е обяснено в параграф 19.

<sup>(2)</sup> В останалата част от настоящия IASB всички позовавания на зети лица включват и други лица, предоставящи аналогични услуги.

## ▼ M6

вероятно би била трудно определима. Поради трудността да се оцени директно справедливата стойност на получените услуги, образуването оценява справедливата стойност на услугите, получени от заетото лице/заетото лице, чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти.

13. За да се приложат изискванията на параграф 10 към трансакции с лица, различни от заетите лица, съществува презумпция, подлежаща на отхвърляне, че справедливата стойност на получените стоки или услуги може да се оцени надеждно. Тази справедлива стойност се измерва към датата, на която образуването се сдобива със стоката или контрагентът предоставя услугата. В редки случаи, ако образуването отхвърли презумпцията, тъй като не може да оцени надеждно справедливата стойност на получените стоки или услуги, то оценява получените стоки или услуги и съответстващото увеличение на капитала косвено, чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти, оценени към датата, на която образуването добива стоките или контрагентът предоставя услугите.

*Трансакции, при които се получават услуги*

14. Ако предоставените капиталови инструменти пораждат права незабавно, контрагентът не е длъжен да има определен трудов стаж, преди да получи безусловно право на собственост върху тези капиталови инструменти. При отсъствие на доказателства за противното, образуването приема, че услугите, предоставени от контрагента като насрещна престация за капиталовите инструменти, са получени. В този случай на датата на споразумението за предоставянето образуването признава изцяло получените услуги със съответното увеличение на собствения капитал.
15. Ако предоставените капиталови инструменти не пораждат права, докато контрагентът не достигне определен период на трудов стаж, образуването приема, че услугите, които предстои да бъдат предоставени от контрагента като насрещна престация за тези капиталови инструменти, ще бъдат получени в бъдеще, през периода на пораждане на предоставените права. Образуването отчита тези услуги, докато те биват предоставяни от контрагента през периода на пораждане на предоставените права, със съответното увеличение на собствения капитал. Например:
- а) ако на заетото лице бъдат предоставени опции за акции с условие за достигане на стаж от три години, образуването приема, че услугите, които ще бъдат предоставяни от заетите лица като насрещна престация за опциите за акции, ще бъдат получени в бъдеще, през този тригодишен срок на пораждане на предоставените права;
  - б) ако на работник или служител са предоставени опции за акции с условие за постигане на определени резултати и оставане на работа в образуването, докато не бъде изпълнено условието за резултатите, като продължителността на периода на пораждане на предоставените права варира в зависимост от това, кога ще бъде изпълнено условието за резултатите, образуването приема, че услугите, които ще бъдат предоставени от заетите лица като насрещна престация за опциите за акции, ще бъдат получени в бъдеще през очаквания период на пораждане на предоставените права. Образуването оценява продължителността на очаквания период на пораждане на предоставените права към датата на споразумението за предоставяне въз основа на най-вероятния изход от условието за резултати. Ако условието за резултати е *пазарно условие*, приблизителната оценка на продължителността на очаквания период на пораждане на предоставените права отговаря на предположенията, използвани при изготвянето на приблизителната оценка на справедливата стойност на предоставените опции и не се преработва на по-късен етап. Ако условието за резултати не е пазарно условие, образуването преразглежда приблизителната си оценка за продължителността на периода на пораждане на предоставените права, ако е необходимо, ако последваща информация показва, че продължителността на периода на пораждане на предоставените права се различава от предварителните приблизителни оценки.



▼ M6

*Транзакции, оценявани чрез позовавания на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти*

Определяне на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти

16. За трансакции, оценявани чрез позоваване на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти, образуването оценява справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти към *датата на оценяването* въз основа на пазарните цени, ако има такива, като взема предвид сроковете и условията, при които са били предоставени тези капиталови инструменти (съгласно изискванията на параграфи 19–22).
17. Ако няма такива пазарни цени, образуването прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти, използвайки техника на оценяване, за да определи каква би била цената на тези капиталови инструменти към датата на оценяване при честна сделка между информирани и желаещи страни. Техниката на оценяване отговаря на общоприетите методологии за определяне на цената на финансови инструменти и обхваща всички фактори и предположения, които информирани и желаещи участници на пазара биха взели предвид при определяне на цената (съгласно изискванията на параграфи 19–22).
18. Приложение Б съдържа по-нататъшни насоки за оценяването на справедливата стойност на акции и опции за акции, като набляга на специфичните срокове и условия, които са общи характеристики на предоставянето на акции и опции за акции на заети лица.

Третиране на условията за пораждаване на права

19. Предоставянето на капиталови инструменти може да бъде поставено под условие като се определят конкретни условия за *пораждане на права*. Например, предоставянето на акции или опции за акции на заето лице обикновено се поставя под условието заетото лице да остане на работа в образуването за определен период от време. Може да има условия за постигане на резултати, които трябва да бъдат удовлетворени, като например образуването да постигне определен ръст на печалбите или определено повишаване на цената на акциите на образуването. Условията за пораждаване на права, които не са пазарни условия, не се взимат предвид при намиране на приблизителната справедлива стойност на акциите или опциите за акции към датата на оценяване. Вместо това се взимат предвид условията за пораждаване на права, като се коригира броят на капиталовите инструменти, включени в оценката на размера на сделката, така че в крайна сметка сумата, призната за получените стоки или услуги като насрещна престация за предоставените капиталови инструменти, се базира на броя на капиталовите инструменти, които в крайна сметка пораждат права. Следователно на кумулативна база не се признава сума за получените стоки или услуги, ако предоставените капиталови инструменти не пораждат права, тъй като не отговарят на условие за пораждаване на права, например контрагентът не успее да достигне определен трудов стаж или не е изпълнено условие за ниво на резултати на трудово изпълнение, съгласно изискванията на параграф 21.
20. За да приложи изискванията на параграф 19, образуването признава сума за получените стоки или услуги през периода на пораждаване на предоставените права, основана на най-добрата налична приблизителна оценка на броя на капиталовите инструменти, които се очаква да породят права и да преработи приблизителната оценка, ако е необходимо, когато последващата информация покаже, че броят на капиталовите инструменти, които се очаква да породят права, се различава от предходните приблизителни оценки. На датата на пораждаване на права образуването преработва приблизителната оценка, за да се изравни с броя на капиталовите инструменти, които в крайна сметка са породили права, съгласно изискванията на параграф 21.
21. Пазарните условия, като целева цена на акция, поставена като условие за пораждането (или възможността за упражняване) на правата, се взимат предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените капиталови

▼ M6

инструменти. Следователно за предоставянето на капиталови инструменти с пазарни условия образуването признава стоките или услугите, получени от контрагент, който отговаря на всички останали условия за пораждаване на права (например услуги, получени отзаето лице, което остава на работа за определения период от време), независимо дали това пазарно условие е изпълнено, или не.

## Третиране на разпоредбата за презареждане

22. За опции с *разпоредба за презареждане*, разпоредбата за презареждане не се взема предвид при изготвянето на приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените опции към датата на оценяване. Вместо това, *опцията за презареждане* се отчита като предоставяне на нова опция, ако и когато впоследствие бъде предоставена опция за презареждане.

## След датата на пораждаване на права

23. След като е признано получените стоки или услуги в съответствие с параграфи 10–22, както и съответно увеличение на собствения капитал, образуването не може да прави последващи корекции на общата сума на собствения капитал след датата на пораждаване на права. Например, образуването не може впоследствие да сторнира сумата, призната за получените услуги отзаето лице, ако породилите права капиталови инструменти по-късно бъдат загубени или в случай на опции за акции, опциите не бъдат упражнени. Въпреки това, това изискване не пречи на образуването да признае прехвърляне в рамките на собствения капитал, тоест прехвърляне от един компонент на собствения капитал към друг.

Ако справедливата стойност на капиталовия инструмент не може да бъде оценена надеждно

24. Изискванията на параграфи 16–23 се прилагат, когато образуването е задължено да оценява сделка с плащане на базата на акции чрез препратка към справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти. В редки случаи образуването може да не е в състояние да оцени надеждно справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти към датата на оценяване, в съответствие с изискванията на параграфи 16–22. Само в такива редки случаи вместо това образуването:
- а) оценява капиталовите инструменти по тяхната вътрешно присъща стойност, първоначално към датата, на която образуването добива стоките или контрагентът предоставя услугите, и впоследствие към всяка отчетна дата и към датата на окончателно разплащане, като всяка промяна на вътрешно присъщата стойност се признава в печалбата или загубата. За предоставянето на опции за акции договорената схема за плащане на базата на акции е окончателно разплатена, когато опциите бъдат упражнени, загубени (например при прекратяване на правоотношенията на наемане) или изтекат (например в края на валидността на опцията);
  - б) признава получените стоки или услуги на база на броя на капиталовите инструменти, които в крайна сметка пораждат права или (когато е приложимо) които в крайна сметка са упражнени. За да приложи това изискване към опции за акции например, образуването признава получените стоки или услуги през периода на пораждаване на предоставените права, ако има такива, в съответствие с параграфи 14 и 15, като изискванията на параграф 15, буква б) относно пазарното условие не важат. Сумата, призната за получените стоки или услуги през периода на пораждаване на предоставените права, се базира на броя на опциите за акции, които се очаква да породят права. Образуването преработва тази приблизителна оценка, ако е необходимо, ако последваща информация покаже, че броят на опциите за акции, които се очаква да породят права, се различава от предходните приблизителни оценки. На датата на пораждаване на права образуването преработва приблизителната оценка, така че да се равни с броя на капиталовите инструменти, които в крайна сметка са породили права. След датата на пораждаване на права образуването сторнира признатата сума за

## ▼ M6

получените стоки или услуги, ако по-късно опциите за акции бъдат загубени или изтекат в края на валидността на опцията за акции.

25. Ако дадено образувание прилага параграф 24, не е необходимо да прилага параграфи 26–29, тъй като всяко изменение на сроковете и условията, при които са предоставени капиталовите инструменти, ще бъде взето предвид при прилагането на метода на вътрешно присъщата стойност, установен в параграф 24. Въпреки това ако образуванието разплати предоставяне на капиталови инструменти, към което е бил приложен параграф 24:
- а) ако разплащането се извърши през периода на поражение на предоставените права, образуванието отчита разплащането като ускорение на поражение на права и следователно незабавно признава сумата, която би била призната в противен случай за получени услуги през остатъка от периода на поражение на предоставените права;
  - б) всяко плащане, извършено при разплащането, се отчита като обратно закупуване на капиталови инструменти, тоест като намаление на собствения капитал, освен до степента, до която плащането надвишава вътрешно присъщата стойност на капиталовите инструменти, оценени към датата на обратно закупуване. Всяко такова превишение се признава за разход.

*Изменения в сроковете и условията, при които са били предоставени капиталовите инструменти, включително обезсилване и разплащане*

26. Образуванието може да измени условията, при които са били предоставени капиталовите инструменти. Например, то може да намали цената на упражняване на опциите, предоставени на заети лица (тоест промяна в цената на опциите), което повишава справедливата стойност на тези опции. Изискванията на параграфи 27–29 за отчитане на ефектите от измененията се изразяват в контекста на трансакциите с плащане на базата на акции с заетите лица. Въпреки това изискванията трябва да се прилагат също и към трансакции с плащане на базата на акции с лица, различни от заетите лица, които се оценяват чрез препратка към справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти. В този случай всяко позоваване на параграфи 27–29 към датата на споразумението за предоставяне ще се отнася към датата, на която образуванието добива стоките или контрагентът предоставя услугите.
27. Образуванието признава като минимум получените услуги, оценени по справедлива стойност на предоставените капиталови инструменти към датата на споразумението за предоставяне, освен когато тези капиталови инструменти не породят права, тъй като не отговарят на условие за поражение на права (различно от пазарно условие), поставено към датата на споразумението за предоставяне. Това се прилага независимо от всякакви изменения на сроковете и условията, при които са били предоставени капиталовите инструменти, или обезсилването или разплащането на това предоставяне на капиталови инструменти. Освен това образуванието признава ефектите от измененията, които повишават общата справедлива стойност на договорената схема за плащане на базата на акции или по друг начин носят полза на зетото лице. Насоки за прилагането на настоящото изискване са предоставени в приложение Б.
28. Ако дадено образувание обезсили или разплати предоставяне на капиталови инструменти през периода на поражение на предоставените права (различно от предоставяне, обезсилено чрез загуба, когато не са изпълнени условията за поражение на права):
- а) образуванието отчита обезсилването или разплащането като ускорено поражение на права и следователно незабавно признава сумата, която би била призната в противен случай за получени услуги през остатъка от периода на поражение на предоставените права;
  - б) всяка сума, платена на зето лице при обезсилването или разплащането се отчита като обратно закупуване на капиталов дял, тоест като приспадане от собствения капитал, освен до степента, до която плащането превишава справедливата

## ▼ M6

стойност на предоставените капиталови инструменти, оценени към датата на обратното изкупуване. Всяко такова превишение се признава за разход;

- в) Ако на заетото лице са предоставени нови капиталови инструменти и на датата, на която са предоставени тези нови капиталови инструменти, образуването идентифицира новите предоставени капиталови инструменти като капиталови инструменти, подменящи обезсилени капиталови инструменти, образуването отчита предоставянето на заменящите капиталови инструменти по същия начин, както изменението на първоначалното предоставяне на капиталови инструменти, в съответствие с параграф 27 и насоките от приложение Б. Нарастването в предоставената справедлива стойност представлява разликата между справедливата стойност на заменящите капиталови инструменти и нетната справедлива стойност на обезсилените капиталови инструменти към датата, на която се предоставят заменящите капиталови инструменти. Нетната справедлива стойност на обезсилените капиталови инструменти е тяхната справедлива стойност непосредствено преди обезсилването, намалена със сумата на всяко плащане, извършено на заетото лице при обезсилване на капиталовите инструменти, което се отчита като намаление на собствения капитал в съответствие с буква б) по-горе. Ако образуването не идентифицира нови капиталови инструменти, предоставени като капиталови инструменти, заменящи обезсилените капиталови инструменти, образуването отчита тези нови капиталови инструменти като ново предоставяне на капиталови инструменти.

29. Ако образуването изкупи обратно капиталови инструменти, породили права, плащането, извършено към заетото лице, се отчита като намаление на собствения капитал, освен до степента, до която това плащане надвишава справедливата стойност на обратно закупените капиталови инструменти, оценени към датата на обратно закупуване. Всяко такова превишаване се признава за разход.

#### ТРАНЗАКЦИИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ, РАЗПЛАЩАНИ В ПАРИЧНИ СРЕДСТВА

30. **За транзакции с плащане на базата на акции, разплащани в парични средства, образуването оценява придобитите стоки или услуги и поетото задължение по справедливата стойност на задължението. Докато задължението не бъде разплатено, образуването трябва да оценява отново справедливата стойност на задължението към всяка отчетна дата и към датата на разплащането му, като всякакви промени в стойността се признават в печалба или загуба за периода.**
31. Например, образуване може да предостави на заетите лица права, свързани с повишението на цената на акциите като част от техния пакет на възнаграждение, при което заетите лица имат право на бъдещо парично плащане (а не на капиталови инструменти) на базата на увеличението в цената на акциите на образуването от определено равнище нагоре за определен период от време. Или образуването може да предостави на наетите си лица правото да получат бъдещо парично плащане, като им предостави право на акции (включително акции, които ще бъдат емитирани след упражняването на опции за акции), които подлежат на обратно закупуване, било то задължително (например при прекратяване на правоотношенията на наемане), или по избор на заетото лице.
32. Образуването признава получените услуги и задължението да плати за тези услуги заедно с предоставянето на услугите от заетите лица. Например, някои права за възползване от повишението на цената на акциите поражда права незабавно и следователно заетите лица не са длъжни да достигнат определен стаж, за да имат право на парично плащане. При отсъствие на доказателства за противното образуването приема, че услугите, предоставени от заетите лица в замяна на права за възползване от повишението на цената на акциите, са получени. Така образуването признава незабавно получените услуги и задължението да плати за тях. Ако правата за възползване от повишението на цената на акциите не поражда права, докато заетите лица не достигнат определен стаж,

## ▼ M6

образуването признава получените услуги и задължението да плати за тях в хода на предоставянето на услуги от заетите лица през този период.

33. Задължението се оценява първоначално и към всяка отчетна дата, докато не бъде разплатено, по справедливата стойност на правата за възползване от повишението на цената на акциите, като се прилага модел за определяне цената на опции, като се взимат предвид сроковете и условията, при които са предоставени правата за възползване от повишението на цената на акциите, и степента, до която заетите лица са предоставяли услуги до момента.

#### ТРАНЗАКЦИИ С ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ С АЛТЕРНАТИВИ ЗА РАЗПЛАЩАНЕ С ПАРИЧНИ СРЕДСТВА

34. **При транзакции с плащане на базата на акции, при които условията на договорената схема предоставят или на образуването, или на контрагента възможност за избор дали образуването да разплати сделката в парични средства (или други активи) или чрез емитиране на капиталови инструменти, образуването отчита тази сделка или компонентите на сделката като сделка с плащане на базата на акции, разплащана в парични средства ако и до степента, до която образуването е поело задължение да се разплати в парични средства или други активи, или като сделка с плащане на базата на акции, разплащана с капиталови инструменти, ако и до степента, до която не е поето такова задължение.**

*Транзакции с плащане на базата на акции, при които условията на договорената схема предоставят на контрагента възможност за избор по отношение на разплащането*

35. Ако образуването е дало на контрагента правото на избор дали сделката с плащане на базата на акции да бъде разплатена с парични средства <sup>(1)</sup> или чрез емитиране на капиталови инструменти, образуването е предоставило съставен финансов инструмент, който включва дългов компонент (тоест правото на контрагента да изиска плащане в парични средства) и капиталов компонент (тоест правото на контрагента да изиска разплащане с капиталови инструменти вместо с парични средства). За транзакции с лица, различни от заети лица, при които справедливата стойност на получените стоки или услуги се оценява директно, образуването 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. За други транзакции, включително транзакции със заети лица, образуването оценява справедливата стойност на съставния финансов инструмент към датата на оценяване, взимайки предвид сроковете и условията, при които са предоставени правата върху парични средства или капиталови инструменти.
37. За да приложи параграф 36, образуването първо оценява справедливата стойност на дълговия компонент и след това оценява справедливата стойност на капиталовия компонент, като взема предвид, че контрагентът трябва да се откаже от правото да получи парични средства, за да получи капиталови инструменти. Справедливата стойност на съставния финансов инструмент е сумата от справедливите стойности на двата компонента. Въпреки това транзакциите с плащане на базата на акции, при които контрагентът има възможност да избере начина на разплащане, често са така структурирани, че справедливата стойност на едната алтернатива на разплащане да е същата като на другата. Например, контрагентът може да има възможност за избор дали да получи опции за акции, или за права, свързани с повишената цена на акциите, които се разплащат в парични средства. 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

<sup>(1)</sup> В параграфи 35–43 всички позовавания на паричните средства включват и други активи на образуването.

## ▼ M6

обратно, ако справедливите стойности на алтернативните начини на разплащане се различават, 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. Образованието взема предвид поотделно получените или придобити стоки или услуги по отношение на всеки компонент на съставния финансов инструмент. За дълговия компонент образованието признава придобитите стоки или услуги и задължението да плати за тези стоки или услуги в момента, когато контрагентът доставя стоките или предоставя услугите, в съответствие с изискванията, които важат за трансакции с плащане на базата на акции, разплащани в парични средства (параграфи 30–33). За капиталовия компонент (ако има такъв) образованието признава получените стоки или услуги и увеличение в собствения капитал в момента, когато контрагентът доставя стоките или предоставя услугите, в съответствие с изискванията, които се прилагат за трансакции с плащане на базата на акции, разплащани с капиталови инструменти (параграфи 10–29).
39. На датата на разплащане образованието трябва да преоцени отново задължението до справедлива му стойност. Ако образованието емитира капиталови инструменти при разплащането, вместо да плати в парични средства, задължението се прехвърля директно в собствения капитал като насрещна престация за емитираните капиталови инструменти.
40. Ако при разплащането образованието плати в парични средства, вместо да емитира капиталови инструменти, това плащане се прилага, за да се разплати задължението в пълен размер. Всеки капиталов компонент, признат по-рано, остава в собствения капитал. Като избира да получи парични средства при разплащането, контрагентът се отказва от правото да получи капиталови инструменти. Въпреки това, това изискване не пречи на образованието да признае прехвърляне в рамките на собствения капитал, тоест прехвърляне от един компонент на собствения капитал към друг.

*Трансакции с плащане на базата на акции, в които условията на договорената схема предоставят на образованието възможност за избор по отношение на разплащане*

41. За сделка с плащане на базата на акции, при която условията на договорената схема предоставят на образованието възможност за избор дали да се разплати в парични средства или като емитира капиталови инструменти, образованието определя дали има настоящо задължение да се разплати в парични средства и отчита сделката с плащане на базата на акции по съответния начин. Образованието има настоящо задължение за разплащане в парични средства, ако изборът на разплащане с капиталови инструменти няма търговско съдържание (например защото образованието има законова забрана да емитира акции) или образованието има практика от миналото или заявена политика на разплащане с парични средства, или по принцип се разплаща в парични средства винаги, когато контрагент поиска парично разплащане.
42. Ако образованието има настоящо задължение за разплащане в парични средства, то отчита сделката в съответствие с изискванията, които важат за трансакции с плащане на базата на акции, разплащани в парични средства, описани в параграфи 30–33.
43. Ако не съществува такова задължение, образованието взема предвид сделката в съответствие с изискванията, които се прилагат за трансакции с плащане на базата на акции, разплащани с капиталови инструменти, описани в параграфи 10–29. При разплащането:
- ако образованието избере да се разплати в парични средства, паричното плащане се отчита като обратно закупуване на капиталово участие, тоест като намаление на собствения капитал, освен в случаите, посочени в буква в) по-долу;
  - ако образованието избере да се разплати, като емитира капиталови инструменти, не се изисква по-нататъшно отчитане (освен прехвърляне от един компонент на собствения капитал в

▼ **M6**

- друг, ако е необходимо), освен в случаите, посочени в буква в) по-долу;
- в) ако образуването избере алтернативния начин на заплащане с по-високата справедлива стойност, както към датата на заплащане, образуването признава допълнителен разход за горната граница на стойността, която е предоставило, тоест 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 капиталови инструменти и сумата на паричните средства, които биха били платени в противен случай, което от двете е приложимо.

## ОПОВЕСТЯВАНИЯ

44. **Образуването оповестява информация, която дава възможност на потребителите на финансовите отчети да разберат естеството и степента на договорните схеми за плащане на базата на акции, съществували през периода.**
45. За да приложи принципа на параграф 44, образуването оповестява най-малко следната информация:
- а) описание на всеки вид договорена схема за плащане на базата на акции, която е съществувала по което и да е време през периода, включително общите срокове и условия на всяка договорена схема, като изисквания за пораждаване на права, максимален срок на предоставените опции и метода на заплащане (например дали в парични средства, или в капиталови инструменти). Образуване със сходни по съдържание видове договорени схеми за плащане на базата на акции може да обобщи тази информация, освен ако не е необходимо отделно оповестяване за всяка договорена схема, за да се изпълни принципът от параграф 44;
- б) броя и средно претеглените цени на упражняване на опциите за акции за всяка от следните групи опции:
- i) неизплатени към началото на периода;
  - ii) предоставени през периода;
  - iii) иззети през периода;
  - iv) упражнени през периода;
  - v) изтекли през периода;
  - vi) неизплатени в края на периода;
- и
- vii) упражняеми в края на периода;
- в) за опциите за акции, упражнени през периода, средно претеглената цена на акция към датата на упражняване на опцията. Ако опциите са упражнявани редовно през периода, образуването може да оповести средно претеглената цена на акция през периода;
- г) за опциите за акции в обращение към края на периода, обхватът на цените на упражняване и средно претеглен оставаш договорен срок. Ако обхватът на цените на упражняване е широк, опциите в обращение се разделят на обхвати, които имат логичен смисъл с оглед оценяването на броя и момента на възникване на допълнителните акции, които могат да бъдат емитирани и на паричните средства, които могат да бъдат получени при упражняване на тези опции.
46. **Образуването е длъжно да оповестява информация, която дава възможност на потребителите на финансови отчети да разберат как е определена справедливата стойност на получените стоки или услуги, или справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти през периода.**
47. Ако образуването е оценявало справедливата стойност на получените стоки или услуги като насрещна престация за капиталовите инструменти на образуването косвено, чрез позоваване на справед-

▼ **M6**

ливата стойност на предоставените капиталови инструменти, за да спази принципа на параграф 46, образуването оповестява най-малко следната информация:

- a) за опции за акции, предоставени през периода, средно претеглената справедлива стойност на тези опции към датата на оценяване и информация 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 акция, цена на упражняване, очаквана променливост, живот на опцията, очаквани дивиденди, 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 пазарно условие;
  - б) за други капиталови инструменти, предоставени през периода (тоест различни от опции за акции), броя и средно претеглената справедлива стойност на тези капиталови инструменти към датата на оценяване и информация как е оценена тази справедлива стойност, включително:
    - i) ако справедливата стойност не е оценявана на базата на наблюдавана пазарна цена, как е определена;
    - ii) дали и как очакваните дивиденди са включени в оценката на справедливата стойност;
    - и
    - iii) дали и как всякакви други характеристики на предоставените капиталови инструменти 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) допълнително предоставената справедлива стойност (в резултат от тези изменения);
    - и
    - iii) информация за това как е оценена допълнително предоставената справедлива стойност в съответствие с изискванията на букви а) и б) по-горе, когато е приложимо.
48. Ако образуването е оценило директно справедливата стойност на получените стоки или услуги през периода, то трябва да оповести как е определена тази справедлива стойност, например дали справедливата стойност е оценявана по пазарни цени за тези стоки и услуги.
49. Ако образуването е отхвърлило презумпцията от параграф 13, то оповестява този факт и дава обяснение защо е отхвърлена презумпцията.
50. **Образуването оповестява информация, която дава възможност на потребителите на финансови отчети да разберат ефекта от транзакциите с плащане на базата на акции върху печалбата или загубата на образуването за периода и върху финансовото му състояние.**
51. За да приложи принципа на параграф 50, образуването оповестява най-малко следната информация:



## ▼ M6

- a) сумата на разходите, признати за периода, възникващи от транзакциите 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 транзакции, отчетени като транзакции с плащане на базата на акции, разплащани с капиталови инструменти;
  - b) за пасиви, възникващи от транзакции с плащане на базата на акции:
    - i) общата балансова сума в края на периода;
    - и
    - ii) общата вътрешно присъща стойност към края на периода на пасивите, за които правото на контрагента на парични средства или други активи е породило права преди края на периода (например възникнали права, свързани с повишената цена на акциите).
52. Ако информацията, която настоящият IASB изисква да бъде оповестена, не удовлетворява принципите от параграфи 44, 46 и 50, образуването е длъжно да оповести такава допълнителна информация, каквато е необходима за удовлетворяването им.

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

53. За транзакции с плащане на базата на акции, разплащани с капиталови инструменти, образуването е длъжно да прилага настоящия IASB спрямо случаите на предоставяне на акции, опции за акции или други капиталови инструменти, които са предоставени след 7 ноември 2002 г. и все още не са породили права към датата на влизане в сила на настоящия IASB.
54. образуването се насърчава, но не е задължено, да прилага настоящия IASB към други предоставяния на капиталови инструменти, ако образуването публично е оповестило справедливата стойност на тези капиталови инструменти, определена към датата на оценяване.
55. За всички предоставяния на капиталови инструменти, за които се прилага настоящият IASB, образуването трябва да преработи и представи сравнителната информация и където е приложимо, да коригира началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период.
56. За всички предоставяния на капиталови инструменти, за които не е приложен настоящият IASB (например капиталови инструменти, предоставяни на или преди 7 ноември 2002 г.), образуването независимо от това трябва да оповести информацията, изисквана от параграфи 44 и 45.
57. Ако след влизане в сила на настоящия IASB образуването измени сроковете или условията на предоставяне на капиталови инструменти, към които не е приложен настоящият IASB, образуването независимо от това прилага параграфи 26–29, за да отчете тези изменения.
58. За пасиви, произтичащи от транзакции с плащане на базата на акции, съществуващи към датата на влизане в сила на настоящия IASB, образуването прилага настоящия IASB със задна дата. За тези задължения образуването преработва и представя сравнителната информация, включително коригиране на началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период, за който е преработена сравнителната информация, с изключение на това, че образуването не е длъжно да преработва сравнителната информация, доколкото сравнителната информация се отнася за период или за дата, предхождащи 7 ноември 2002 г.
59. образуването се насърчава, но не е задължено да прилага със задна дата настоящия IASB към други задължения, произтичащи от транзакции с плащане на базата на акции, например към задължения, които са били разплатени през период, за който е представена сравнителна информация.

▼ **M6**

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

60. Образованието прилага настоящия IASB за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако образованието прилага настоящия IASB за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то следва да оповести този факт.

▼ M6

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

## Дефиниции

*Настоящото приложение представлява неразделна част от IASB.*

<b>сделка с плащане на базата на акции, разплащана в парични средства</b>	<b>Сделка с плащане на базата на акции</b> , при която образуването 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 акциите на образуването или на други <b>капиталови инструменти</b> на образуването.
<b>заети лица и други лица, предоставящи аналогични услуги</b>	Физически лица, които предоставят услуги с личен труд на образуването и или: а) лицата се считат за заети лица за правни или данъчни цели, б) лицата работят за образуването под негово ръководство по същия начин, както лицата, които за правни или данъчни цели се считат за заети лица, или в) предоставяните услуги са аналогични на тези, предоставяни от заетите лица. Например, терминът обхваща целия управленски персонал, тоест лицата, които имат правомощия и отговорности да планират, ръководят и контролират дейностите на образуването, включително директори извън изпълнителното ръководство.
<b>капиталов инструмент</b>	Договор, който осигурява остатъчния дял в активите на дадено образование след приспадането на всички негови пасиви. <sup>(1)</sup>
<b>предоставен капиталов инструмент</b>	Правото (условно или безусловно) на <b>капиталов инструмент</b> на образуването, предоставено от образуването на друго лице по силата на <b>договорена схема за плащане на базата на акции</b> .
<b>сделка с плащане на базата на акции, разплащана с капиталови инструменти</b>	<b>Сделка с плащане на базата на акции</b> , при която образуването получава стоки или услуги като <b>капиталови инструменти</b> на самото образование (включително акции или <b>опции за акции</b> ).
<b>справедлива стойност</b>	Сумата, за която даден актив може да бъде разменен или даден пасив — уреден, или би могъл да се размени <b>предоставен капиталов инструмент</b> в честна сделка между информирани и желаещи страни.
<b>дата за предоставяне на споразумението за</b>	Датата, на която образуването и друго лице (включително заето лице) се споразумяват по <b>договорена схема за плащане на базата на акции</b> , което става, когато образуването и контрагентът споделят разбирането си за сроковете и условията на договорената схема. На датата на споразумението за предоставяне образуването предоставя на контрагента правото на парични средства, други активи или <b>капиталови инструменти</b> на образуването, при условие че са изпълнени определените <b>условия за пораждане на права</b> , ако има такива. Ако това споразумение е предмет на процедура на одобрение (например от акционерите), датата на

<sup>(1)</sup> „Общите положения“ дефинират пасива като настоящо задължение на образуването, произтичащо от минали събития, чието уреждане се очаква да доведе до изходящ поток от образуването на ресурси, които възплащават икономически ползи (тоест изходящ паричен поток или други активи на образуването).

▼ M6

	споразумението за предоставяне е датата, на която е получено одобрението.
<b>вътрешно присъща стойност</b>	Разликата между <b>справедливата стойност</b> 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, <b>опция за акция</b> с цена на упражняване 15 ВЕ по отношение на акция със <b>справедлива стойност</b> в размер на 20 ПЕ има вътрешно присъща стойност в размер на 5 ПЕ. <sup>(1)</sup>
<b>пазарно условие</b>	Условие, от което зависи цената на упражняване, пораждането на права или упражняемостта на <b>капиталов инструмент</b> , свързано с пазарната цена на капиталовите инструменти на образуването, като например постигането на определена цена на акция или определен размер на <b>вътрешно присъщата стойност</b> на <b>опция за акции</b> , или постигането на определено целево равнище, базирано на пазарната цена на <b>капиталовите инструменти</b> на образуването по отношение на индекса на пазарните цени на <b>капиталовите инструменти</b> на други предприятия.
<b>дата на оценяване</b>	Датата, на която се оценява <b>справедливата стойност</b> на <b>предоставените капиталови инструменти</b> за целите на IASB. За трансакции със <b>заети лица и други лица</b> , извършващи аналогични услуги, датата на оценяване е <b>датата на споразумението за предоставяне</b> . За трансакции с лица, различни от заети лица/заети лица (и тези, предоставящи аналогични услуги), датата на оценяване е датата, на която образуването добива стоките или контрагентът предоставя услугите.
<b>клауза за презареждане</b>	Характеристика, която предвижда автоматично предоставяне на допълнителни <b>опции за акции</b> винаги, когато държателят на опция упражни по-рано предоставени му опции, като използва акции на образуването вместо парични средства за удовлетворяване на цената на упражняване.
<b>опция за презареждане</b>	Нова <b>опция на акция</b> , предоставена, когато една акция е използвана за удовлетворяване на цената на упражняване на предишна <b>опция на акция</b> .
<b>договорена схема за плащане на базата на акции</b>	Споразумение между образуването и друго лице (включително заето лице) да встъпят в <b>сделка за плащане на базата на акции</b> , което дава право на другата страна да получи парични средства или други активи на образуването на суми, базирани на цената на акциите на образуването или други <b>капиталови инструменти</b> на образуването, или да получи <b>капиталови инструменти</b> на образуването, при условие че са изпълнени <b>условието за пораждане на права</b> , ако са били определени такива.
<b>сделка с плащане на базата на акции</b> <sup>(1)</sup>	Сделка, при която образуването получава стоки или услуги като насрещна престация за <b>капиталови инструменти</b> на образуването (вкл. акции или <b>опции за акции</b> ) или

<sup>(2)</sup> В настоящото приложение паричните суми са деноминирани в „парични единици“ (ПЕ).

▼ M6

опция за акции	придобива стоки или услуги, като поема задължения към доставчика на тези стоки или услуги за суми, базирани на цената на акциите на образуванието или други <b>капиталови инструменти</b> на образуванието.
пораждане на права	Договор, който за определен период от време дава на притежателя на право, но не го задължава, да запише акции на образуванието на твърдо определена или определима цена.
условия за пораждане на права	Възникване на право. По силата на <b>договорена схема за плащане на базата на акции</b> правото на контрагента да получи парични средства, други активи или <b>капиталови инструменти</b> на образуванието възниква при удовлетворяване на <b>условия за пораждане на права</b> , ако са били определени такива.
период на пораждане на предоставените права	Условията, които трябва да бъдат изпълнени, за да възникне за контрагента правото да получи парични средства, други активи или <b>капиталови инструменти</b> на образуванието по силата на <b>договорена схема за плащане на базата на акции</b> . Условията за пораждане на права включват условия, които изискват другата страна да е достигнала определен трудов стаж, както и условия за резултати, които изискват постигането на определени цели равнища на изпълнение (като например определено увеличение на печалбата на образуванието за определен период от време). Периодът, през който трябва да са удовлетворени всички определени <b>условия за пораждане на права</b> по договорена схема за плащане на базата на акции.

▼ M6

## ПРИЛОЖЕНИЕ Б

## Насоки за прилагане

*Настоящото приложение представлява неразделна част от МСФО.*

*Определяне на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти*

- Б1 Параграфи Б2–Б41 от настоящото приложение съдържат по-нататъшни насоки за оценяването на справедливата стойност на предоставени акции и опции за акции, като поставя акцента върху конкретните срокове и условия, които са общи характеристики на предоставянето на акции и опции за акции на заети лица. Следователно то не е изчерпателно. Освен това тъй като въпросите на оценяването, които се разглеждат по-долу, се отнасят преди всичко за акции и опции за акции, предоставяни на заети лица, приема се, че справедливата стойност на акциите или опциите за акции се оценява към датата на споразумението за предоставяне. Въпреки това много от въпросите на оценяването, разглеждани по-долу (например определяне на очакваната променливост) важат и в контекста на приблизителната оценка на справедливата стойност на акции и опции за акции, предоставяни на лица, различни от заетите лица, към датата, на която образуването добива стоката или контрагентът извършва услугата.

## Акции

- Б2 За акции, предоставени на заети лица, справедливата стойност на акциите се оценява по пазарни цени на акциите на образуването (или приблизително оценена пазарна цена, ако акциите на образуването не се търгуват публично), коригирани, за да вземат предвид сроковете и условията, при които са предоставени акциите (с изключение на условия за пораждаване на права, които се изключват от оценката на справедливата стойност в съответствие с параграфи 19–21).
- Б3 Например, ако зетото лице няма право да получава дивиденди през периода на пораждаване на предоставените права, този фактор трябва да бъде взет предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции. Подобно, ако акциите са предмет на ограничения за прехвърляне след датата на пораждаване на права, този фактор трябва да се вземе предвид, но само до степенята, до която ограниченията след пораждаване на права засягат цената, която информиран и желаещ участник на пазара би платил за тази акция. Например, ако акциите се търгуват активно на дълбок и ликвиден пазар, ограниченията за прехвърляне след пораждаване на права могат да имат много малък или никакъв ефект върху цената, която информиран и желаещ участник на пазара би платил за тези акции. Ограниченията за прехвърляне или други ограничения, които съществуват през периода на пораждаване на предоставените права не се взимат предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции, тъй като тези ограничения произтичат от наличието на условия за пораждаване на права, които се отчитат в съответствие с параграфи 19–21.

## Опции за акции

- Б4 За опции за акции, предоставени на заети лица, в много случаи пазарни цени не могат да бъдат на разположение, тъй като предоставените опции са предмет на срокове и условия, които не важат за търгуваните опции. Ако не съществуват търгувани опции с аналогични срокове и условия, справедливата стойност на предоставените опции се оценява чрез прилагането на модел за ценообразуване на опции.
- Б5 Образуването взема предвид фактори, които информирани и желаещи участници на пазара биха взели предвид при избор на модела на ценообразуване на опции, който да приложат. Например, много опции на заети лица са с дълъг живот, обикновено са с възможност за упражняване през периода между датата на пораждаване на права и края на живота на опцията, и обикновено се упражняват рано. Тези фактори следва да се взимат предвид, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на опциите към датата на споразумението за предоставяне. За много

## ▼ M6

предприятия това може да изключи възможността за използване на формулата Black–Scholes–Merton, 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 варира през живота на опцията. Въпреки това за опции с относително кратък договорен срок или за опции, които трябва да бъдат упражнени в рамките на кратък период след датата на поражение на права, горепосочените фактори може да не са приложими. В тези случаи формулата Black–Scholes–Merton може да даде стойност, която по същество е същата като на един по-гъвкав модел на ценообразуване на опции.

- Б6 Всички модели за ценообразуване на опции взимат предвид като минимум следните фактори:
- а) цената на упражняване на опцията;
  - б) живота на опцията;
  - в) текущата цена на стоящите в основата акции;
  - г) очакваната променливост на цената на акцията;
  - д) дивидентите, очаквани от акцията (ако е подходящо);
- и
- е) безрисковия лихвен процент за периода на живот 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 поражение на права и клаузите за презареждане, които се изключват от оценката на справедливата стойност съгласно параграфи 19–22).
- Б8 Например, опция за акции, предоставена назаето лице, обикновено не може да бъде упражнена през определени периоди (напр. през периода на поражение на права през периоди, посочени от регулаторните органи за ценните книжа). Този фактор се взема предвид, ако прилаганият модел на ценообразуване на опции в противен случай би приел, че опцията би могла да бъде упражнена по всяко време от живота ѝ. Ако едно образувание, обаче, използва модел на ценообразуване на опции, който оценява опции, които могат да бъдат упражнени само в края на живота си, не се изисква корекция за невъзможността те да бъдат упражнени през периода на поражение на предоставените права (или други периоди през живота на опцията), тъй като моделът приема, че опциите не могат да бъдат упражнявани през тези периоди.
- Б9 По аналогичен начин, друг фактор, често срещан при опциите за акции на заети лица, е възможността за ранно упражняване на опцията, например тъй като опцията не е свободно прехвърлима или защото при прекратяване на трудовото правоотношение заетото лице трябва да упражни всички опции с породени права. Последствията от очакваното ранно упражняване трябва да се взимат предвид, както е посочено в параграфи Б16–Б21.
- Б10 Фактори, които информиран и желаещ участник на пазара не би взел предвид при определяне цената на опцията за акции (или друг капиталов инструмент) не се взимат предвид при определянето на приблизителната оценка на справедливата стойност на предоставените опции за акции (или други капиталови инструменти). Например, за опции за акции, предоставени на заето лице, факторите, които влияят на стойността на опцията само от гледна точка на отделното заето лице, не са съществени за приблизителната оценка на цената, която би била определена от информиран и желаещ участник на пазара.

Входящи данни в модела за ценообразуване на опции

- Б11 При приблизителната оценка на очакваната променливост и дивидентите от стоящите в основата акции, целта е да се стигне най-близко до очакванията, които биха били отразени в една текуща пазарна или договорена разменна цена на опцията. По аналогичен начин, когато се оценяват ефектите от ранно упражняване на опции за акции на заетите лица, целта е да се постигне приближаване до очакванията, които би имало външно лице с достъп до подробна

## ▼ M6

информация за поведението на зетото лице по отношение упражняването на опции, въз основа на информация, налична към датата на споразумението за предоставяне.

- Б12 Често е вероятно да има диапазон от приемливи очаквания за бъдещата променливост, дивиденди и поведение на упражняване. Ако това е така, трябва да се изчисли очаквана стойност чрез претегляне на всяка сума в рамките на диапазона по вероятността от осъществяването ѝ.
- Б13 В общия случай бъдещите очаквания се основават на минал опит, като се модифицират, ако има приемливо очакване бъдещето да се различава от миналото. При някои обстоятелства установими фактори може да посочат, че некоригираният исторически опит е относително слабо средство за предсказване на бъдещи събития. Например, ако образование с две коренно различни дейности се освободи от едната, която е била значително по-малко рисковата от другата, историческата променливост може да не е най-добрата информация, на която да базирате разумни очаквания за бъдещето.
- Б14 При други обстоятелства може да не е налична историческа информация. Например, новорегистрирано на борсата образование има много малко или да няма никакви исторически данни за променливостта на цената на акциите си. Нерегистрираните и новорегистрираните на борсата предприятия са разгледани подробно по-долу.
- Б15 Като цяло дадено образование следва не просто да базира приблизителните си оценки на променливостта, поведението на упражняване и дивидентите върху историческа информация, без да вземе предвид степента, до която се очаква миналият опит приемливо да предсказва както ще се случи в бъдеще.

## Очаквано ранно упражняване

- Б16 Зетите лица често упражняват опциите за акции по-рано поради редица причини. Например, опциите за акции на зето лице обикновено не подлежат на прехвърляне. Това често води до по-ранното упражняване от страна на зетите лица на техните опции за акции, тъй като това е единственият начин за зетите лица да ликвидират своите позиции. Също така, зети лица, които прекратят трудовите си правоотношения, обикновено са задължени да упражнят всички породили права опции в кратък период от време, в противен случай опциите за акции се губят. Този фактор също води до ранно упражняване на опции за акции на зети лица. Други фактори, водещи до ранно упражняване на опции, са избягване на риск и отсъствие на диверсификация на богатството.
- Б17 Начинът, по който се взимат предвид ефектите от ранно упражняване, зависи от вида на прилагания модел на ценообразуване на опции. Например, очакваното ранно упражняване на опции може да се вземе предвид, като за входяща данна в модела за ценообразуване на опции (напр. формулата Black-Scholes-Merton) се използва приблизителна оценка на очаквания живот на опцията (който за опция за акции на зето лице представлява периода от датата на споразумението за предоставяне до датата, на която се очаква да бъде упражнена опцията). Като алтернатива, очакваното ранно упражняване може да се моделира като биномен или друг аналогичен модел на ценообразуване на опции, който използва като входяща данна определения в договора срок на живот.
- Б18 Факторите, които се взимат предвид при приблизителната оценка на ранно упражняване, включват:
- а) продължителността на периода на пораждане на предоставените права, тъй като опцията за акции обикновено не може да бъде упражнена преди края на периода на пораждане на предоставените права. Следователно определянето на последствията от оценката на очаквано ранно упражняване се базира на предположението, че опциите ще пораждат права. Последствията от условията за пораждане на права са разгледани в параграфи 19–21;
  - б) средната продължителност на времето, през което сходни опции са оставали неизплатени в миналото;



▼ **M6**

- в) цената на стоящите в основата акции. Опитът може да показва, че заетите лица са склонни да упражняват опциите, когато цената на акциите стигне определено равнище над цената на упражняване;
  - г) нивото на заетото лице вътре в организацията. Например, опитът може да показва, че заетите лица на по-високо ниво имат склонност да упражняват опциите си по-късно от заетите лица на по-ниско организационно ниво (разгледано по-долу в параграф Б21);
  - д) очакваната променливост на стоящите в основата акции. Средно погледнато, тенденцията е заетите лица да упражняват опциите на силно променливи акции по-рано, отколкото на акции с ниска променливост.
- Б19 Както е отбелязано в параграф Б17, последствията от ранно упражняване биха могли да се вземат предвид, като се използва приблизителна оценка на очаквания живот на опцията като входящи данни в модела за ценообразуване на опции. Когато се прави приблизителна оценка на очаквания живот на опции за акция, предоставени на група заети лица, образуването може да базира тази оценка на подходящо средно претеглен очакван живот на опциите за цялата група заети лица или на подходящо средно претеглен живот за подгрупи заети лица в рамките на тази група, на базата на по-подробни данни за поведението на заетите лица при упражняване на правата (разгледано по-долу).
- Б20 Разделянето на едно предоставяне на опции на различни групи заети лица с относително хомогенно поведение на упражняване вероятно е важно. Стойността на опцията не е линейна функция на срока на валидност на опцията; при удължаването на срока, стойността се повишава с намаляващо темпо. Например, при равни всички други предположения, макар че двегодишна опция струва повече от едногодишна опция, тя не струва два пъти повече. Това означава, че изчисляването на приблизително оценена стойност на опция на базата на един единствен средно претеглен срок на живот, който включва широко различаващи се отделни животи, ще надцени общата справедлива стойност на предоставените опции за акции. Разделянето на предоставените опции на няколко групи, всяка от които има относително тесен диапазон от срокове на живот, включени в нейния средно претеглен живот, намалява това надценяване.
- Б21 Подобни разсъждения важат и когато се използва биномен или друг аналогичен модел. Например, опитът на едно образуване, което предоставя опции на всички равнища заети лица, може да показва, че тенденцията при висшия управленски персонал е да държи по-дълго опциите си в сравнение с заетите лица на средно ниво, както и че заетите лица на по-ниско ниво имат склонност да упражняват своите опции по-рано от всяка друга група. Освен това, заети лица, които биват насърчавани или задължавани да държат минимален размер от капиталовите инструменти на своя работодател, включително опции, може нормално да упражняват опциите си по-късно от заети лица, които не са обект на такава разпоредба. В такива ситуации разделянето на опции по групи получатели с относително хомогенно поведение на 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 стойността, с която се очаква да се колебае цената през даден период. Оценката на променливостта, използвана в моделите за ценообразуване на опции е годишното стандартно отклонение на непрекъснатото натрупваните сложни норми на възвращаемост на акцията за определен период от време. Променливостта обикновено се представя в годишни изражения, които са съпоставими, независимо от периода време, използван в изчислението, например, ежедневни, ежеседмични или ежемесечни наблюдения на цените.
- Б23 Нормата на възвращаемост (която може да е положителна или отрицателна) на акция за даден период измерва колко е спечелил

## ▼ M6

акционерът от дивиденди и от повишение (или намаление) на цената на акцията.

Б24 Очакваната променливост на годишна база е обхванат, в рамките на които се очаква да попада приблизително през две трети от времето непрекъснато натрупваната сложна годишна норма на възвращаемост. Например, ако кажем, че акция с непрекъснато натрупвана сложна норма на възвращаемост от 12 процента е с променливост от 30 процента, това означава, че вероятността нормата на възвращаемост на акцията за една година да бъде между  $-18$  процента ( $12\% - 30\%$ ) и  $42$  процента ( $12\% + 30\%$ ) е приблизително две трети. Ако цената на акцията е 100 ПЕ в началото на годината и не се плащат дивиденди, цената на акцията в края на годината се очаква да бъде между 83,53 ПЕ ( $100 \text{ ПЕ} \times e^{-0,18}$ ) и 152,20 ПЕ ( $100 \text{ ПЕ} \times e^{0,42}$ ) през приблизително две трети от времето.

Б25 Факторите, които трябва да се взимат предвид при изготвянето на приблизителна оценка на променливостта, включват:

- а) имплицитната променливост от търгуваните опции за акции на акциите на образуванието или други търгувани инструменти на образуванието, които включват характеристики на опции (като конвертируем дълг), ако има такива;
- б) историческата променливост на цената на акциите през последния минал 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 образуванието са били търгувани публично. Новорегистрирано на борсата образувание може да има висока историческа променливост в сравнение с аналогични предприятия, които са били регистрирани на борсата по-дълго. По-долу са предоставени допълнителни насоки за новорегистрираните на борсата предприятия;
- г) тенденцията на променливостта да се връща към своята средна стойност, т.е. дългосрочното и средно равнище и други фактори, показващи, че очакваната бъдеща променливост може да се различава от променливостта преди това. Например, ако цената на акциите на едно образувание е била извънредно променлива за даден определен период от време поради провалил се опит за поглъщане или основно реструктуриране, този период може да се пренебрегне при изчисляването на историческата средна годишна променливост;
- д) подходящи и редовни периоди на наблюдение на цената. Ценовите наблюдения следва да са последователни в различните периоди от време. Например, едно образувание може да използва цената при затваряне на пазара за всяка седмица или най-високата цена за седмицата, но следва да не използва цената при затваряне на пазара за няколко седмици и най-високата цена за други седмици. Освен това, ценовите наблюдения следва да се изразяват в същата валута като цената на упражняване на опциите.

#### Новорегистрирани предприятия

Б26 Както бе отбелязано в параграф Б25, дадено образувание следва да разглежда в исторически аспект променливостта на цената на акциите през последния минал период, който най-общо е съизмерим с очаквания срок на опцията. Ако новорегистрирано на борсата образувание не разполага с достатъчно информация за историческа променливост, то все пак следва да изчисли историческата променливост за най-дългия период, за който е налице търговска дейност. То може също да вземе предвид историческата променливост на аналогични предприятия, като следва съпоставими периоди в техния живот. Например, образувание, което е регистрирано на борсата само от една година и предоставя опции със среден очакван живот от пет години, може да разгледа модела на движение и равнището на историческата променливост на предприятията в същия отрасъл за първите шест години, през които акциите на тези предприятия са били търгувани публично.

▼ **M6**

## Нерегистрирани предприятия

- Б27 Дадено нерегистрирано образование не разполага с историческа информация, която да вземе предвид, когато прави приблизителна оценка на очакваната променливост. Някои фактори, които трябва да се взимат предвид вместо него, са установени по-долу.
- Б28 В някои случаи нерегистрирано образование, което редовно емитира опции или акции на заети лица (или други лица) може да е създадо вътрешен пазар за своите акции. Когато се оценява очакваната променливост може да се вземе предвид променливостта на тези цени на акциите.
- Б29 Като алтернатива образованието може да вземе предвид историческата или имплицитната променливост на аналогични регистрирани на борсата предприятия, за които е налична информация за цената на акциите или на опциите за акции, които трябва да използва за оценка на очакваната променливост. Това би било подходящо, ако образованието е базирало стойността на своите акции върху цените на акциите на аналогични регистрирани на борсата предприятия.
- Б30 Ако образованието не е базирало своята приблизителна оценка за стойността на своите акции върху цените на акции на аналогични регистрирани предприятия, а вместо това е използвало друга методика на оценяване за определяне стойността на своите акции, образованието може да извлече приблизителна оценка на очакваната променливост, отговаряща на тази методика на оценяване. Например, образованието може да оцени своите акции на база нетни активи или печалби. То може да вземе предвид очакваната променливост на стойностите на нетните активи или печалбите.

## Очаквани дивиденди

- Б31 Дали очакваните дивиденди следва да се взимат предвид, когато се оценява справедливата стойност на предоставените акции или опции зависи от това дали контрагентът има право на дивиденди или еквиваленти на дивиденди.
- Б32 Например, ако на заетите лица са предоставени опции и те имат право на дивиденди по стоящите в основата акции или еквиваленти на дивиденди (които могат да бъдат платени в парични средства или да се приложат за намаляване на цената на упражняване) между датата на споразумението за предоставяне и датата на упражняване, предоставените опции следва да се оценяват все едно няма да бъдат плащани дивиденди по стоящите в основата акции, т.е. стойността на входящата данна за очакваните дивиденди следва да бъде нула.
- Б33 По аналогичен начин, когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставените акции на заети лица към датата на споразумението за предоставяне, не се изисква корекция за очаквани дивиденди, ако зетото лице има право да получи дивидентите, плащани през периода на пораждане на предоставените права.
- Б34 И обратно, ако заетите лица нямат право на дивиденди или еквиваленти на дивиденди през периода на пораждане на предоставените права (или преди упражняването, в случая на опция), оценката към датата на споразумението за предоставянето на права на акции или опции следва да вземе предвид очакваните дивиденди. Това означава, че когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност предоставянето на опции, очакваните дивиденди следва да се включат в приложението на модела за ценообразуване на опции. Когато се прави приблизителна оценка на справедливата стойност на предоставяне на акции, тази оценка трябва да се намали със сегашната стойност на дивидентите, които се очаква да бъдат платени през периода на пораждане на предоставените права.
- Б35 Моделите за ценообразуване на опции по принцип изискват очаквана доходност от дивиденди. Моделите обаче могат да бъдат променени така че да използват сума на очакван дивидент, вместо доходност. Образованието може да използва или своята очаквана доходност, или своите очаквани плащания. Ако образованието използва второто, то трябва да вземе предвид историческия модел на увеличенията на дивидентите. Например, ако политиката на образованието по принцип е била да повишава дивидентите със средно 3

## ▼ M6

на сто годишно, приблизително оценената стойност на опциите му не би трябвало да приема фиксиран размер на дивидент през целия живот на опцията, освен ако няма доказателства, които да подкрепят това предположение.

- Б36 По принцип предположението за очакваните дивиденти трябва да се базира на публично налична информация. Образуване, което не плаща дивиденти и не планира да изплаща такива, трябва да приеме очаквана доходност от дивиденти равна на нула. Ново образуване обаче, което няма история на изплащане на дивиденти, може да очаква да започне изплащане на дивиденти през очаквания живот на опциите за акции на своите заети лица. Тези предприятия могат да използват средната стойност от минала доходност от дивиденти (нула) и средната доходност от дивиденти от подходяща сравнима група предприятия.

## Безрисков лихвен процент

- Б37 Обикновено безрисковият лихвен процент представлява имплицираната доходност към момента, която се получава по емисии на държавни ценни книжа с нулев купон на страната, в чиято валута е изразена цената на упражняване на опциите, с оставащ срок, равен на очаквания срок на опцията, която се оценява (на базата на оставащия договорен живот на опцията и като се вземат предвид ефектите от очаквано ранно упражняване). Може да е необходимо да се използва подходящ заместител, ако не съществуват такива държавни емисии или ако обстоятелствата показват, че възприетата доходност на държавните ценни книжа с нулев купон не е представителна за безрисковия лихвен процент (например в свръх - инфлационни икономики). Подходящ заместител трябва да се използва и когато участниците на пазара обичайно определят безрисковия лихвен процент като използват този заместител, а не имплицираната доходност на държавни ценни книжа с нулев купон, когато оценяват справедливата стойност на опция с живот, равен на очаквания срок на опцията, която се оценява.

## Ефекти върху капиталовата структура

- Б38 Обикновено не образуването, а трети лица емитират търгуваните опции за акции. Когато тези опции за акции бъдат упражнени, емитентът доставя акциите на държателя на опции. Тези акции се придобиват, като се вземат от съществуващи акционери. Ето защо упражняването на търгувани опции за акции няма ефект на разреждане на капитала.
- Б39 И обратното, ако опциите за акции са емитирани от образуването, 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 като съкровищни). При положение, че акциите ще бъдат емитирани на цената на упражняване, а не на текущата пазарна цена към датата на упражняване, това действително или потенциално разреждане на капитала може да намали цената на акцията, така че държателят на опция няма да реализира толкова висока печалба при упражняването, както при упражняване на иначе сходна търгувана опция, която не води до разреждане на капитала.
- 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 отчел фактора на потенциалното разреждане на капитала при определяне на цената на акцията към датата на споразумението за предоставяне.
- Б41 Образуването обаче трябва да вземе предвид дали възможният ефект на разреждане на капитала вследствие на бъдещото упражняване на предоставените опции за акции може да повлияе върху тяхната приблизително оценена справедлива стойност към датата на споразумението за предоставяне. Моделите за ценообразуване на опции могат да бъдат модифицирани с цел отразяването на потенциалния ефект на разреждане на капитала.

## ▼ M6

*Изменения в договорените схеми за плащане на базата на акции, уреждани чрез капиталови инструменти*

- Б42 Параграф 27 изисква, независимо от всякакви изменения на сроковете и условията, при които са предоставени капиталовите инструменти, или при обезсилване или разплащане на предоставянето на капиталови инструменти, образуването, като минимум, следва да признае получените услуги, оценени по справедлива стойност на предоставените капиталови инструменти към датата на споразумението за предоставяне, освен ако тези капиталови инструменти не поражда права поради неизпълнение на някое условие за пораждаване на права (различно от пазарно условие), което е определено към датата на споразумението за предоставяне. В допълнение образуването следва да признае последствията от измененията, които повишават общата справедлива стойност на договорената схема за плащане на базата на акции или по друг начин са благоприятни за зетото лице.
- Б43 За да приложи изискванията на параграф 27:
- а) ако изменението увеличава справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти (например като намалява цената на упражняване), оценена непосредствено преди и след изменението, образуването включва допълнителната предоставена справедлива стойност в оценката на сумата, призната за услугите, получени като насрещна престация срещу предоставените капиталови инструменти. Допълнителната предоставена справедлива стойност е разликата между справедливата стойност изменения капиталов инструмент и тази на оригиналния капиталов инструмент, и двата оценени към датата на изменението. Ако изменението бъде извършено през периода на пораждаване на предоставените права, допълнителната предоставена справедлива стойност се включва в оценката на сумата, призната за получените услуги през периода от датата на изменението до датата, на която капиталовите инструменти поражда права, в допълнение към сумата, базирана на справедливата стойност на оригиналните капиталови инструменти към датата на споразумението за предоставяне, която се признава през оставащата част от първоначалния период на пораждаване на предоставените права. Ако изменението се извърши след датата на пораждаване на права, допълнителната предоставена справедлива стойност се признава незабавно или през периода на пораждаване на предоставените права, ако зетото лице е длъжно да има допълнителен период на стаж, преди да получи безусловно право върху тези модифицирани капиталови инструменти;
  - б) по аналогичен начин, ако изменението повиши броя на предоставените капиталови инструменти, образуването включва справедливата стойност на допълнително предоставените капиталови инструменти, оценени към датата на изменението, в оценката на сумата, призната за услугите, получени като насрещна престация срещу предоставените капиталови инструменти в съответствие с изисквания на буква а) по-горе. Например, ако изменението се извърши през периода на пораждаване на предоставените права, справедливата стойност на допълнително предоставените капиталови инструменти се включва в оценката на сумата, призната за получените услуги през периода от датата на изменението до датата, на която допълнителните капиталови инструменти поражда права, в допълнение към сумата, базирана на справедливата стойност на първоначално предоставените капиталови инструменти, която се признава през оставащата част от първоначалния период на пораждаване на предоставените права;
  - в) ако образуването измени условията за пораждаване на права по начин, който носи ползи на зетото лице, например като намали периода на пораждаване на предоставените права или като измени или отмени условие за постигане на определени резултати (различно от пазарно условие, промените в което се отчитат в съответствие с буква а) по-горе), образуването взема предвид изменените условия за пораждаване на права, когато прилага изискванията на параграфи 19–21.
- Б44 Освен това, ако образуването измени условията на предоставените капиталови инструменти по начин, който намалява общата справедлива стойност на договорената схема за плащане на базата на

**▼ M6**

акции, или който по друг начин не е в полза на зетото лице, независимо от това образуването продължава да отчита услугите, получени като насрещна престация срещу предоставените капиталови инструменти, все едно не е настъпвало това изменение (различно от обезсилване на някои или на всички предоставени капиталови инструменти, което се отчита в съответствие с параграф 28). Например:

- а) ако изменението намалява справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти, оценени непосредствено преди и след изменението, образуването не взема предвид това намаление на справедливата стойност и продължава да оценява сумата, призната за услугите, получени като насрещна престация срещу капиталовите инструменти, базирана на справедливата стойност на предоставените капиталови инструменти към датата на споразумението за предоставяне;
- б) ако изменението намалява броя на предоставените капиталови инструменти на работник или служител, това намаление се отчита като обезсилване на тази част от предоставянето в съответствие с изискванията на параграф 28;
- в) ако образуването измени условията за пораждање на права по начин, който не носи ползи на зетото лице, например като увеличи периода на пораждање на предоставените права или като измени или добави условие за постигане на определени резултати (различно от пазарно условие, промените на което се отчитат в съответствие с буква а) по-горе), образуването не взема предвид изменените условия за пораждање на права, когато прилага изискванията на параграфи 19–21.

## ▼ M6

## ПРИЛОЖЕНИЕ В

## Изменения към други IASB

*Измененията в настоящото приложение влизат в сила за отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако дадено образувание прилага настоящия IASB за по-ранен период, тези изменения следва да се прилагат за този по-ранен период.*

- B1 IAS 12 „Данъци върху доходите“ се изменя, както следва:
- В параграф 57 позоваването на параграфи от 58 до 68 се променя на 58–68B.
- Добавят се нови параграфи 68A–68B и подзаглавие, както следва:
- „Текущи и отсрочени данъци, произтичащи от транзакции с плащане на базата на акции**
- 68A. При някои данъчни юрисдикции образуванието има право на данъчно облекчение (т.е. сума, която се приспада при определянето на облагаемата печалба), което се отнася за възнаграждения, изплатени чрез акции, опции за акции или други капиталови инструменти на образуванието. Размерът на това данъчно облекчение може да се различава от съответния натрупан разход за възнаграждения и може да възникне в по-късен отчетен период. Например в някои юрисдикции образуванието може да признае разход за потребяването на услугите на заети лица, получени като насрещна престация срещу предоставени опции за акции в съответствие с IASB 2 „Плащане на базата на акции“ и да няма право на данъчно облекчение, докато не бъдат упражнени опциите за акции, като оценяването на размера на данъчното облекчение се основава на цената на акциите на образуванието към датата на упражняване.
- 68B. 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 зетите лица услуги до момента (представляващата сумата, която данъчните власти 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 власти биха позволили да бъде приспадната в бъдещи периоди, не е известна към края на периода, тя следва да бъде приблизително оценена на базата на наличната информация към края на периода. Например, ако сумата, която данъчните власти ще позволят като намаление в бъдещи периоди, зависи от цената на акциите на образуванието към бъдеща дата, оценката на временните разлики, подлежащи на приспадане, следва да се основава на цената на акциите на образуванието към края на периода.
- 68B. Както е отбелязано в параграф 68A, сумата на данъчното облекчение (или приблизителната оценка на бъдещо данъчно облекчение, определена в съответствие с параграф 68B) може да се различава от свързания натрупан разход за възнаграждения. Параграф 58 от стандарта изисква текущият и отсрочен данък да следва да се признават като приход или разход и да се включат в печалбата или загубата за периода, освен до степента, до която данъкът възниква от: а) операция или събитие, признавани в същия или различен период директно в собствения капитал, или б) бизнес комбинация, която представлява придобиване. Ако сумата на приспадащото се данъчно облекчение (или приблизителната оценка на бъдещото данъчно облекчение) надхвърля сумата на съответния натрупан разход за възнаграждения, това показва, че данъчното облекчение е свързано не само с разхода за възнаграждения, а и със позиция от собствения капитал. При това положение, превишението на съответния текущ или отсрочен данък следва да се начисли директно в собствения капитал.“
- B2 В параграф 6 от IAS 16 „Имущество, заводи и оборудване“, параграф 7 от IAS 38 „Нематериални активи“, и параграф 5 от

▼ **M6**

IAS 40 „Инвестиционни имоти“, както е преработен през 2003 г., дефиницията за „разход“ се изменя, както следва:

*„Разход е сумата на паричните средства или паричните еквиваленти, които са платени, или справедливата стойност на друга престация, дадена за придобиване на актив в момента на неговото придобиване или изграждане или, когато е приложимо, сумата, приписана на този актив в момента на първоначалното му признаване в съответствие със специфичните изисквания на други IASB, например IASB 2 „Плащане на базата на акции“.“*

B3 MCC 19 „Доходи на заети лица“ се изменя, както е описано по-долу.

**Въведение**

Параграф 2 се изменя и гласи, както следва:

„2. Стандартът идентифицира четири категории доходи на заети лица:

...

в) ...;

и

г) обезщетения при прекратяване на договора.“

Параграф 11 се заличава.

**Стандарт**

Параграф 1 се изменя и гласи, както следва:

„1. *Настоящият стандарт се прилага от работодателите при счетоводното отчитане на всички доходи на зетите лица, с изключение на онези, за които е приложим IASB 2 „Плащане на базата на акции“.*“

Параграф 3 се изменя и гласи, както следва:

„3. Доходите на зетите лица, за които е приложим настоящият стандарт, включват тези, предоставяни по силата на: ...“

Параграф 4 се изменя и гласи, както следва:

„4. Доходите на зетите лица включват:

...

в) ...;

и

г) обезщетения при прекратяване на договора.

Тъй като всяка категория, посочена в букви а)—д) по-горе притежава различни характеристики, ...“

В параграф 7:

— дефинициите на „доходи на зетите лица под формата на капиталови инструменти“ и „планове за възнаграждение под формата на капиталови инструменти“ се заличават.

— в дефинициите на „краткосрочни доходи на зетите лица“, „доходи след напускане“ и „други дългосрочни доходи на зетите лица“ позоваванията на доходи на зетите лица под формата на капиталови инструменти се заличават.

В параграф 22 последното изречение се заличава.

Параграфи 144—152 се заличават.

B4 В MCC 32 „Финансови инструменти: Оповестяване и представяне“ в параграф 4 се добавя нова буква е):

„е) *финансови инструменти, договори и задължения по трансакции с плащане на базата на акции, по отношение на които се прилага IASB 2 „Плащания на базата на акции“, с изключение на:*



## ▼ M6

- i) *договори, които попадат в обхвата на параграфи 8—10 от настоящия стандарт, по отношение на които той се прилага;*
- ii) *параграфи 33 и 34 от настоящия стандарт, които следва да се прилагат по отношение на съкровищни акции закупени, продадени, емитирани или обезсилени във връзка с планове за предоставяне на опции за акции на заети лица, планове за покупка на акции от заети лица и всякакви други договорени схеми за плащане на базата на акции.“*

B5 IAS33 „Доходи на акция“ се изменя, както е описано по-долу:

Добавя се нов параграф 47A, както следва:

„47A.

За опции за акции и други договорени схеми за плащане на базата на акции, за които се прилага IASB 2 „Плащане на базата на акции“, емисионната цена, посочена в параграф 46, и цената на упражняване, посочена в параграф 47, следва да включват справедливата стойност на всички стоки или услуги, които се очаква да бъдат доставени на образуването в бъдещ период по силата на опция за акции или друга договорена схема за плащане на базата на акции.“

B6 В IAS 38 „Нематериални активи“ параграф 26 се заличава.

B7 В IAS 39 „Финансови инструменти: Признание и оценяване“ в параграф 2 се добавя нова буква й), както следва:

„й) *финансови инструменти, договори и задължения по транзакции с плащане на базата на акции, за които се прилага IASB 2 „Плащания на базата на акции“, с изключение на договори, попадащи в обхвата на параграфи 5—7 от настоящия стандарт, за които той се прилага.“*

B8 IASB1 „Прилагане за първи път на международните стандарти за финансова отчетност“ се изменя, както е описано по-долу.

В параграф 12 позоваването на параграфи 13—25A се променя на 13—25B.

В параграф 13 букви е) и ж) се изменят и се добавя нова буква з), както следва:

„е) активи и пасиви на дъщерни образувания, асоциирани и съвместни предприятия (параграфи 24 и 25);

ж) определяне на признати в предишни отчети финансови инструменти (параграф 25A);

и

з) транзакции с плащане на базата на акции (параграфи 25Б и 25В).“

Добавят се нови параграфи 25Б и 25В, както следва:

„25Б. Препоръчва се, но не е задължително, прилагащото за първи път образувание да приложи IASB2 „Плащане на базата на акции“ по отношение на капиталови инструменти, предоставени на или преди 7 ноември 2002 г. Препоръчва се също, но не е задължително, прилагащото за първи път образувание да приложи IASB 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 IASB и б) 1 януари 2005 г. Въпреки това ако прилагащото за първи път образувание избере да приложи IASB 2 по отношение на такива капиталови инструменти, то може да го направи само при положение че образуването публично е оповестило справедливата стойност на тези капиталови инструменти, определена на датата на оценяването им, както се изисква от IASB 2. За всички актове на предоставяне на капиталови инструменти, спрямо които не е приложен IASB 2 (напр. капиталови инструменти, предоставени на или преди 7 ноември 2002 г.) прилагащото IASB за първи път образувание е длъжно въпреки това да оповести информацията, изисквана

▼ **M6**

по силата на параграфи 44 и 45 от IASB 2. Ако прилагащото за първи път образуване промени сроковете или условията на предоставянето на капиталови инструменти, по отношение на които не е бил приложен IASB 2, то не е длъжно да прилага параграфи 26—29 от IASB 2, ако промяната е била извършена преди по-късната от следните две дати: а) датата на преминаване към IASB и б) 1 януари 2005 г.

- 25B Препоръчва се, но не е задължително, прилагащото за първи път образуване да приложи IASB 2 по отношение на задължения, възникващи при трансакции с плащане на базата на акции, разплатени преди датата на преминаване към IASB. Препоръчва се, но не е задължително, прилагащото за първи път образуване да приложи IASB 2 по отношение на задължения, които са били разплатени преди 1 януари 2005 г. За задължения, спрямо които се прилага IASB 2, не е задължително прилагащото за първи път образуване да представя преизчислена сравнителна информация, доколкото тя се отнася за период или дата преди 7 ноември 2002 г.“

▼ **M10****МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ 6****Проучване и оценка на минерални ресурси****ЦЕЛ**

1. Целта на настоящия IFRS е да установи финансовата отчетност по отношение на *проучването и оценката на минерални ресурси*.
2. По-специално IFRS изисква:
  - а) ограничени подобрения в съществуващите счетоводни практики по отношение на *проучването и оценката на минерални ресурси*.
  - б) от образуванията, които признават *активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси*, да приложат тестове за обезценка на тези активи в съответствие с настоящия IFRS и да изчисляват всяка обезценка в съответствие с IAS 36 *Обезценка на активи*.
  - в) оповестявания, които идентифицират и обясняват сумите във финансовите отчети на образуванието, получени в резултат на проучването и оценката на минерални ресурси и които помагат на потребителите на тези финансови отчети да разберат стойността, времевия график и степента на сигурност за бъдещите парични потоци от всички признати активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси.

**ОБХВАТ**

3. Дадено образуване прилага IFRS по отношение на разходите, които извършва за проучване и оценка.
4. IFRS не разглежда други аспекти на счетоводното отчитане от страна на предприятията, ангажирани в проучването и оценката на минерални ресурси.
5. Дадено образуване не прилага IFRS за разходи, направени:
  - а) преди проучването и оценката на минерални ресурси; такива са например разходите, които предприятието е направило, преди да получи юридическите права да проучва конкретна област;
  - б) след като са били демонстрирани техническата реализуемост и търговската жизнеспособност на проект, свързан с добива на даден минерален ресурс.

**ПРИЗНАВАНЕ НА АКТИВИ, СВЪРЗАНИ С ПРОУЧВАНЕТО И ОЦЕНКАТА НА МИНЕРАЛНИ РЕСУРСИ**

*Временно освобождаване от IAS 8, параграфи 11 и 12*

6. При разработването на своята счетоводна политика предприятието, което признава активи, свързани с проучването и оценката на

▼ **M10**

минерални ресурси, прилага параграф 10 от IAS 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните прогнози и грешки*.

7. Параграфи 11 и 12 от IAS 8 посочват източниците на задължителните изисквания и насоки, с които ръководството трябва да се съобразява при разработването на счетоводна политика по отношение на дадена позиция, в случай че няма IFRS, който да се прилага конкретно за тази позиция. Освен ако параграфи 9 и 10 по-долу не разпореждат друго, настоящият IFRS освобождава предприятието от прилагането на тези параграфи спрямо своите счетоводни политики относно признаването и оценяването на активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси.

#### ОЦЕНЯВАНЕ НА АКТИВИ, СВЪРЗАНИ С ПРОУЧВАНЕТО И ОЦЕНКАТА НА МИНЕРАЛНИ РЕСУРСИ

##### *Оценяване при признаване*

8. Активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, се оценяват по себестойност.

*Елементи, въз основа на които се формира стойността на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси*

9. Дадено образуване определя метод, който посочва кои разходи се признават за активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, и прилага този метод систематично и последователно. С определянето на метода предприятието отчита степента, до която разходът може да се свърже с откриването на специфични минерални ресурси. По-долу са представени примери на разходи, които биха могли да бъдат включени при първоначалното оценяване на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси (списъкът не е изчерпателен):
- а) придобиване на права за извършване на проучване;
  - б) топографски, геоложки, геохимични и геофизични изследвания;
  - в) проучвателно сондиране;
  - г) транширане;
  - д) взимане на проби; и
  - е) дейности, свързани с оценка на техническата реализуемост и търговска жизнеспособност на добива на даден минерален ресурс.
10. Разходи, отнасящи се до експлоатацията на минерални ресурси, не се признават като активи, свързани с проучването и оценката. *Рамката* и IAS 38 *Нематериални активи* дават указания относно признаването на активи, получени в резултат от експлоатацията на минерални ресурси.
11. В съответствие с IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи* предприятието признава всички задължения за демонтиране на съоръжения и възстановяване на нанесени щети върху околната среда, които са направени по време на определен период, в резултат на извършени дейности, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси.

##### *Оценяване след признаване*

12. След признаването образуването прилага по отношение на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, или модела на себестойността, или модела на преоценката. В случай че се прилага моделът на преоценката (било то моделът от IAS 16 *Имоти, съоръжения, машини и оборудване*, или моделът от IAS 38), той е съвместим с класификацията на активите (виж параграф 15).

##### *Промени в счетоводните политики*

13. **Образуването може да промени своите счетоводни политики, отнасящи се до разходите за проучване и оценка, ако промяната**

▼ **M10**

прави финансовите отчети по-подходящи за нуждите на потребителите при взимане на решения, свързани със стопанската дейност, и в никакъв случай по-малко надеждни или по-надеждни и не по-малко приложими за тези нужди. Образованието преценява приложимостта и надеждността, като използва критериите в IAS 8.

14. За да оправдае промените в счетоводните си политики, отнасящи се до проучването и оценката на минерални ресурси, предприятието трябва да демонстрира, че промяната води до по-голямо съответствие на неговите финансови отчети с критериите, съдържащи се в IAS 8. Не е необходимо обаче промяната да доведе до пълно изпълнение на тези критерии.

**ПРЕДСТАВЯНЕ**

*Класификация на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси*

15. Дадено образуване класифицира активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, като материални или нематериални в съответствие с естеството на придобитите активи и прилага последователно тази класификация.
16. Някои активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, се разглеждат като нематериални (например правата за сондиране), докато други се класифицират като материални (например превозни средства и сонди). В размера, в който даден материален актив се изхабява за създаването на нематериален актив, стойността, отразяваща това изхабяване, се разглежда като част от стойността на нематериалния актив. Все пак използването на материален актив за създаването на нематериален актив не превръща материалния актив в нематериален такъв.

*Прекласифициране на активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси*

17. Актив, свързан с проучването и оценката на минерални ресурси, не се класифицира вече като такъв, когато техническата реализуемост и търговската жизнеспособност на проекта за добив на даден минерален ресурс могат да бъдат демонстрирани. Активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, се подлагат на тест за обезценка преди прекласифицирането. Всяка загуба от обезценяване се признава преди класифицирането.

**ОБЕЗЦЕНЯВАНЕ**

*Признаване и оценяване*

18. **Активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, се подлагат на тест за обезценка, когато фактите и обстоятелствата предполагат, че балансовата стойност на даден актив, свързан с проучването и оценката на минерални ресурси, може да надвиши неговата възстановяема стойност. Когато фактите и обстоятелствата водят до предположението, че балансовата стойност надвишава възстановяемата стойност, предприятието оценява, представя и оповестява всяка загуба, получена в резултат от тази обезценка, в съответствие с IAS 36, освен когато са приложими разпоредбите на параграф 21 по-долу.**
19. Единствено за целите на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, когато се идентифицира даден актив, свързан с проучването и оценката на минерални ресурси, който може да бъде обезценен, тогава се прилага параграф 20 от настоящия IFRS, а не параграфи от 8 до 17 от IAS 36. Параграф 20 използва термина „активи“, но го прилага както по отношение поотделно на всеки един от активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, така и когато ги разглежда в тяхната цялост като имущество, генериращо приходи.

▼ **M10**

20. Възникването на един или повече от посочените по-долу факти и обстоятелства показва, че предприятието трябва да подложи на тест за обезценка активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси (списъкът не е изчерпателен):
- а) периодът, за който предприятието има правото да извършва проучвателна дейност в определена област, е изтекъл през отчетния период или ще изтече в близко бъдеще и не се очаква той да бъде подновен;
  - б) нито са предвидени в бюджета, нито са планирани значителни разходи, отнасящи се до по-нататъшното проучване и оценка на минерални ресурси в определена област;
  - в) проучването и оценката на минерални ресурси в определената област не са довели до разкриването на значими от търговска гледна точка количества от минералните ресурси и предприятието е решило да преустанови тези дейности в конкретната област;
  - г) съществуват достатъчно данни, които показват, че въпреки вероятността проучвателните работи в определената област да продължат, балансовата стойност на актива, свързан с проучването и оценката, е малко вероятно да бъде възстановена напълно в резултат на успешен завършек на проучвателните дейности или чрез продажба.

В тези или в други подобни случаи предприятието извършва тест за обезценка в съответствие с IAS 36. Всяка загуба от обезценка се признава като разход съгласно IAS 36.

*Уточняване на нивото, на което активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, се подлагат на тест за обезценка*

21. **Образуването определя счетоводна политика, отнасяща се до разпределението на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, в позиции, генериращи приходи, или в групи такива позиции с цел да се подложат тези активи на тест за обезценка. Всяка позиция, генерираща печалба, или група от такива позиции, в която е разпределен даден актив, свързан с проучването и оценката на минерални ресурси, не трябва да бъде по-голяма от сектор, който се основава на формата за първично или вторично отчитане на образуването, определен в съответствие с IAS 14 *Отчитане по сектори*.**
22. Нивото, което образуването е определило за целите на тестването за обезценка на активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, може да обхваща една или повече позиции, генериращи приходи.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ

23. **Образуването оповестява информация, която установява и обяснява стойностите, признати в неговите финансови отчети и произтичащи от проучването и оценката на минерални ресурси.**
24. За да спази изискванията на параграф 23, образуването оповестява:
- а) счетоводните политики, които прилага по отношение на разходите за проучване и оценка, включително признаването на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси;
  - б) стойностите на активите, пасивите, приходите и разходите, както и оперативните и инвестираните парични потоци, получени в резултат на проучването и оценката на минерални ресурси.
25. Образуването разглежда активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, като отделен клас активи и прави оповестяванията, които се изискват от IAS 16 или IAS 38, по начин, който е съвместим с класифицирането на активите.

**▼ M10**

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

26. **Образуването прилага настоящия IFRS за ежегодни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава. В случай че образуването приложи IFRS за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то трябва да оповести този факт.**

## ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

27. В случай че е невъзможно от практическа гледна точка да бъде приложено някое специално изискване на параграф 18 по отношение на сравнителната информация, която се отнася до ежегодни периоди, започващи преди 1 януари 2006 г., предприятието оповестява този факт. IAS 8 обяснява термина „невъзможно от практическа гледна точка“.

▼ **M10****ДОПЪЛНЕНИЕ А****Дефиниции на използваните термини**

*Настоящото допълнение представлява неразделна част от IFRS.*

<b>активи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси</b>	<b>Разходи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси</b> , признати като активи в съответствие със счетоводната политика на предприятието.
<b>разходи, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси</b>	Разходи, направени от предприятието във връзка с <b>проучването и оценката на минерални ресурси</b> , преди да могат да бъдат демонстрирани техническата реализуемост и търговската жизнеспособност на проекта, свързан с добива на даден минерален ресурс.
<b>проучване и оценка на минерални ресурси</b>	Търсенето на минерални ресурси, включително минерали, нефт, природен газ и други подобни невъзобновяеми ресурси, след като предприятието е придобило юридически права за проучване на определена област, както и определянето на техническата реализуемост и търговската жизнеспособност на проекта, свързан с добива на минералния ресурс.

▼ **M10****ДОПЪЛНЕНИЕ Б****Изменения в други стандарти IFRS**

*Измененията в настоящото допълнение се прилагат за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. В случай че предприятието приложи настоящия IFRS за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.*

- Б1. В IFRS 1 *Първоначално приемане на международни стандарти за финансова отчетност* се добавят заглавие и параграф 36Б, както следва:

Освобождаване от изискванията за представяне на сравнителни оповестявания по отношение на IFRS 6

36Б *Образуване, което приема стандартите IFRS преди 1 януари 2006 г. и избира да приеме IFRS 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси* преди 1 януари 2006 г., не е необходимо да прави оповестяванията, които се изискват от IFRS 6 по отношение на периодите на сравнение във финансовите отчети, които то е изготвило за първи път съгласно изискванията на IFRS.*

- Б2. В IAS 16 *Имоти, съоръжения, машини и оборудване* (съгласно редакцията от 2003 г. и измененията и допълненията, направени с IFRS 5 *Нетекучи активи, държани за продажба, и преустановени операции*), параграф 3 се изменя по следния начин:

3. Настоящият стандарт не се прилага по отношение на:

- a) имоти, съоръжения, машини и оборудване, класифицирани като активи, държани за продажба, в съответствие с IFRS 5 *Нетекучи активи, държани за продажба и преустановени операции*;
- б) биологични активи, отнасящи се до селскостопанска дейност (виж IAS 41 *Земеделие*);
- в) признаването и оценяването на активи, свързани с проучването и оценката на минерални активи (виж IFRS 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси*); или
- г) права за извършване на минно-геоложки дейности и резерви от минерални ресурси, такива като нефт, природен газ и други подобни невъзобновяеми ресурси.

Независимо от това настоящият стандарт се прилага по отношение на имоти, съоръжения, машини и оборудване, използвани за разработването или поддръжката на активите, описани в букви б) — г).

- Б3. В IAS 38 *Нематериални активи* (съгласно редакцията от 2004 г.) параграф 2 се изменя, както следва:

2. *Настоящият стандарт се прилага при счетоводното отчитане на нематериални активи, с изключение на:*

- a) *нематериални активи, които попадат в обхвата на друг стандарт;*
- б) *финансови активи съгласно дефинициите в IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*;*
- в) *признаването и оценяването на активи, свързани с проучването и оценката на минерални активи (виж IFRS 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси*); и*
- г) *разходи за разработване и добив на минерали, нефт, природен газ и други подобни невъзобновяеми ресурси.*

▼ **M5**



**▼B****ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-7****Въвеждане на еврото**

Съгласно параграф 11 от IAS 1 (преработен през 1997 г.), „Представяне на финансовите отчети“, финансовите отчети не трябва да бъдат описвани като съвместими с международните счетоводни стандарти, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложен стандарт и всяко приложимо разяснение, публикувано от Постоянния комитет за разяснения. Интерпретациите на ПКР не са предназначени да се прилагат за несъществуващи позиции.

Относно: IAS 21, „Ефекти от промените във валутните курсове“.

*Въпрос*

1. От 1 януари 1999 г. — влизането в сила на икономическия и валутен съюз (EMU), еврото ще стане пълноправна валута и конверсионните курсове между еврото, и другите участващи национални валути ще бъдат окончателно фиксирани, т.е. рискът от последващи курсови разлики по отношение на тези валути е елиминиран след тази дата.
2. Въпросът е приложението на IAS 21 към смяната от националните валути на държавите — участници от Европейския съюз, в евро („смяната“).

*Консенсус*

3. Изискванията на IAS 21, отнасящи се до превеждането на валутните сделки и финансовите отчети за чуждестранни дейности, трябва стриктно да се прилагат към смяната. Същата обосновка се прилага към фиксирането на валутните курсове, когато страни се присъединят към EMU на по-късния етап.
4. Това по-специално означава, че:
  - а) парични активи и пасиви в чуждестранна валута, произтичащи от сделки, трябва да продължат да се превръщат в отчетната валута по заключителния курс. Всякакви произтичащи курсови разлики трябва да се признават като приход или разход незабавно, с изключение на това, че предприятието трябва да продължи да прилага съществуващата счетоводна политика за валутни печалби и загуби, свързани с валутни договори, които се използват за намаляване на валутния риск по бъдещи сделки или задължения (хеджиране на очаквани бъдещи операции).
  - б) натрупаните курсови разлики, свързани с превеждането на счетоводните отчети на чуждестранните предприятия, трябва да продължат да бъдат класифицирани като собствен капитал и трябва да се признават като приход или разход само при ликвидацията на нетната инвестиция в чуждестранното предприятие, и
  - в) курсовите разлики, резултат от превеждането на пасиви, деноминирани в участващите валути, не трябва да бъдат включвани в пренесената стойност на съответните активи.

Дата на съгласие: октомври 1997 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила на 1 юни 1998 г. Промените в счетоводните политики трябва да бъдат отчетени съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

**▼MI****IFRS 1 — Прилагане за първи път на Международен стандарт за финансови отчети**

Международен стандарт за финансови отчети 1: „Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансови отчети“ (IFRS 1) е установен в параграфи 1—47 и допълнения А—В. Всички параграфи имат еднаква сила. В параграфите в bold са изложени основните принципи. Термините, дефинирани в допълнение А, са дадени в курсив при първата им поява в стандарта. Определенията на други термини са дадени в терминологичния речник за Международните стандарти за финансови отчети. IFRS 1 следва да се чете в контекста на своята цел и основанията за заключения, предговора към Международните

▼ M1

стандарт за финансови отчети и общите положения за изготвяне и представяне на финансови отчети. Те служат като основа за подбора и прилагането на счетоводни политики, в случай че по въпроса няма изрично формулирани насоки.

## ВЪВЕДЕНИЕ

*Мотиви за публикуване на IFRS*

- IN1. IFRS заменя SIC-8 „Прилагане за първи път на IAS като основна счетоводна база“. Съветът разработи настоящия стандарт в отговор на споделената загриженост за това, че:
- а) някои аспекти на изискваното от SIC-8 пълно ретроспективно прилагане доведоха до извършването на разходи, които далеч надхвърлиха вероятните ползи за потребителите на финансови отчети. Освен това, макар че SIC-8 не изискваше ретроспективно прилагане, когато то би се оказало непрактично, не се обясняваше дали прилагащото IAS за първи път предприятие следва да тълкува непрактичността като спънка от висок или от нисък порядък и не се посочваше конкретно как да се подхожда в случаите на непрактичност.
  - б) SIC-8 можеше да изисква от прилагащото стандартите за първи път предприятие да прилага две различни версии на даден стандарт в случай, че по време на периоди, включени в първите финансови отчети на предприятието, изготвени съгласно IAS, е била приета нова версия и тази нова версия забранява ретроспективното прилагане.
  - в) в SIC-8 не се казваше ясно дали прилагащото стандартите за първи път предприятие следва да ползва информацията, станала му известна междувременно, когато прилага решенията относно ретроспективното признаване и оценяване.
  - г) Съществуваше известна двусмисленост относно начина, по който SIC-8 се съгласува с някои конкретни преходни разпоредби от отделни стандарти.

*Основни характеристики на IFRS*

- IN2. IFRS се прилага, когато предприятието въвежда IFRS за първи път, чрез изрично и безусловно заявление за съответствие с IFRS.
- IN3. Като цяло по отношение на първите си финансови отчети по IFRS, IFRS изисква от предприятието да бъде в съответствие с всеки от IFRS, които са в сила към датата на отчета. И по-специално, IFRS изисква дадено предприятие да извърши следното в своя встъпителен балансов отчет по IFRS, който то съставя като изходна база за отчитането си съгласно IFRS:
- а) да признае всички активи и пасиви, чието признаване се изисква съгласно IFRS;
  - б) да не признава като активи или пасиви статии, ако IFRS не позволяват признаването им като такива;
  - в) да прекласифицира статии, които е признавало съгласно досегашни общоприети счетоводни принципи като един вид актив, пасив или съставна част на капитала, но които съгласно IFRS представляват друг вид актив, пасив или съставна част от капитала; и
  - г) да прилагат IFRS при измерването на всички признати активи и пасиви.
- IN4. IFRS допуска изключения от тези изисквания в определени области, където има вероятност разходите за спазването им да надхвърлят ползите за потребителите на финансови отчети. IFRS забранява също така и ретроспективното прилагане на IFRS в някои области, и по-специално, когато ретроспективното прилагане би наложило ръководството да прави преценки относно минали условия, след като вече е известен изходът на дадена сделка.
- IN5. IFRS изисква оповестявания, които обясняват как преминаването от досегашни общоприети счетоводни принципи към IFRS се е

▼ **M1**

отразило на отчетените в отчета финансово положение, финансови резултати и парични потоци на предприятието.

- IN6. Дадено предприятие е длъжно да прилага IFRS, ако първите му финансови отчети по IFRS са за период, започващ на или след 1 януари 2004 г. По-ранното прилагане се насърчава.

*Промени спрямо досегашни изисквания*

- IN7. Подобно на SIC-8 IFRS изисква ретроспективно прилагане в повечето области. За разлика от SIC-8 IFRS:
- а) включва целенасочени изключения с цел избягване на разходи, които вероятно биха надхвърлили ползите за потребителите на финансови отчети, както и малко на брой други изключения по практически съображения;
  - б) пояснява, че предприятието прилага най-новата редакция на IFRS;
  - в) пояснява как оценките по IFRS на прилагащото за първи път IFRS предприятие се съотнасят към оценките, направени от него на същата дата по досегашните общоприети счетоводни принципи;
  - г) посочва, че преходните разпоредби на други IFRS не се отнасят за прилагащо ги за първи път предприятие;
  - д) изисква разширено оповестяване относно преминаването към IFRS.

*МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ 1*

*Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансови отчети*

**ЦЕЛ**

1. Целта на настоящия IFRS е първите финансови отчети на образуванието по IFRS, както и неговите междинни финансови отчети за част от периода, обхванат от тези финансови отчети, да съдържат висококачествена информация, която:
  - а) е прозрачна за потребителите и съпоставима за всички представени периоди;
  - б) дава подходяща начална точка за счетоводно отчитане по Международните стандарти за финансова отчетност (IFRS); и
  - в) може да се произведе при разходи, които не надхвърлят ползите за потребителите.

**ОБХВАТ**

2. Образуванието прилага настоящия IFRS:
  - а) в първите си финансови отчети по IFRS; и
  - б) във всеки междинен финансов отчет, ако има такива, който представя съгласно IAS 34 — Междинно финансово отчитане за част от периода, обхванат от първите му финансови отчети по IFRS.
3. Първите финансови отчети на образуванието по IFRS са първите годишни финансови отчети, в които предприятието приема IFRS, като изрично и безусловно заявява в тези финансови отчети, че спазва IFRS. Финансовите отчети съгласно IFRS са първите финансови отчети на образуванието по IFRS, ако например образуванието:
  - а) е представило последните си преходни финансови отчети:
    - i) съгласно националните изисквания, които не са в съответствие с IFRS във всички отношения;
    - ii) в съответствие с IFRS във всички отношения, но без финансовите отчети да са съдържали изрично и безусловно заявление, че са спазени IFRS;

▼ **M1**

- iii) в които се съдържа изрично заявление за съответствие с някои, но не с всички IFRS;
  - iv) съгласно национални изисквания, които не са в съответствие с IFRS, като е използвало някои отделни IFRS, 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 IFRS;
- б) е изготвило финансови отчети съгласно IFRS само за вътрешно използване, без те да са предоставяни на собствениците на образуванието или на други външни потребители;
- в) е изготвило пакет от отчети съгласно IFRS с цел консолидация, без да изготви пълния набор от финансови отчети съгласно дефиницията, дадена в IAS 1 — Представяне на финансови отчети; или
- г) не е представило финансови отчети за предходни периоди.
4. Настоящият IFRS се прилага, когато образуванието за пръв път възприема IFRS. Той не се прилага, когато например образуванието:
- а) спре 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 IFRS;
  - б) е представило финансови отчети през предходната година съгласно националните изисквания и тези финансови отчети са съдържащи изрично и безусловно заявление за съответствие с IFRS; или
  - в) е представило финансови отчети през предходната година, които са съдържащи изрично и безусловно заявление за съответствие с IFRS, дори ако одиторите са изразили резерви относно тези финансови отчети в одиторския си доклад.
5. Настоящият IFRS не се прилага по отношение на промени в счетоводните политики, извършени от образувание, което вече прилага IFRS. Тези промени са обект на:
- а) изискванията относно промените в счетоводните политики, заложен в IAS 8 — Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки или промени в счетоводната политика; и
  - б) конкретни преходни изисквания в други IFRS.

**ПРИЗНАВАНЕ И ИЗМЕРВАНЕ***Встъпителен балансов отчет по IFRS*

6. Дадено образувание изготвя встъпителен балансов отчет по IFRS на датата на преминаване към IFRS. Това е началната точка за счетоводната му отчетност по IFRS. Не е необходимо образуванието да представя своя встъпителен балансов отчет по IFRS в първите си финансови отчети по IFRS.

*Счетоводни политики*

7. Дадено образувание използва едни и същи счетоводни политики в своя встъпителен балансов отчет по IFRS и през всички периоди, представени в първите му финансови отчети по IFRS. Тези счетоводни политики са в съответствие с всеки IFRS, който е в сила на *датата на отчитане*, по отношение на първите му финансови отчети по IFRS, освен както е посочено в точки 13 — 34.
8. Дадено образувание не може да прилага различни версии на IFRS, които са били в сила към по-ранни дати. Дадено образувание може да прилага нов IFRS, който все още не е задължителен, ако той допуска ранно прилагане.

▼ M1**Пример: Последователно прилагане на най-новата редакция на IFRS****ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ**

Датата на отчитане за първите финансови отчети по IFRS на образование А е 31 декември 2005 г. Образование А решава в тези финансови отчети да представи сравнителна информация само за една година (виж параграф 36). Следователно неговата дата на преминаване към IFRS е началото на работното му време на 1 януари 2004 г. (или, което е същото — краят на работното време на 31 декември 2003 г.). Образование А е представяло финансови отчети съгласно своите досегашни общоприети счетоводни принципи на годишна основа до 31 декември всяка година до и включително за 31 декември 2004 г.

**ПРИЛАГАНЕ НА ИЗИСКВАНИЯТА**

Образование А е длъжно да приложи IFRS, които са в сила относно периодите, приключващи на 31 декември 2005 г.:

- а) при изготвянето на своя встъпителен балансов отчет по IFRS на 1 януари 2004 г.; и
- б) при изготвянето и представянето на своя балансов отчет за 31 декември 2005 г. (включително сравнителните стойности за 2004 г.), отчета си за приходите и разходите, отчета си за промените в собствения капитал и отчета си за паричния поток за годината до 31 декември 2005 г. (включително сравнителните стойности за 2004 г.) и оповестяванията (включително сравнителната информация за 2004 г.).

Ако има нов IFRS, който все още не е задължителен, но допуска ранно прилагане, образование А може — но не е длъжно — да приложи този IFRS в своите първи финансови отчети по IFRS.

9. Преходните разпоредби, предвидени в други IFRS, се отнасят до промените в счетоводните политики, извършени от дадено предприятие, което вече използва IFRS; те не се прилагат за преминаването към IFRS на предприятието, прилагащо IFRS за първи път, с изключение на предвиденото в параграфи 27—30.
10. С изключение на описаното в параграфи 13—34 в своя встъпителен балансов отчет по IFRS образуването:
  - а) признава всички активи и пасиви, чието признаване се изисква съгласно IFRS;
  - б) не признава като активи или пасиви статии, ако IFRS не позволява признаването им като такива;
  - в) прекласифицира позиции, които е признавало съгласно досегашни общоприети счетоводни принципи като един вид актив, пасив или съставна част на капитала, но които представляват друг вид актив, пасив или съставна част от капитала съгласно IFRS; и
  - г) прилага IFRS при измерването на всички признати активи и пасиви.
11. Счетоводните политики, които предприятието използва в своя встъпителен балансов отчет по IFRS, могат да се различават от използваните спрямо същата дата при прилагането на досегашните негови общоприети счетоводни принципи. Налагащите се в резултат на това корекции възникват по отношение на събития и операции преди датата на преминаване към IFRS. Следователно предприятието признава тези корекции пряко в неразпределената печалба (или, ако е уместно, в друга категория на капитала) на датата на преминаване към IFRS.
12. Настоящият IFRS определя две категории изключения от принципа, според който встъпителният балансов отчет по IFRS на образуването съответства на всеки IFRS:

**▼ M1**

- а) параграфи ► **M10** 13 до 25E ◀ допускат изключения от някои изисквания на други IFRS.
- б) параграфи 26—34 забраняват ретроспективното прилагане на някои аспекти на други IFRS.

*Изключения от изискванията на други IFRS*

13. Дадено образувание може да избере да използва едно или повече от следните изключения от изискванията:
- а) бизнес комбинации (параграф 15);
  - б) справедлива стойност или преоценка като намерена стойност (параграфи 16—19);
  - в) доходи на заети лица (параграф 20);
  - г) кумулативни разлики от превалутиране (параграфи 21 и 22);
  - д) сложни финансови инструменти (параграф 23);
  - е) активи и пасиви на дъщерни дружества, асоциирани и съвместни предприятия (параграфи 24 и 25);

**▼ M10**

- и) застрахователни договори (параграф 25Г);
- й) задължения за изваждане от употреба, включени в стойността на имотите, машините, съоръженията и оборудването (параграф 25Д); и
- к) договори за лизинг (параграф 25Е).

**▼ M1**

Дадено образувание не може да прилага тези изключения по аналогия към други позиции.

14. Някои от изключенията по-долу се отнасят до справедливата стойност. IAS 22 — Бизнес комбинации, обяснява как да се определят справедливите стойности на идентифицируеми активи и пасиви, придобити при бизнес комбинация. Дадено предприятие прилага тези пояснения при определяне на справедливите стойности съгласно настоящия IFRS, освен когато в друг IFRS се съдържат по-специфични насоки относно определянето на справедливите стойности на въпросния актив или пасив. Тези справедливи стойности отразяват условията, които са съществували на датата, към която са определени.

*Бизнес комбинации*

15. Дадено образувание прилага изискванията на допълнение Б по отношение на бизнес комбинации, които образуванието е признало преди датата на преминаване към IFRS.

*Справедлива стойност или преоценка като намерена стойност*

16. Образуванието може да избере да измерва дадена позиция от имущество, заводи и оборудване на датата на преминаване към IFRS по справедлива стойност и да използва справедливата стойност като своя намерена стойност за тази дата.
17. Образуванието, прилагащо IFRS за първи път, може да избере да използва преоценка на позиция от имущество, заводи и оборудване съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи на или преди датата на преминаване към IFRS като намерена 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 IFRS, коригирана така, че да отразява например измененията в общ или специфичен ценови индекс.

**▼ M1**

18. Възможността за избор в параграфи 16 и 17 съществува и по отношение на:
- а) инвестиционно имущество, ако предприятието избере да използва модела на остойностяване по IAS 40 — Инвестиционно имущество; и
  - б) нематериални активи, които отговарят:
    - i) на критериите за признаване, определени в IAS 38 — Нематериални активи (включително надеждно измерване на първоначалната себестойност); и
    - ii) на критериите, определени в IAS 38 относно преоценката (включително наличието на активен пазар).
- Дадено образувание не може да използва тези възможности за избор за други активи или за пасиви.
19. Образованието, прилагащо IFRS за първи път, може да е установило намерена стойност съгласно досегашни общоприети счетоводни принципи на някои или на всички свои активи и пасиви, измервайки ги по справедливата им стойност на дадена конкретна дата поради възникването на събитие от рода на приватизация или първично публично предлагане. То може да използва този род измервания на справедливата стойност поради определено събитие като намерена стойност за целите на IFRS на датата на съответното измерване.

*Доходи на заети лица*

20. Съгласно IAS 19 — Доходи на заети лица, образованието може да избере да използва „коридорен“ подход, който оставя непризнати някои актюерски печалби и загуби. Ретроспективното прилагане на този подход изисква образованието да раздели кумулативните актюерски печалби и загуби от началото на осигурителната схема до датата на преминаване към IFRS на призната част и непризната част. Въпреки това образованието, прилагащо IFRS за първи път, може да избере да признае всички кумулативни актюерски печалби и загуби на дата на преминаване към IFRS, дори ако използва „коридорния“ подход при по-късни актюерски печалби и загуби. Ако предприятието, прилагащо IFRS за първи път, използва тази възможност за избор, изборът му се прилага спрямо всички негови планове.

**▼ M10**

- 20A. Образованието може да оповести сумите, които се изискват от параграф 120A, буква п), при условие че сумите са определени за всеки бъдещ отчетен период, започвайки от датата на прехода.

**▼ M1***Кумулативни разлики от превалутиране*

21. IAS 21 — Ефекти от промените във валутните курсове, изисква предприятието:
- а) да класифицира някои разлики от превалутирането, като отделна съставна част на капитала; и
  - б) при освобождаване от дейност в чужбина да прехвърли кумулативната разлика от превалутирането, отнасяща се към тази дейност в чужбина (включително, ако това е приложимо, печалбите и загубите от съответните хеджиращи инструменти), в отчета за приходите и разходите като част от печалбата или загубата от освобождаването.
22. Въпреки това предприятието, прилагащо IFRS за първи път, не е длъжно обаче да спазва тези изисквания спрямо кумулативни разлики от превалутиране, съществували към датата на преминаване към IFRS. Ако предприятието, прилагащо IFRS за първи път, 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 IFRS; и

▼ M1

- б) печалбата или загубата от последващо освобождаване от дейност в чужбина изключва разлики от превалутиране, възникнали преди датата на преминаване към IFRS и включва по-късните разлики от превалутиране.

*Сложни финансови инструменти*

23. IAS 32 — Финансови инструменти: оповестяване и представяне, изисква предприятието да раздели всеки сложен финансов инструмент в началото на отделни съставни части на пасива и на капитала. Ако съставната част по пасива вече не е неуредена, ретроспективното прилагане на IAS 32 включва да се отделят две части от капитал. Първата част се намира в неразпределената печалба и представлява кумулативната лихва, натрупана по съставната част към пасива. Другата част представлява първоначалния капиталов компонент. Въпреки това, съгласно този IFRS, образуването, прилагащо IFRS за първи път, не е длъжно да отделя тези две части, ако компонентът по пасива вече не е неуреден към датата на преминаване към IFRS.

*Активи и пасиви на дъщерни дружества, асоциирани и съвместни предприятия*

24. Ако дадено дъщерно образование стане образование, прилагащо IFRS за първи път по-късно от своето образование майка, дъщерното образование трябва в своите отделни финансови отчети да измерва своите активи и пасиви или:
- а) по прехвърлимите стойности, които биха били включени в консолидираните финансови отчети на образуването майка, на базата на датата на преминаване към IFRS на образуването майка, ако не са извършени никакви корекции за целите на процедурите на консолидация и заради ефектите на бизнес комбинацията, при която образуването майка е придобило дъщерно образование; или
  - б) по прехвърлимите стойности, които се изискват от останалата част на настоящия IFRS, на базата на датата на преминаване към IFRS на дъщерното образование. Тези балансови стойности могат да се различават от описаните в буква а):
    - i) когато изключенията от изискванията по настоящия IFRS водят до измерени оценки, които зависят от датата на преминаване към IFRS.
    - ii) когато счетоводните политики, използвани във финансовите отчети на дъщерното дружество се различават от използваните в консолидираните финансови отчети. Например дъщерното образование може да използва препоръчителния подход на третиране, даден в IAS 16 — Имущество, заводи и оборудване, докато групата може да използва позволения алтернативен подход на третиране.

Подобна възможност за избор съществува за асоциирано или съвместнообразование, което става образование, прилагащо IFRS за първи път по-късно от образуването, което има значително влияние или съвместен контрол над него.

25. Въпреки това, ако дадено образование стане образование, прилагащо IFRS за първи път по-късно от своето дъщерно образование (или асоциирано или съвместно предприятие), в своите консолидирани финансови отчети това предприятие е длъжно да измерва активите и пасивите на дъщерното образование (или тези на асоциирано или съвместно предприятие) по същите балансови стойности, както в отделните финансови отчети на дъщерното дружество (или тези на асоциирано или съвместно предприятие) след извършване на корекции за целите на консолидацията и корекции за осчетоводяването на капитала и на ефектите на бизнес комбинацията, при която образуването е придобило дъщерното образование. По същия начин, ако дадено предприятие майка стане образование, прилагащо IFRS за първи път за целите на своите отделни финансови отчети по-рано или по-късно, отколкото за целите на своите консолидирани финансови отчети, то е длъжно да измерва своите активи и пасиви на същите стойности и в двата



▼ M1

вида финансови отчети с изключение на корекциите за целите на консолидацията.

▼ M10

## ДОГОВОРИ ЗА ЛИЗИНГ

*IFRIC 4 Определяне дали дадено споразумение съдържа елементи на договор за лизинг*

25E. Образуване, което за първи път прилага IFRIC 4 *Определяне дали дадено споразумение съдържа елементи на договор за лизинг*, може да приложи преходните разпоредби в този стандарт. Следователно образуването, което го прилага за първи път, може да определи дали дадено споразумение, съществуващо към датата на преход към стандартите IFRS, съдържа елементи на договор за лизинг, въз основа на фактите и обстоятелствата, съществуващи към тази дата.

▼ M1

*Изключения от изискванията за ретроспективно прилагане на други IFRS*

26. Настоящият IFRS забранява ретроспективното прилагане на някои аспекти на други IFRS, отнасящи се до:
- а) отписване на финансови активи и финансови пасиви (параграф 27);
  - б) осчетоводяване на хеджиращи инструменти (параграфи 28—30); и
  - в) оценени стойности (параграфи 31—34).

*Отписване на финансови активи и финансови пасиви*

27. Образуването, прилагащо IFRS за първи път, прилага изискванията спрямо отписването, предвидени в IAS 39 — Финансови инструменти: признаване и измерване напред във времето, считано от датата на влизане в сила на IAS 39. Иначе казано, ако образуването, което прилага IFRS за първи път, е отписало финансови активи или финансови пасиви съгласно своите досегашни общоприети счетоводни принципи през финансова година, започваща преди 1 януари 2001 г., то не може да отпише тези активи и пасиви по IFRS (освен ако те отговарят на изискванията за признаване в резултат на по-късна сделка или събитие). Въпреки това образуването, което прилага IFRS за първи път:
- а) признава всички деривативи и други интереси, като например права на обслужване или задължения за обслужване, запазени след операцията по отписването и продължаващи да съществуват към датата на преминаване към IFRS; и
  - б) консолидира всички образувания със специална цел (ОСЦ), които контролира към датата на преминаване към IFRS, дори ако ОСЦ е съществувало преди датата на преминаване към IFRS или притежава финансови активи или финансови пасиви, които са били отписани съгласно досегашни общоприети счетоводни принципи.

*Осчетоводяване на хеджиращи инструменти*

28. Както изисква IAS 39 — Финансови инструменти: признаване и измерване, на датата на преминаване към IFRS, образуването:
- а) измерва всички деривативи по справедлива стойност; и
  - б) елиминира всички отсрочени загуби и печалби, възникващи по деривативи, които са били отчетени съгласно досегашни общоприети счетоводни принципи по същия начин, както ако те бяха активи или пасиви.
29. Дадено образуване не може да отразява в своя встъпителен баланс отчет по IFRS хеджиращо взаимоотношение от вид, който не отговаря на изискванията за осчетоводяване на хеджиращи инструменти съгласно IAS 39 (например голям брой хеджиращи взаимоотношения, при които хеджиращият инструмент е кешов инструмент или издадена опция; при които хеджираната позиция е нетна позиция; или при които хеджиращият инструмент покрива лихвен риск по държана до падеж инвестиция). Въпреки

▼ **M1**

това, ако дадено образувание е определило нетна позиция като хеджирана позиция съгласно досегашни общоприети счетоводни принципи, то може да определи индивидуална позиция в рамките на същата нетна позиция като хеджирана позиция съгласно IFRS, при положение че го направи не по-късно от датата на преминаване към IFRS.

30. Дадено образувание е длъжно да прилага преходните разпоредби на IAS 39 по отношение на всички други хеджиращи взаимоотношения, съществували към датата на преминаване към IFRS.

*Оценени стойности*

31. **Оценените стойности на дадено образувание съгласно IFRS на датата на преминаване към IFRS съответстват на оценените стойности, оценени за същата дата съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи (след извършване на корекции с цел отразяване на разликата в счетоводната политика), освен когато има обективни доказателства, че тези оценени стойности са били погрешни.**
32. Дадено образувание може да получи информация след датата на преминаване към IFRS относно оценени стойности, които то е определило съгласно досегашни общоприети счетоводни принципи. Съгласно параграф 31 дадено образувание следва да третира получаването на тази информация по същия начин както събития, неведещи до корекция след датата на балансовия отчет съгласно IAS 10 — Събития след датата на балансовия отчет. Например представете си, че датата на преминаване към IFRS (освен в случая, че оценените стойности се нуждаят от корекция поради промени в счетоводни политики или има обективни доказателства, че тези оценени стойности са били погрешни). Вместо това образуванието отразява тази нова информация в своя отчет за приходите и разходите (или, ако това е уместно, други промени в капитала) за годината, приключила на 31 декември 2004 г.
33. Може да се наложи образуванието да изготвя оценки съгласно IFRS към датата на преминаване към IFRS, които не са били изисквани към тази дата съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи. С цел постигане на съответствие с IAS 10 тези оценени стойности съгласно IFRS отразяват условия, съществували към датата на преминаване към IFRS. По-специално, оценени стойности към датата на преминаване към IFRS на пазарни цени, лихвени проценти или валутни курсове отразяват пазарните условия към тази дата.
34. Параграфи 31—33 се отнасят за встъпителния балансов отчет по IFRS. Те се отнасят също и за сравнителния период, представен в първите финансови отчети на предприятието по IFRS, като в този случай препратките към датата на преминаване към IFRS се заменят с препратки към края на този сравнителен период.

**ПРЕДСТАВЯНЕ И ОПОВЕСТЯВАНЕ**

35. Настоящият IFRS не предвижда изключения от изискванията за представянето и оповестяването, предвидени в други IFRS.

*Сравнителна информация*

36. С цел спазване на IAS 1 — Представяне на финансови отчети, първите финансови отчети на образуванието по IFRS включват сравнителна информация съгласно IFRS за най-малко едногодишен период.

▼ M12

*Освобождение от изискването за представяне на сравнителна информация за IFRS 6*

- 36Б Образованията, които възприемат стандартите IFRS преди 1 януари 2006 г. и изберат да прилагат IFRS 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси* преди 1 януари 2006 г., не са задължени да спазват изискванията на IFRS 6 относно сравнителната информация, представена в техните финансови отчети, изготвени за първи път съгласно IFRS.

▼ M1

37. Някои образувания представят исторически справки, съдържащи подобрани данни за периоди, предхождащи първия период, за който представят пълна сравнителна информация съгласно IFRS. Настоящият IFRS не изисква от подобни справки да отговарят на изискванията на IFRS за признаване и измерване. Освен това някои образувания представят сравнителна информация съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи, както и сравнителната информация, която се изисква според IAS 1. Във финансови отчети, съдържащи исторически справки или сравнителна информация съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи, предприятието:
- a) обозначава по лесно забележим начин информацията по досегашните общоприети счетоводни принципи като такава, която не е изготвена съгласно IFRS; и
  - б) оповестява естеството на основните корекции, които биха привели в съответствие с IFRS. Предприятието не е длъжно да дава количествен израз на тези корекции.

*Обяснение на преминаването към IFRS*

38. **Образуването обяснява как преминаването от досегашните общоприети счетоводни принципи към IFRS се е отразило на неговото отчетено финансово положение, финансови резултати и парични потоци.**

*Равняване*

39. За да се спазят изискванията на параграф 38, първите финансови отчети на предприятието по IFRS включват:
- a) равняване на капитала на образуването, отчетен съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи, с капитала му съгласно IFRS и за двете посочени по-долу дати:
    - i) датата на преминаване към IFRS; и
    - ii) края на най-късния период, представен в последните годишни финансови отчети на предприятието съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи;
  - б) равняване на печалбата или загубата, отчетена съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи за най-скорошния период в последните годишни финансови отчети на предприятието с неговата печалба или загуба съгласно IFRS за същия период; и
  - в) ако предприятието е признало или сторнирало загуби от обезценка за първи път при изготвянето на встъпителния си баланс отчет по IFRS, оповестяванията, които биха се изисквали съгласно IAS 36 — Обезценка на активи, ако образуването бе признало тези загуби или сторнирания от обезценка през периода, започващ на датата на преминаване към IFRS.
40. Равняването, което се изисква съгласно параграф 39, букви а) и б), е достатъчно подробно, за да позволи на потребителите да разберат съществените корекции в балансния отчет и отчета за приходите и разходите. Ако предприятието е представяло отчет за паричния поток съгласно своите досегашни общоприети счетоводни принципи, то е длъжно да обясни и съществените корекции в отчета за паричния поток.

▼ M1

41. Ако образуването узнае за грешки, допуснати при досегашните общоприети счетоводни принципи, равняването, което се изисква съгласно параграф 39, букви а) и б), разграничава поправката на тези грешки от корекциите поради промени в счетоводните политики.
42. IAS 8 — Нетна печалба или загуба за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводните политики, не третира промените в счетоводните политики, настъпващи когато образуването приема IFRS за първи път. Ето защо изискванията на IAS 8 относно оповестяванията, отнасящи се до промени в счетоводните политики, не се прилагат спрямо първите финансови отчети на образуването по IFRS.
43. Ако дадено образуване не е представяло финансови отчети за преходни периоди, първите му финансови отчети по IFRS следва да оповестят този факт.

*Използване на справедливата стойност като намерена стойност*

44. Ако образуването използва справедливата стойност във встъпителния си баланс отчет по IFRS като намерена стойност за позиция от имоти, машини, съоръжения и оборудване, инвестиционен имот или нематериален актив (виж параграфи 16 и 18), първите финансови отчети на образуването по IFRS следва да оповестят за позицията от всеки ред от встъпителния баланс отчет по IFRS:
  - а) агрегираната стойност на тези справедливи стойности; и
  - б) агрегираната корекция на балансовите стойности, отчетени съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи.

*Междинни финансови отчети*

45. За да се спазят изискванията на параграф 38, ако дадено образуване представя междинен финансов отчет съгласно IAS 34 — Междинна финансова отчетност за част от периода, който обхваща първите му финансови отчети по IFRS, образуването изпълнява следните изисквания освен изискванията на IAS 34:
  - а) Ако образуването е представило междинен финансов отчет за сравнителния междинен период от непосредствено предхождащата финансова година, всеки такъв междинен финансов отчет включва равняване на:
    - i) капитала му съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи към края на въпросния сравнителен междинен период с капитала му съгласно IFRS към същата дата; и
    - ii) неговата печалба или загуба съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи за въпросния сравнителен междинен период (текущ и едногодишен към съответната дата) с печалбата или загубата му съгласно IFRS за същия период.
  - б) Освен равняването, което се изисква съгласно буква а), първият междинен финансов отчет на образуването съгласно IAS 34 за част от периода, който обхващат първите му финансови отчети по IFRS, включва равняването, описано в параграф 39, букви а) и б) (допълнено с подробните данни, които се изискват съгласно параграфи 40 и 41), или препратка към друг публикуван документ, който включва тези равнения.
46. IAS 34 изисква минимални оповестявания, които се основават на предположението, че потребителите на междинния финансов отчет имат достъп и до най-скорошните годишни финансови отчети. Въпреки това IAS 34 изисква също така образуването да оповестява „всякакви събития или сделки, които са съществени за разбирането на текущия междинен период“. Следователно, ако образуването, прилагащо IFRS за първи път, в най-скорошните си годишни финансови отчети съгласно досегашните 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

▼ M1

информация или да се посочи препратка към друг публикуван документ, където тя е включена.

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

47. Образуването прилага настоящия IFRS, ако първите му финансови отчети по IFRS са за период, започващ на или след 1 януари 2004 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако първите финансови отчети на образуването по IFRS са за период, започващ преди 1 януари 2004 г. и образуването прилага настоящия IFRS вместо SIC-8 — Прилагане за първи път на IAS като основна счетоводна база, то оповестява този факт.

▼ **M1****ДОПЪЛНЕНИЕ А****Дефинирани термини**

Настоящото допълнение представлява неразделна част от IFRS.

Дата на преминаване към IFRS	Началото на най-ранния период, за който образуването представя пълна сравнителна информация съгласно IFRS в своите първи финансови отчети по IFRS.
Намерена 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 намерената стойност.
Справедлива стойност	Сумата, срещу която може да бъде разменен актив или погасен пасив, между информирани, желаещи страни в сделка между несвързани лица.
Първи финансови отчети по IFRS	Първите годишни финансови отчети, в които образуването възприема Международните стандарти за финансова отчетност (IFRS), като прави изрично и безусловно заявление за съответствие с IFRS.
Образуване, прилагащо IFRS за първи път	Образуване, което представя своите първи финансови отчети по IFRS.
Международните стандарти за финансови отчети (IFRS)	Стандарти и разяснения, приети от Съвета по международните счетоводни стандарти (IFRS). Те се състоят от: <ul style="list-style-type: none"> <li>а) Международни стандарти за финансови отчети;</li> <li>б) Международни счетоводни стандарти; и</li> <li>в) Разяснения, изготвени от Комитета за разяснения по международна финансова отчетност (International Financial reporting Interpretations Committee (IFRIC)) или бившия Постоянен комитет по разясненията (SIC) и приети от IFRS.</li> </ul>
Встъпителен балансов отчет по IFRS	Балансов отчет на образуването (публикуван или непубликуван) към датата на преминаване към IFRS.
Досегашни общоприети счетоводни принципи	Счетоводната база, която образуването, прилагащо IFRS за първи път, е използвало непосредствено, преди да възприеме IFRS.
Дата на отчитане	Краят на най-скорошния период, обхванат от финансовите отчети или от междинен финансов отчет.



## ДОПЪЛНЕНИЕ Б

### Бизнес комбинации

Настоящото допълнение представлява неразделна част от IFRS.

Б1. Образованието, прилагащо IFRS за първи път, може да избере да не прилага IAS 22 — Бизнес комбинации, ретроспективно спрямо минали бизнес комбинации (бизнес комбинации, осъществени преди датата на преминаване към IFRS). Въпреки това, ако образованието, прилагащо IFRS за първи път, представи в преизчислен вид някоя бизнес комбинация, с цел постигане на съответствие с IAS 22, то е длъжно да представи в преизчислен вид всички по-късно бизнес комбинации. Например, ако образованието, което прилага IFRS за първи път, избере да представи в преизчислен вид бизнес комбинация, осъществена на 30 юни 2002 г., то е длъжно да представи в преизчислен вид всички бизнес комбинации, осъществени между 30 юни 2002 г. и датата на преминаване към IFRS.

Б2. Ако образованието, прилагащо IFRS за първи път, не приложи IAS 22 ретроспективно спрямо минала бизнес комбинация, това има следните последствия по отношение на тази бизнес комбинация:

- а) Образованието, прилагащо IFRS за първи път, следва да запази същата класификация (като придобиване от юридическото придобиващо образование, обратно придобиване от юридическото придобито образование или обединяване на дялове) както в своите финансови отчети по досегашните общоприети счетоводни принципи.
- б) Образованието, което прилага IFRS за първи път, следва да признае всички свои активи и пасиви към датата на преминаване към IFRS, които са били придобити или поети при минала бизнес комбинация, различни от:
  - i) някои финансови активи и финансови пасиви, описани съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи (виж параграф 27); и
  - ii) активи, включително търговска репутация, и пасиви, които не са били признати в консолидирания баланс отчет на придобиващото образование съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи и също така не биха отговорили на изискванията за признаване съгласно IFRS в отделния баланс отчет на придобитото образование (виж параграфи от B2, буква е) до B2, буква и).

Образованието, което прилага IFRS за първи път, 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 в бил включен с рамките на търговската репутация (виж параграф B2, буква ж), i).

в) Образованието, което прилага IFRS за първи път, изключва от въгъпителния си баланс отчет по IFRS всяка позиция, призната съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи, която не отговаря на изискванията за признаване като актив или пасив съгласно IFRS. Образованието, което прилага IFRS за първи път, отчита произтичащата от това промяна, както следва:

- i) образованието, което прилага IFRS за първи път, 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 IAS 38 — Нематериални активи. То прекласифицира тази позиция (и съответните отсрочени данъци и малцинствени участия, ако има такива) като част от търговската репутация (освен в случаите, когато е приспаднало репутацията пряко от капитала съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи, виж параграф B2, буква ж), i) и B2, i).

## ▼ M1

- ii) образуването, което прилага IFRS за първи път, признава всички други произтичащи от това промени в неразпределената печалба <sup>(1)</sup>.
- г) IFRS изисква последващото измерване на някои активи и пасиви да става на база, която не се основава на първоначална себестойност, например справедлива стойност. образуването, което прилага IFRS за първи път, следва да измерва тези активи и пасиви на тази база във встъпителния си баланс отчет по IFRS, 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 репутацията.
- д) непосредствено след бизнес комбинацията балансовата стойност съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи на придобити активи и поети пасиви при тази бизнес комбинация трябва да стане тяхна намерена стойност съгласно IFRS към съответната дата. Ако IFRS изискват измерване на тези активи и пасиви на база себестойност към по-късна дата, тази намерена стойност следва да бъде базата за амортизация на база себестойност от датата на бизнес комбинацията.
- е) Ако придобит актив или поет пасив при минала бизнес комбинация не е бил признат съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи, той няма намерена стойност, равна на нула, във встъпителния баланс отчет по IFRS. Вместо това придобиващото образование го признава и измерва в своя консолидиран баланс отчет на базата, която IFRS биха изисквали в отделния баланс отчет на придобитото образование. За илюстрация: ако придобиващото образование, 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 IAS 17 — Лизинг по отношение на придобитото предприятие, което трябва да направи това в своя отделен баланс отчет по IFRS. И обратно, ако актив или пасив е бил включен в репутацията съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи, но би бил признат отделно съгласно IAS 22 този актив или пасив остава в търговската репутация, освен когато IFRS биха изисквали той да бъде признат в отделните финансови отчети на придобитото предприятие.
- ж) Балансовата стойност на репутацията във встъпителния баланс отчет по IFRS е балансовата ѝ стойност съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи към датата на преминаване към IFRS след извършване на следните три корекции:
- i) Ако това се изисква съгласно параграф B2, буква в), i) по-горе, образуването, прилагащо IFRS за първи път, увеличава балансовата стойност на търговската репутация, когато прекласифицира позиция, която е признато като нематериален актив съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи. По същия начин, ако параграф B2, буква е) изисква образуването, прилагащо IFRS за първи път, да признае нематериален актив, който е бил включен в признатата репутация съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи, образуването, прилагащо IFRS за първи път, трябва съответно да намали балансовата стойност на търговската репутация (и, ако това е приложимо, да коригира отсрочените данъци и малцинствените участия).
- ii) Условно перо, оказващо влияние върху размера на насрещната престация при покупката при минала бизнес комбинация, може да е било уредено преди датата на преминаване към IFRS. Ако може да бъде направена надеждна

<sup>(1)</sup> Такива промени включват прекласификации от или към нематериални активи, ако търговската репутация не е била призната като актив съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи. Това се получава, ако съгласно досегашните общоприети счетоводни принципи предприятието: а) е приспаднало репутацията пряко от капитала, или б) не е третирано бизнес комбинацията като придобиване.



## ▼ M1

оценка на корекцията на условното перо и плащането му е вероятно, образуването, което прилага IFRS за първи път, следва да коригира репутацията с тази сума. По същия начин образуването, което прилага IFRS за първи път, следва да коригира балансовата стойност на репутацията, ако признатата по-рано корекция на условното перо вече не може да бъде надеждно измервана или плащането вече не е вероятно.

- iii) Независимо от това дали има или не признак, че търговската репутация може би се е обезценила, образуването, което прилага IFRS за първи път, може да прилага IAS 36 — Обезценка на активи при тестване на репутацията, за обезценка на датата на преминаване към IFRS и при признаване на евентуална загуба, резултат на обезценка в неразпределената печалба (или, ако това се изисква съгласно IAS 36, в преоценъчния излишък за положителни разлики). Тестът за обезценка следва да се основава на условията към датата на преминаване към IFRS.
- з) На датата на преминаване към IFRS не се извършват никакви други корекции на прехвърлимата стойност на репутацията. Например образуването, прилагащо IFRS за първи път, не декларира преизчислена прехвърлима стойност на репутацията:
- i) с цел да изключи незавършена дейност по изследвания и развитие, придобита при тази бизнес комбинация (освен в случай, че съответният нематериален актив би отговорил на изискванията за признаване съгласно IAS 38 в отделния балансов отчет на придобитото образование);
  - ii) с цел да извърши корекция в предишна амортизация на репутация;
  - iii) с цел да сторнира корекции на репутацията, които не биха били допустими съгласно IAS 22, но са били извършени съгласно досегашни общоприети счетоводни принципи поради настъпване на корекции на активи и пасиви между датата на бизнес комбинацията и датата на преминаване към IFRS.
- и) Ако образуването, прилагащо IFRS за първи път, е признало репутацията съгласно досегашни общоприети счетоводни принципи като намаление на капитала:
- i) то не може да признава тази репутация във встъпителния си балансов отчет по IFRS. Освен това то не може да прехвърля тази репутация в отчета за приходите и разходите, ако се освободи от дъщерното образование или ако настъпи обезценка на инвестицията, направена в дъщерното образование.
  - ii) корекции, произтичащи от последващо уреждане на условно перо, което оказва влияние на насрещната престация при покупката, следва да се признае в неразпределената печалба.
- й) Съгласно своите досегашни общоприети счетоводни принципи образуването, което прилага IFRS за първи път, може да не е консолидирано дъщерното образование, придобито при минала бизнес комбинация (например, защото предприятието майка не е го е считало за дъщерно образование съгласно своите досегашни общоприети счетоводни принципи или не е изготвяло консолидирани финансови отчети). Образованието, което прилага IFRS за първи път, следва да коригира прехвърлимите стойности на активите и пасивите на дъщерното си образование до стойностите, които биха се изисквали съгласно IFRS в отделния балансов отчет на дъщерното образование. Намерената стойност на репутацията е равна на разликата на датата на преминаване към IFRS между:
- i) делът на образуването майка в тези коригирани балансови стойности; и
  - ii) себестойността по отделните финансови отчети на образуването майка на неговата инвестиция в дъщерното образование.

**▼ M1**

- к) Измерването на малцинствените участия и отсрочените данъци произтича от измерването на други активи и пасиви. Следователно горепосочените корекции на признатите активи и пасиви се отразяват на малцинствените участия и отсрочените данъци.
- Б3. Изключението от изискванията спрямо минали бизнес комбинации важи и за минали придобивания на инвестиции в асоциирани предприятия и на дялове в съвместни предприятия.
- Б4. Освен това датата, избрана за параграф В1, важи еднакво за всички подобни придобивания.

▼ M1

## ДОПЪЛНЕНИЕ В

## Изменения на други IFRS

Измененията, предоставени в това изменение, влизат в сила за годишните финансови отчети, отнасящи се за периоди, започващи на или след 1 януари 2004 г. Ако предприятието прилага настоящия IFRS спрямо по-ранен период, настоящите изменения влизат в сила за въпросния по-ранен период.

B1 Настоящият IFRS заменя SIC-8 — Прилагане за първи път на IAS като основна счетоводна база.

B2 Настоящият IFRS изменя параграф 172, буква з) от IAS 39 — Финансови инструменти: признаване и измерване, която вече гласи, както следва:

„з) ако секюритизация, прехвърляне или друга сделка на отписване е сключена преди началото на финансовата година, през която настоящият стандарт се прилага за първи път, осчетоводяването на тази сделка не бива да се променя ретроспективно с цел да се постигне съответствие с изискванията на настоящия стандарт. Въпреки това, това не освобождава прехвърлящото образувание от изискванията:

i) да признае всички деривативи или други интереси, като например права на обслужване или задължения за обслужване, запазени след операцията, която отговаря на изискванията за признаване съгласно настоящия стандарт или други IFRS; и

ii) да консолидира всички образувания със специална цел, контролирани от прехвърлящото лице (виж SIC-12 Консолидация — Образувания със специална цел).“

▼ B

## ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-10

## Правителствената помощ — без специална връзка с оперативната дейност

Съгласно параграф 11 от IAS 1 (преработен през 1997 г.), „Представяне на финансовите отчети“, финансовите отчети не трябва да бъдат описвани като съвместими с международните счетоводни стандарти, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложим стандарт и всяко приложимо разяснение, публикувано от Постоянния комитет за разяснения. Интерпретациите на ПКР не са предназначени да се прилагат за несъществуващи позиции.

Относно: IAS 20, „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“.

*Въпрос*

1. В някои страни правителствената помощ за предприятия може да бъде насочена към насърчаване или дългосрочна подкрепа на бизнес дейности или към стимулиране и подкрепа за дадени райони или индустриални отрасли. Условието за получаване такава помощ не са задължително свързани с оперативната дейност на предприятието. Примери на такава помощ са прехвърлянето на ресурси от правителствата към предприятията, които:

- a) осъществяват дейност в даден отрасъл;
- б) продължават да осъществяват дейност в наскоро приватизирани отрасли или
- в) започват или продължават да ръководят техния бизнес в слабо-развити райони.

2. Въпросът е дали такава правителствена помощ е „правителствено дарение“ по смисъла на IAS 20 и следователно се отчита в съответствие с този стандарт.

*Консенсус*

3. Правителствената помощ за предприятията отговаря на дефиницията за правителствено дарение дори ако не са налице условия, специално отнасящи се до оперативната дейност на предприятието,

**▼ В**

освен изискването да извършва дейност в конкретни райони или отрасли. Следователно подобни дарения не трябва да се отнасят пряко към собствения капитал.

Дата на съгласие: януари 1998 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила на 1 август 1998 г. Промените в счетоводните политики се отчитат съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

**▼ М17****МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 8****Оперативни сегменти****ОСНОВЕН ПРИНЦИП**

1. **Дадено предприятие следва да оповестява своята информация, за да могат ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството и финансовите ефекти от стопанските дейности, с които то се занимава, и икономическата среда, в която работи.**

**ОБХВАТ**

2. Настоящият МСФО следва да се прилага към:
  - а) отделните или индивидуални финансови отчети на дадено предприятие:
    - i) чиито дълг или капиталови инструменти се търгуват на публичния пазар (фондова борса в страната или чужбина или извънборсовия пазар, включително местния и регионалните пазари); или
    - ii) което регистрира или е в процес на регистрация на своите финансови отчети в комисията за ценни книжа или друга регулаторна организация, с цел емитиране на финансови инструменти, от какъвто и да е вид, на публичния пазар; и
  - б) консолидираните финансови отчети на група с компания майка:
    - i) чиито дълг или капиталови инструменти се търгуват на публичния пазар (фондова борса в страната или чужбина или извънборсовия пазар, включително местния и регионалните пазари); или
    - ii) която регистрира или е в процес на регистрация на консолидираните финансови отчети в комисията за ценни книжа или друга регулаторна организация, с цел емитиране на финансови инструменти, от какъвто и да е вид, на публичния пазар.
3. Ако дадено предприятие, от което не се изисква да прилага настоящия МСФО, избере да оповести информация за оперативни сегменти, която не съответства на настоящия МСФО, то следва да не описва информацията като информация за оперативен сегмент.
4. Ако един финансов отчет съдържа както консолидираните финансови отчети на компанията майка, които попадат в обхвата на настоящия МСФО, така и отделни финансови отчети на компанията майка, то информация по оперативни сегменти се изисква само в консолидираните финансови отчети.

**ОПЕРАТИВНИ СЕГМЕНТИ**

5. Оперативният сегмент представлява компонент от дадено предприятие:
  - а) който се занимава със стопански дейности, от които може да печели постъпления и да прави разходи (включително постъпления и разходи, свързани със сделки с други компоненти от същото предприятие);
  - б) чиито експлоатационни резултати редовно се следят от ръководещия експлоатацията на предприятието, с цел да вземат

## ▼ M17

решения относно ресурсите, които трябва да бъдат вложени в оперативен сегмент и да оцени неговата работа; и

в) за който има налична конкретна финансова информация.

Един оперативен сегмент може да се ангажира в стопански дейности, за които ще трябва първо да получава постъпления, например пусковите операции могат да представляват оперативни сегменти, преди да се започне получаването на постъпления.

6. Не всяка част от дадено предприятие представлява непременно оперативен сегмент или част от оперативен сегмент. Например управлението на фирмата или някои функционални отдели може да не получават постъпления или може да получават постъпления, които са случайни по отношение на дейността на предприятието и не могат да представляват оперативни сегменти. За целите на настоящия МСФО планове за изплащане на доходи след напускане на дадено предприятие не представляват оперативни сегменти.
7. С термина „главен експлоатационен ръководител“ се означава функция, а не задължително мениджър с конкретно наименование на длъжността. Тази функция е да разпределя ресурсите между и да оценява работата на оперативните сегменти на дадено предприятие. Често главният експлоатационен ръководител на дадено предприятие е негово главно изпълнително длъжностно лице или главно експлоатационно длъжностно лице, но например може да представлява група изпълнителни директори или други.
8. За много предприятия трите характеристики на оперативни сегменти, описани в член 5, ясно определят техните оперативни сегменти. Обаче дадено предприятие може да изготвя доклади, в които неговите стопански дейности са представени по редица начини. Ако главният експлоатационен ръководител използва повече от един набор сегментна информация, е възможно и други фактори да определят единичния набор от компоненти като състав на оперативните сегменти на дадено предприятие, включително естеството на стопанските дейности във всеки компонент, наличието на мениджъри, отговарящи за тях, и информацията, представяна на Съвета на директорите.
9. Общо взето един оперативен сегмент има сегментен мениджър, който е пряко материално отговорен пред и поддържа редовен контакт с главния експлоатационен ръководител, за да обсъждат експлоатационните дейности, финансовите резултати, прогнозите или планове за сегмента. Терминът „сегментен мениджър“ означава функция, а не обезателно мениджър с конкретно наименование на длъжността. Главният експлоатационен ръководител също може да бъде сегментен мениджър за някои оперативни сегменти. Отделен мениджър може да бъде сегментен мениджър за повече от един оперативни сегменти. Ако характеристиките в член 5 се прилагат към повече от един набор компоненти от една организация, обаче има само един набор, за който сегментните мениджъри носят отговорност, то този набор от компоненти съставлява оперативните сегменти.
10. Характеристиките в член 5 може да се прилагат към два или повече припокриващи се набори от компоненти, за които мениджърите носят отговорност. Тази структура понякога се нарича матрична форма на организация. Например в някои предприятия някои мениджъри са отговорни за различни гами от продукти и услуги в световен мащаб, докато други мениджъри са отговорни за конкретни географски зони. Главният експлоатационен ръководител редовно преглежда експлоатационните резултати от двата набора от компоненти и има налична финансова информация и за двата. В такава ситуация предприятието е длъжно да определи кой набор от компоненти, съобразно основния принцип, съставлява оперативните сегменти.

## ОТЧЕТНИ СЕГМЕНТИ

11. Дадено предприятие е длъжно да отчита поотделно информация за всеки оперативен сегмент, който:

▼ **M17**

- а) е определен в съответствие с членове 5—10 или резултатите от обобщаването на два или повече такива сегмента в съответствие с член 12; и
  - б) превишава количествените прагове в член 13.
- Членове 14—19 определят други ситуации, в които за даден оперативен сегмент следва да бъде отчетена отделно информация.

*Критерии за обобщаване*

12. Оперативните сегменти често показват сходно дългосрочно финансово изпълнение, ако имат сходни икономически характеристики. Например сходни дългосрочни средни брутни маржове за два оперативни сегмента биха били нещо очаквано, ако и техните икономически характеристики са сходни. Два или повече оперативни сегмента може да бъдат обобщени в един оперативен сегмент, ако обобщението съответства на основния принцип от настоящия МСФО сегментите да имат сходни икономически характеристики и да са сходни във всеки един от следните аспекти:
- а) естество на продуктите и услугите;
  - б) естество на производствените процеси;
  - в) тип или клас на клиента за техните продукти и услуги;
  - г) използвани методи за дистрибуция на техните продукти или предоставяне на техните услуги; и
  - д) ако случаят е такъв, естество на регулативната среда, например банково дело, застраховане или комунално обслужване.

*Количествени прагове*

13. Дадено предприятие е длъжно да отчети поотделно информацията за всеки оперативен сегмент, който отговаря на кой да е от следните количествени прагове:
- а) Неговият отчетен доход, включително както продажбите на външни клиенти, така и на вътрешносегментните продажби или прехвърляния, е 10 процента или повече от общия доход, вътрешен и външен, от всички оперативни сегменти.
  - б) Абсолютната сума на неговата отчетена печалба или загуба е 10 процента или повече от по-голямата стойност в абсолютна измерение на: i) общата отчетена печалба от всички оперативни сегменти, които не са отчетели загуба, и ii) общата отчетена загуба от всички оперативни сегменти, които са отчетели загуба.
  - в) Неговите активи са 10 процента или повече от общите активи на всички оперативни сегменти.

Оперативни сегменти, които не отговарят на никой от количествените прагове, може да бъдат считани за отчетни и отделно оповестени, ако ръководството счита, че тази информация за сегмента би била полезна за ползвателите на финансовите отчети.

14. Дадено предприятие може да комбинира информация за оперативни сегменти, които не отговарят на количествените прагове, с информация за други оперативни сегменти, които не отговарят на количествените прагове, с цел да получи един отчетен сегмент, но само ако оперативните сегменти имат сходни икономически характеристики и споделят по-голямата част от критериите за обобщаване, изброени в член 12.
15. Ако общият външен доход, отчетен от оперативните сегменти, представлява под 75 процента от дохода на предприятието, следва да бъдат определени като отчетни сегменти, допълнителни оперативни сегменти (дори ако те не отговарят на критериите в член 13, докато поне 75 процента от дохода на предприятието бъде включен в отчетни сегменти).
16. Информацията за други стопански дейности и оперативни сегменти, които не са отчетни, следва да бъде комбинирана и оповестена в категория „Всички други сегменти“, отделно от другите съвместими елементи в равненията, изисквани по член 28. Следва да бъдат описани източниците на дохода, включен в категорията „Всички други сегменти“.

▼ **M17**

17. Ако ръководството прецени, че даден оперативен сегмент, определен като отчетен сегмент в непосредствено предхождащия период, продължава да бъде от значение, информацията за този сегмент следва да продължава да бъде отчитана отделно през текущия период, дори ако вече не отговаря на критериите за отчетност по член 13.
18. Ако даден оперативен сегмент е определен като отчетен сегмент през текущия период, в съответствие с количествените прагове, сегментните данни за предходен период, представени за сравнителни цели, следва да бъдат изложени отново, за да се отрази новоотчитаният сегмент като отделен сегмент, дори ако през предходния период този сегмент не е отговарял на критериите за отчетност по член 13, освен ако необходимата информация е неналична, а разходите по разработването ѝ биха били прекомерни.
19. Може да съществува практическа граница за броя на отчетните сегменти, които дадено предприятие да оповестява поотделно, отвъд която сегментната информация може да стане твърде детайлизирана. Макар че не е определяна точна граница, щом броят на сегментите, които са отчитани в съответствие с членове 13—18, се увеличи над десет, предприятието следва да прецени дали не е достигната определена практическа граница.

**ОПОВЕСТЯВАНЕ**

20. **Дадено предприятие следва да оповестява информация, за да могат ползвателите на неговите финансови отчети да оценят естеството и финансовите ефекти от стопанските дейности, с които се занимава, и икономическата среда, в която работи.**
21. За да влезе в сила принципът от член 20, дадено предприятие трябва да оповести следното за всеки период, за който се представя отчет за доходите:
  - а) обща информация, описана в член 22;
  - б) информация за отчетената печалба или загуба на сегмента, включително подробно разбити постъпления и разходи, включени в отчетената печалба, или загуба на сегмента, сегментни активи, сегментни пасиви и базата за оценяване, описани в членове 23—27; и
  - в) равнения на общите суми от сегментните постъпления, отчетената печалба или загуба на сегмента, сегментните активи, сегментните пасиви и други значими сегментни пера със съответните суми за предприятието, описани в член 28.

Изискват се равнения на балансните суми за отчетните сегменти с балансните суми на предприятието за всяка дата, на която е представен баланс. Информацията за предходни периоди следва да бъде преизчислена, както е описано в членове 29 и 30.

*Обща информация*

22. Дадено предприятие трябва да оповестява следната обща информация:
  - а) фактори, използвани за определяне на отчетните сегменти на предприятието, включително определящия принцип за организация (например дали ръководството е избрало да организира предприятието на базата на диференциацията на продуктите и услугите, географски зони, регулаторната среда или комбинация от фактори и дали оперативните сегменти са обобщени); и
  - б) видовете продукти и услуги, от които всеки отчетен сегмент извлича своите постъпления.

*Информация за печалба или загуба, активи и пасиви*

23. Дадено предприятие е длъжно да отчете оценката на размера на печалбата или загубата и общо активите за всеки отчетен сегмент. Дадено предприятие е длъжно да отчети размера на пасивите за всеки отчетен сегмент, ако подобна количествена информация редовно се предоставя на главния експлоатационен ръководител. Дадено предприятие е длъжно също да оповести следното за всеки отчетен сегмент, ако конкретните суми са включени в

## ▼ M17

размера на сегментната печалба или загуба, вземани за сведение от главния експлоатационен ръководител, или са редовно предоставяни по друг начин на главния експлоатационен ръководител, дори ако не са включени в тази оценка на сегментната печалба или загуба:

- а) постъпления от външни клиенти;
- б) постъпления от сделки с други оперативни сегменти от същото предприятие;
- в) приход от лихви;
- г) разход за лихви;
- д) обезценяване и амортизация;
- е) значими пера за приходи и разходи, оповестени в съответствие с член 86 от МСС 1 *Представяне на финансови отчети*;
- ж) лихва за предприятието от печалбата или загубата на съдружници и съвместни предприятия, изчислена по метода на собствения капитал;
- з) разходи или приходи, свързани с данъка върху доходите; и
- и) значими непарични пера, различни от обезценяване и амортизация.

Дадено предприятие е длъжно да отчети прихода от лихви отделно от разхода за лихви за всеки отчетен сегмент, освен ако по-голямата част от постъпленията на сегмента са от лихва и главният експлоатационен ръководител разчита основно на нетния приход от лихви, за да оцени работата на сегмента и да вземе решения относно ресурсите, които трябва да бъдат вложени в оперативния сегмент. В такава ситуация дадено предприятие може да отчете прихода на този сегмент от лихви, изчистен от неговия разход за лихви, и да оповести това.

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:
- а) сумата от инвестиция в съдружници и съвместни предприятия, изчислени по метода на собствения капитал, и
  - б) сумите от добавки към нетекущи активи <sup>(1)</sup>, различни от финансови инструменти, отсрочени данъчни активи, активи по доходи при напускане (виж МСС 19 *Доходи на наети лица*, членове 54—58) и правата, възникнали по застрахователни договори.

## ОЦЕНЯВАНЕ

25. Сумата от всяка позиция на отчетния сегмент следва да представлява сумата, отчетена пред главния експлоатационен ръководител, с цел вземане на решения за отделяне на ресурси за сегмента, и да оцени неговата работа. Корекциите и елиминиранията при подготовката на финансовите отчети на дадено предприятие и разпределенията на постъпленията, разходите, печалбите или загубите следва да бъдат включени в определянето на отчетената печалба или загуба на сегмента само ако те са включени в оценката на размера на сегментната печалба или загуба, подадена на главния експлоатационен ръководител за сведение. По подобен начин за този сегмент следва да бъдат отчетени само онези активи и пасиви, които са включени в сумите на сегментните активи и пасиви, подадени на главния експлоатационен ръководител за сведение. Ако сумите се разпределят към печалбата или загубата, активите или пасивите на отчетния сегмент, то тези суми следва да бъдат разпределени на разумно основание.

<sup>(1)</sup> За активи, класифицирани съгласно изискванията за представяне на ликвидността, нетекущите активи са активи, които включват суми, очаквани да бъдат възстановени над дванадесет месеца след датата на съставяне на баланса.



▼ **M17**

26. Ако при оценка на работата на сегмента и при вземането на решение как да се разпределят ресурсите главният експлоатационен ръководител използва само една позиция за печалба или загуба на даден оперативен сегмент, за сегментните активи или сегментните пасиви, то печалбата или загубата, активите и пасивите на сегмента следва да бъдат отчетени по тези позиции. Ако главният експлоатационен ръководител използва повече от една позиция за печалба или загуба на даден оперативен сегмент, за сегментните активи или пасиви, то отчетните мерки следва да бъдат онези, които ръководството счита, че са определени в съответствие с принципите за оценяване, които най-много съответстват на онези, използвани за измерване на съответните суми във финансовите отчети на предприятието.
27. Дадено предприятие е длъжно за всеки отчетен сегмент да даде обяснение за размерите на сегментната печалба или загуба и сегментните активи и пасиви. Най-малко, дадено предприятие следва да оповести следното:
- а) базата за осчетоводяване на всички сделки между отчетните сегменти;
  - б) естеството на всички разлики между размерите на печалбите или загубите на отчетните сегменти и печалбата или загубата на предприятието преди разходи или приходи по данъка върху доходите и преустановени дейности (ако не е видно от равненията, описани в член 28). Тези разлики може да отразяват счетоводната политика и политиката за разпределение на централно понесените разходи, което е необходимо за разбирането на информацията за отчетния сегмент;
  - в) естеството на всички разлики между размерите на активите на отчетния сегмент и активите на предприятието (ако не е видно от равненията, описани в член 28). Тези разлики може да отразяват счетоводната политика и политиките за разпределение на съвместно използваните активи, което е необходимо за разбирането на информацията за отчетния сегмент;
  - г) естеството на всички разлики между размерите на пасивите на отчетните сегменти и пасивите на предприятието (ако не е видно от равненията, описани в член 28). Тези разлики може да отразяват счетоводната политика и политиките за разпределение на съвместно използваните пасиви, което е необходимо за разбирането на информацията за отчетния сегмент;
  - д) естеството на всички промени от предходни периоди в методите за оценяване, използвани, за да се определи отчетната печалба или загуба на сегмента и ефекта, ако има такъв, от тези промени в размера на сегментната печалба или загуба;
  - е) естеството и ефекта от всякакви асиметрични разпределения по отчетни сегменти. Например, дадено предприятие би могло да разпредели разхода за обезценяване към даден сегмент, без да разпредели съответните амортизирани активи към този сегмент.

*Равнения*

28. Дадено предприятие е длъжно да осигури изготвянето на равнения по всички точки по-долу:
- а) общия сбор на постъпленията в отчетните сегменти към дохода на предприятието;
  - б) общия сбор на размера на печалбата или загубата от отчетните сегменти към печалбата или загубата на предприятието преди разходи за данъци (данъчен приход) и преустановените дейности. Обаче ако дадено предприятие разпределя, по отчетни сегменти, позиции като разходи за данъци (данъчен приход), предприятието може да равни общия сбор на размера на печалбата или загубата от сегментите към печалбата или загубата на предприятието след тези позиции;
  - в) общия сбор на активите на отчетния сегмент към активите на предприятието;

▼ M17

- г) общия сбор на пасивите на отчетните сегменти към пасивите на предприятието, ако сегментните пасиви са отчетени в съответствие с член 23;
- д) общия сбор на сумите от отчетните сегменти за всяка друга, оповестена като информация, значима позиция към съответната сума за предприятието.

Всички значими равнявани позиции следва да бъдат поотделно определени и описани. Например, размерът на всяка значима корекция, необходима, за да се равни печалбата или загубата от отчетен сегмент към печалбата или загубата на предприятието, възникнала от различните счетоводни политики, следва да бъде поотделно определена и описана.

*Преизчисление на вече отчетена информация*

- 29. Ако дадено предприятие промени структурата на своята вътрешна организация по начин, който причинява промяна в състава на неговите отчетни сегменти, съответната информация за по-ранни периоди, включително междинни периоди, следва да бъде преизчислена, освен ако информацията е неналична и разходите за нейното разработване биха били прекомерни. Вземането на решение дали информацията е неналична и разходите за нейното разработване биха били прекомерно големи, следва да бъде направено за всяка отделна позиция, подлежаща на оповестяване. В резултат на промяна в състава на отчетните сегменти на дадено предприятие то следва да оповести дали е преизчислило съответните пера на сегментната информация за по-ранни периоди.
- 30. Ако дадено предприятие е променило структурата на своята вътрешна организация по начин, който причинява промяна в състава на неговите отчетни сегменти, и ако сегментната информация за по-ранни периоди, включително междинни периоди, не е преизчислена, за да отрази промяната, предприятието е длъжно да оповести през годината, в която промяната е възникнала, сегментна информация за текущия период както по старата база, така и по новата база за сегментиране, освен ако необходимата информация е неналична и разходите за нейното разработване биха били прекомерни.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ В РАМКИТЕ НА ПРЕДПРИЯТИЕТО

- 31. Членове 32—34 следва да се прилагат към всички предприятия, обекти на настоящия МСФО, включително онези предприятия, които имат само един отчетен сегмент. Стопанските дейности на някои предприятия не са организирани на базата на разлики в съответните продукти и услуги или разлики в географските зони на дейност. Подобни отчетни сегменти на дадено предприятие може да отчетат постъпления от широка гама съществено различни продукти и услуги, или повече от един от техните отчетни сегменти може да осигуряват практически едни и същи продукти и услуги. Аналогично отчетните сегменти на дадено предприятие може да имат активи в различни географски зони и да отчетат постъпления от клиенти в различни географски зони, или повече от един от техните отчетни сегменти може да оперират в една и съща географска зона. Информацията, изисквана по членове 32—34, следва да бъде осигурена само ако не е осигурена като част от отчетната сегментна информация, изисквана по настоящия МСФО.

*Информация за продукти и услуги*

- 32. Дадено предприятие е длъжно да отчете постъпленията от външни клиенти за всеки продукт и услуга или всяка група от сходни продукти и услуги, освен ако необходимата информация е неналична и разходите за нейното разработване биха били прекомерни, в който случай този факт следва да бъде оповестен. Сумите от отчетените постъпления следва да бъдат въз основа на финансовата информация, използвана за съставянето на финансовите отчети на предприятието.

▼ **M17***Информация за географски зони*

33. Дадено предприятие е длъжно да отчете следната географска информация, освен ако необходимата информация е неналична и разходите за нейното разработване биха били прекомерни:

- а) постъпления от външни клиенти: i) отнесени към страната, където е седалището на предприятието, и ii) отнесени общо към всички чужди страни, от които предприятието има постъпления. Ако постъпленията от външни клиенти, отнесени към отделна чужда страна, са значими, тези постъпления следва да бъдат оповестени отделно. Дадено предприятие е длъжно да оповести основанието за отнасяне на постъпленията от външни клиенти към отделните страни;
- б) нетекущи активи <sup>(1)</sup>, различни от финансови инструменти, отсрочени данъчни активи, активи по доходи при напускане и права, възникнали по застрахователни договори i) с местонахождение в страната, където е седалището на предприятието, и ii) с местонахождение във всички други чужди страни изобщо, в които предприятието има активи. Ако активите в отделна чужда страна са значими, то тези активи следва да бъдат оповестени отделно.

Отчетените суми следва да бъдат въз основа на финансовата информация, използвана за съставянето на финансовите отчети на предприятието. Ако необходимата информация е неналична и разходите за нейното разработване биха били прекомерни, този факт следва да бъде оповестен. Дадено предприятие може да предостави, в добавка към информацията, изисквана по този член, разбивки на географската информация по групи страни.

*Информация за важни клиенти*

34. Дадено предприятие е длъжно да предостави информация за степента, до която разчита на своите важни клиенти. Ако постъпленията от сделки с отделен външен клиент възлизат на 10 процента или повече от постъпленията на дадено предприятие, предприятието е длъжно да оповести този факт, общата сума от постъпления от всеки подобен клиент и вида на сегмента или сегментите, отчели постъпленията. Не е необходимо предприятието да оповестява идентичността на важния клиент или сумата от постъпления, които всеки сегмент отчита от този клиент. За целите на настоящия МСФО група предприятия, за които на отчетното предприятие е известно, че са под общо управление, следва да бъдат считани като отделен клиент, а държавни предприятия (национални, държавни, провинциални, териториални, местни или чуждестранни) и предприятия, известни на отчетното предприятие, че са под контрола на правителството, следва да бъдат считани за отделен клиент.

## ПРЕХОДЕН ПЕРИОД И ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

35. Дадено предприятие е длъжно да прилага настоящия МСФО в своите годишни финансови отчети за периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Позволено е по-ранното прилагане. Ако дадено предприятие прилага настоящия МСФО в своите финансови отчети за период преди 1 януари 2009 г., то следва да оповести този факт.

36. Сегментна информация за предходни години, която е отчетена като сравнителна информация през първата година на прилагане, следва да бъде преизчислена, за да отговаря на изискванията на настоящия МСФО, освен ако необходимата информация е неналична и разходите за нейното разработване биха били прекомерни.

## ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 14

37. Настоящият МСФО заменя МСС 14 *Отчитане по сегменти*.

<sup>(1)</sup> За активи, класифицирани съгласно изискванията за представяне на ликвидността, нетекущите активи са активи, които включват суми, очаквани да бъдат възстановени над дванадесет месеца след датата на съставяне на баланса.

▼ M17

*Приложение А*

**Дефиниран термин**

*Настоящото приложение е неделима част МСФО.*

**Оперативен сегмент** Оперативният сегмент е компонент на дадено предприятие:

- а) който се занимава със стопански дейности, от които може да получава постъпления и прави разходи (включително постъпления и разходи, свързани със сделки с други компоненти от същото предприятие);
- б) чиито експлоатационни резултати редовно се следят от ръководещия експлоатацията на предприятието, с цел да взема решения относно ресурсите, които трябва да бъдат вложени в оперативния сегмент и да оцени неговата работа; и
- в) за който има налична конкретна финансова информация.

▼ M17

## Приложение Б

## Поправки по други МСФО

Поправките в настоящото приложение следва да бъдат прилагани за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако дадено предприятие прилага настоящия МСФО за по-ранен период, тези поправки следва да бъдат приложени за този по-ранен период. В поправените членове новият текст е подчертан, а отпадналият текст е зачеркнат.

- Б1 Препратките към МСС 14 *Отчитане по сегменти* са поправени на МСФО 8 *Оперативни сегменти* в следните членове:
- член 20 от МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети*
  - член 130, буква г), i) от МСС 36 *Обезценка на активи*.
- Б2 В МСФО 5 *Нетекущи активи, държани за продажба и преустановявани дейности* член 41 е поправен, както следва:
- „41. Дадено предприятие е длъжно да оповести следната информация в бележките към отчетите през периода, в който даден нетекущ актив (или група активи, подлежащи на ликвидация) е бил или класифициран като държан за продажба, или продаден:
- ...
- г) ако е приложимо, отчетният сегмент, в който нетекущият актив (или група активи, подлежащи на ликвидация) е представен в съответствие с ~~МСС 14~~ Отчитане по сегменти МСФО 8 Оперативни сегменти.“
- Б3 В МСФО 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси* член 21 е поправен, както следва:
- „21. Дадено предприятие е длъжно да **определи счетоводна политика за разпределяне на активите за проучване и оценка по обекти, генериращи парични потоци, или групи обекти, генериращи парични потоци, с цел да оцени тези активи за обезценка. Всеки обект, генериращ парични потоци, или група обекти, към които се разпределя актив за проучване и оценка, не следва да бъде по-голям от сегмент, въз основа на основния или второстепенния отчетен формат на предприятието** оперативен сегмент, ~~определен в съответствие с МСС 14~~ Отчитане по сегменти МСФО 8 Оперативни сегменти .“
- Б4 В МСС 2 *Материални запаси* членове 26 и 29 са поправени, както следва:
- „26. Например материалните запаси, използвани в един ~~бизнес~~ оперативен сегмент, могат да имат употреба за предприятието, различна от същия вид материални запаси, използвани в друг ~~бизнес~~ оперативен 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 формули за изчисляване на разходите.“
- „29. Материалните запаси обикновено се намаляват до нетна реализуема стойност позиция по позиция. При някои обстоятелства, обаче, може да е подходящо да се групират сходни или свързани позиции. Такъв може да бъде случаят с позиции материални запаси, които са свързани с производствената линия на един и същ продукт и имат сходно предназначение и крайна употреба; произведени са и са предлагани в една и съща географска зона и на практика не могат да бъдат оценени отделно от други позиции в тази продуктова линия. Не е уместно да се намаляват материални запаси на основа на класификационни групи, например готови стоки, или всички стокоси в даден ~~промишлен или географски~~ оперативен сегмент. Доставчиците на услуги обикновено натрупват разходи във връзка с всяка услуга, за която се начислява

## ▼ M17

отделна цена на продажба. Ето защо всяка такава услуга се третира като отделна позиция.“

Б5 В МСС 7 *Отчети за паричните потоци* член 50 е поправен, както следва:

„50. Допълнителната информация може да се окаже съществена за разбирането от страна на потребителя на финансовото състояние и ликвидността на предприятието. Оповестяването на тази информация заедно с един коментар от страна на ръководството е желателно и може да съдържа следното:

...

г) сумата на паричните потоци, произтичащи от основните, инвестиционните и финансовите дейности от всеки ~~очетоводяван промишлен и географски~~ осчетоводяем сегмент (виж ~~МСС 14 *Отчитане по сегменти*~~ МСФО 8 *Оперативни сегменти*).“

Б6 В МСС 19 *Доходи на наети лица* примерът, поясняващ член 115, се поправя, както следва:

**„Пример, поясняващ параграф 115**

Предприятие закрива ~~бизнес~~ оперативен сегмент и заетите в закрития сегмент няма да заработват по-нататъшни доходи ...“

Б7 В МСС 33 *Доходи на акция* параграф 2 се заменя, както следва:

„2. Този стандарт следва да се прилага към:

а) отделните или индивидуалните финансови отчети на предприятие

i) чиито обикновени акции или потенциални обикновени акции са публично търгуеми (на вътрешна или чуждестранна фондова борса или на извънборсовия пазар, включително местния и регионалния пазар); или

ii) които регистрират или са в процес на регистрация на своите финансови отчети в комисията по ценни книжа или друга регулаторна организация, с цел 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 (на вътрешна или чуждестранна фондова борса или на извънборсовия пазар, включително местния и регионалния пазар); или

ii) които регистрират или са в процес на регистрация на своите финансови отчети в комисията по ценни книжа или друга регулаторна организация, с цел издаване на обикновени акции на публичния пазар.“

Б8 В МСС 34 *Междинно финансово отчитане* параграф 16 се изменя, както следва:

„16. Дадено предприятие трябва да включи следната информация като минимум в своите бележки към междинните финансови отчети, ако са съществени и не са били оповестени другаде в междинния финансов отчет. Информацията като правило трябва да бъде отчетена на база с натрупване от началото на годината. Все пак, предприятието трябва също така да оповести всякакви събития или сделки, които имат съществено значение за разбирането на текущия отчетен период:

...

ж) ~~следната сегментна приход от сегмента и резултат от сегмента за бизнес сегменти или географски сегменти, което от двете е първичната основа за отчитане на предприятието по сегменти~~ информация (оповестяването на сегментна ~~data~~ информация за данни се изисква в междинния финансов отчет на

## ▼ M17

дадено предприятие само ако ~~МСС 14 Отчитане по сектори~~ МСФО 8 Оперативни сегменти изисква от предприятието да оповестява сегментна информация ~~за дадени~~ в своите годишни финансови отчети):

- i) приходи от външни клиенти, ако се включват в размера на сегментната печалба, или загуба, вземани за сведение от главния експлоатационен ръководител или по друг начин редовно са предоставяни на главния експлоатационен ръководител;
- ii) вътрешносегментни приходи, ако са включени в размера на сегментната печалба или загуба, вземани за сведение от главния експлоатационен ръководител или по друг начин са редовно предоставяни на главния експлоатационен ръководител;
- iii) размера на сегментната печалба или загуба;
- iv) общо активи, за които е имало значителна промяна от сумата, оповестена в миналогодишните финансови отчети;
- v) описание на разликите в миналогодишните финансови отчети на базата на сегментацията или на базата на измерване на сегментната печалба или загуба;
- vi) равнение на общата сума на отчетения размер на сегментната печалба или загуба 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. Значими равнявани позиции ще бъдат отделно идентифицирани и описвани при това равнение;

...“

Б9 МСС 36 *Обезценка на активи* се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 80 се изменя, както следва:

„80. С цел да се определи дали дадена единица е обезценена, търговската репутация, придобита при бизнескомбинация, от датата на придобиване, ще бъде отнесена към всяка от единиците на придобивания, генериращи парични потоци, или групи от единици, генериращи парични потоци, които се очаква да извлекат полза от синергизма на бизнескомбинацията, независимо дали други активи или материални отговорности на придобивания се отнасят към тези единици или групи от единици. Всяка единица или група от единици, към които по този начин е разпределена търговска репутация, следва да:

...

- б) ~~не бъде по-голяма от оперативен сегмент базиран или на основния или на второстепенния отчетен формат на предприятието, определен в съответствие с МСС 14 Отчитане по сегменти~~ МСФО 8 Оперативни сегменти.“

Параграф 129 се изменя, както следва:

„129. ~~Предприятие, което отчита сегментна информация в съответствие с МСС 14 Отчитане по сегменти~~ МСФО 8 Оперативни сегменти, е длъжно да оповести следното за всеки отчетен сегмент ~~на база на основния отчетен формат на предприятието.~~“

В параграф 130 буква в), ii) и буква г), ii) се изменят, както следва:

▼ **M17**

„130. в) ii) ако предприятието отчита сегментна информация съгласно МСС 14 МСФО 8, отчетният сегмент, към който принадлежи активът ~~база на основния отчетен формат на предприятието.~~“

„130. г) ii) сумата на загубата от обезценката, призната или анулирана по клас активи, и ако предприятието отчита сегментна информация, съгласно ~~МСС 14~~ МСФО 8, по отчетен сегмент ~~на база на основния отчетен формат на предприятието; и~~“

▼ **M5**▼ **B****ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-12****Консолидация — образувания със специално предназначение**

Съгласно параграф 11 от IAS 1 (преработен през 1997 г.), „Представяне на финансовите отчети“, финансовите отчети не трябва да бъдат описвани като съвместими с международните счетоводни стандарти, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложим стандарт и всяко приложимо разяснение, публикувано от Постоянния комитет за разяснения. Разясненията на SIC не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции.

Относно: IAS 27, „Консолидирани счетоводни отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия.“

*Въпрос*

1. Едно образувание може да бъде създадено за осъществяване на тясна и ясно определена цел (например за осъществяване на лизингова дейност, извършване на научно-изследователска дейност или секюритизация на финансови активи). Подобно образувание със специално предназначение може да бъде създадено във формата на корпорация, тръст, съдружие или некорпоратирано дружество. Много често образуванията със специално предназначение се създават въз основа на правни договорености, които налагат строги и понякога постоянни ограничения върху възможностите за вземане на решения от техния управителен орган, попечител или ръководството относно управлението на дейността на тези лица. Често тези разпоредби уточняват, че политиката, определяща текущата дейност на предприятието със специално предназначение, не може да се променя, освен може би от неговия основател или спонсор (т.е. те функционират на „автопилот“).
2. Спонсорът (или предприятието, от чието име образуванието със специално предназначение е създадено) често прехвърля активи към юридическото лице със специално предназначение, придобива правото на ползване на активите, притежавани от него или предоставя услуги на съответното образувание, докато другите страни („доставчиците на капитала“) осигуряват финансиране за образуванието със специално предназначение. Предприятие, което извършва сделки с юридическото лице със специално предназначение (често създателят или спонсорът), може по същество да осъществява контрол върху него.
3. Изгодното участие в едно образувание със специално предназначение например може да бъде във формата на дългов инструмент, капиталов инструмент, право на участие, участие в остатъчна стойност или лизинг. Някои изгодни участия може просто да предоставят на притежателя фиксиран или установен коефициент на възвращаемост, докато като други му осигуряват право или достъп до други бъдещи икономически ползи от дейността на образуванието със специално предназначение. В повечето случаи основателят или спонсорът (или предприятието, от чието име образуванието със специално предназначение е създадено) запазва значително изгодно участие в дейността на съответното предприятие със специално предназначение, независимо от това, че той може да притежава малък или въобще да не притежава дял в него.



## ▼B

4. IAS 27 изисква консолидиране на образуванията, които се контролират от отчетното предприятие. Стандартът обаче не предвижда изрично указание относно консолидирането на образуванията със специално предназначение.
5. Въпросът е при какви обстоятелства дадено предприятие трябва да консолидира едно образувание със специално предназначение.
6. Настоящото разяснение не се отнася за схемите за осигуряване след прекратяване на заетотта в предприятието или схемите за обезщетяване с акции.
7. Прехвърлянето на активи от едно предприятие към образувание със специално предназначение може да се квалифицира като продажба от страна на това предприятие. Дори ако прехвърлянето се определя като продажба, разпоредбите на IAS 27 и настоящото разяснение може да означават, че предприятието трябва да консолидира образуванието със специално предназначение. Настоящото разяснение не разглежда обстоятелствата, при които тълкуването като продажба се прилага по отношение на предприятието, или по отношение елиминирането на последствията от подобна продажба при консолидиране.

*Консенсус*

8. Консолидиране на образувание със специално предназначение трябва се извършва, когато същността на отношенията между дадено предприятие и образувание със специално предназначение показва, че това лице със специално предназначение се контролира от съответното предприятие.
9. В контекста на образувание със специална цел, контрол може да възникне чрез предопределяне на дейностите на това лице (функциониране на „автопилот“) или по друг начин. В IAS 27.12 се посочват няколко обстоятелства, които водят до възникване на контрол над юридическото лице със специално предназначение дори в случаи, когато дадено предприятие притежава половината или по-малко от гласовете в другото предприятие. По същия начин контрол може да възникне и в случаи, когато дадено предприятие притежава малък или въобще не притежава дял в образуванието със специално предназначение. Прилагането на понятието за контрол изисква във всеки един случай преценка в контекста на всички съществуващи фактори.
10. В допълнение към случаите, описани в IAS 27.12, например следните обстоятелства могат да се посочат като отношение, при което дадено предприятие контролира образувание със специално предназначение, и следователно трябва да консолидира съответното лице (допълнително указание е включено в Приложението към настоящото разяснение):
  - а) по същество дейностите на предприятието със специално предназначение се ръководят в полза на предприятието съгласно неговите специфични бизнес потребности, така че то да извлича ползи от функционирането на предприятието със специално предназначение;
  - б) по същество предприятието има правомощията да взема решения, които му осигуряват получаването на голяма част от ползите от дейността на предприятието със специално предназначение или чрез въвеждане на „автопилотния“ механизъм да преотстъпи правомощията за вземане на решения;
  - в) по същество предприятието има право да получава болшинството от изгодите на предприятието със специално предназначение, и следователно може да бъде изложено на рисковете, произтичащи от дейностите на предприятието със специално предназначение, или
  - г) по същество предприятието задържа болшинството от остатъчните рискове или рисковете на собствеността, свързани с предприятието със специално предназначение или неговите активи с цел извличане на ползи от неговите дейности.
11. Предопределянето на текущите дейности на предприятие със специално предназначение от дадено предприятие (спонсорът или

**▼B**

друга страна с изгодно участие) не би представлявало видът ограничения, засегнати в IAS 27.13, буква б).

Дата на съгласие: юни 1998 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила за годишните отчетни периоди, започващи на или след 1 юли 1999 г. Насърчава се по-ранното му прилагане. Промените в счетоводните политики трябва да бъдат съобразени с преходните разпоредби на IAS 8.46.

**▼M8****Международен комитет по разясненията на финансовите отчети****IFRIC****ИЗМЕНЕНИЕ НА IFRIC КЪМ SIC-12****Обхват на ПКР-12**

*Консолидация – предприятия със специална цел*

**ПОЗОВАВАНИЯ**

IAS 19 *Доходи на наети лица*

IAS 32 *Финансови инструменти: Оповестяване и представяне*

IFRS 2 *Плащания на базата на акции*

SIC-12 *Консолидация – образувания със специална цел*

**КОНТЕКСТ**

1. До влизането в сила на настоящото изменение SIC-12 изключва от обхвата си пенсионните планове и плановете за компенсация под формата на дялове в собствения капитал (SIC-12.6). До влизането в сила на IFRS 2 тези планове попадаха в обхвата на IAS 19 (както е изменен през 2002 г.).
2. IFRS 2 е в сила за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. IFRS 2 ще измени IAS 19, като:
  - а) премахне от неговия обхват доходите на заетите лица, за които се прилага IFRS 2, и
  - б) премахне всички позовавания на компенсациите под формата на дялове в собствения капитал.
3. Освен това IAS 32 поставя изискването изкупените собствени акции да бъдат извадени от собствения капитал. Когато влезе в сила, IFRS 2 ще измени IAS 32, като постанови, че параграфи 33 и 34 от IAS 32 (отнасящи се до изкупени собствени акции) се прилагат спрямо купени, продадени, емитирани или отменени такива акции във връзка с плановете за продажба на акции на служителите, плановете за закупуване на акции на заетите лица и всички останали договори, при които плащането става на основата на акции.

**РАЗГЛЕДАНИ ВЪПРОСИ**

4. Първият въпрос, който се разглежда от настоящото изменение, е включването на плановете за компенсация под формата на дялове от собствения капитал в обхвата на SIC-12.
5. Вторият въпрос, който се разглежда от настоящото изменение, е изключването от обхвата на SIC-12 на другите дългосрочни планове за доходите на наетите лица. До влизането в сила на изменението, ПКР-12 не изключва от обхвата си другите дългосрочни планове за доходите на заетите лица. Въпреки това IAS 19 поставя изискването тези планове да бъдат осчетоводявани по начин, подобен на начина, по който се осчетоводяват плановете за възнаграждение след приключване на заетостта в образуванието.

▼ **M8**

## ИЗМЕНЕНИЕ

6. Параграф 6 от SIC-12 се изменя, както следва.

Настоящото разяснение не се прилага по отношение на плановете за възнаграждение след приключване на заетостта в образуването или на другите дългосрочни плановете за доходите на зетите лица, за които се прилага IAS 19.

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

7. Образуването прилага настоящото изменение за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако образуването прилага IFRS 2 за по-ранен период, настоящото изменение се прилага за този по-ранен период.

▼ **B**

## ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-13

**Съвместно контролирани предприятия — непарични вноски от съдружниците**

Съгласно параграф 11 от IAS 1 (преработен през 1997 г.), „Представяне на финансовите отчети“, финансовите отчети не трябва да бъдат описвани като съвместими с международните счетоводни стандарти, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложен стандарт и всяко приложимо разяснение, публикувано от Постоянния комитет за разяснения. Интерпретациите на ПКР не са предназначени да се прилагат за несъществуващи позиции.

Относно: IAS 31 (преработен 1998 г.), „Счетоводно отчитане на участията в съвместни предприятия“.

*Въпрос*

1. IAS 31.39 (преработен 1998 г.) разглежда както вноските, така и продажбите между съдружник и смесено предприятие, както следва:
 

„Когато съдружник внася или продава активи на съвместното предприятие, признаването на каквато и да е част от печалбата или загубата от сделката трябва да отразява същността на сделката“. В допълнение IAS 31.19 (преработен 1998 г.) предвижда, че „съвместно контролирано образуване е съвместно предприятие, което включва създаване на корпорация, дружество или друго предприятие, в което всеки съдружник има участие“. Не се предвижда изрично указание относно признаването на печалбите и загубите в резултат на извършени вноски на непарични активи в съвместно контролираните предприятия.
2. Вноските в съвместно контролирано предприятие представляват прехвърляне на активи от съдружниците в замяна на придобиване на дялово участие в съвместно контролираното предприятие. Тези вноски могат да бъдат в различни форми. Вноските могат да бъдат направени от съдружниците едновременно при създаването на съвместно контролираното предприятие или след това. Възнаграждението, което съдружникът (съдружниците) получават в замяна на внесените активи в съвместно контролираното предприятие, може да бъде парично или в друга форма, като то не зависи от бъдещите парични потоци на съвместно контролираното предприятие („допълнително възнаграждение“).
3. Въпросите са:
  - а) кога съответната част от печалбите и загубите, които са резултат от внасянето на непаричния актив в съвместно контролираното предприятие срещу дялово участие в него се признава от съдружника в отчета за приходите и разходите;
  - б) по какъв начин допълнителното възнаграждение се осчетоводява от съдружника, и
  - в) по какъв начин всяка нереализирана печалба и загуба се представя в консолидирания счетоводен отчет на съдружника.
4. Настоящото разяснение се касае осчетоводяването от съдружника на непаричните вноски, внесени в съвместно контролираното предприятие срещу дялово участие в него, което се осчетоводява чрез

**▼B**

използването на метода за собствения капитал или чрез пропорционална консолидация.

*Консенсус*

5. Прилагайки IAS 31.39 към непаричните вноски в съвместно контролираното предприятие в замяна на дялово участие в същото предприятие, съдружникът признава в отчета за приходите и разходите за периода частта от печалбата или загубата, отнасяща се към дяловите участия на другите съдружници, освен в случаите когато:
- значителните рискове и ползи от собствеността на внесените непарични активи не са били прехвърлени в съвместно контролираното предприятие;
  - печалбата или загубата от непаричната вноска не може да се оцени по сигурен начин, или
  - внесените нематериални активи са подобни на онези, внесени от другите съдружници. Непаричните активи са подобни с онези, внесени от другите съдружници, когато те имат сходни характеристики, сходна употреба в една и същата бизнес област и близки справедливи стойности. Вноската отговаря на теста за подобност само ако всеки един от съществените компоненти на активите от тази вноска са сходни с онези, внесени от другите съдружници.
- Когато се прилага някое от изключенията от букви а) до в), печалбата или загубата биха се считали за нереализирани и съответно не биха се признали в отчета за приходите и разходите, освен ако не се прилага и параграф 6.
6. Ако в допълнение към получаването на дялово участие в съвместно контролирано предприятие съдружникът получава парични или непарични активи, несходни с онези, които то внася, съответната част от печалбата или загубата по сделката се признава от съдружника в отчета за приходите и разходите.
7. Нереализираните печалби и загуби от непаричните активи, внесени в съвместно контролираното предприятие, се елиминират срещу базови активи по метода на пропорционална консолидация или срещу инвестициите според метода на собствения капитал. Подобни нереализирани печалби или загуби не се представят като отложени печалби или загуби в консолидирания баланс на съдружника.

Дата на съгласие: юни 1998 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила за годишните отчетни периоди, започващи на или след 1 януари 1999 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Промените в счетоводната политика следва се отчитат съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

**▼M5****▼B****ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-15****Експлоатационен лизинг — стимули**

Съгласно параграф 11 от IAS 1 (преработен през 1997 г.), „Представяне на финансовите отчети“, финансовите отчети не трябва да бъдат описвани като съвместими с международните счетоводни стандарти, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложим стандарт и всяко приложимо разяснение, публикувано от Постоянния комитет за разяснения. Разясненията на SIC не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции.

Относно: IAS 17, „Лизинг“ (преработен 1997 година).

*Въпрос*

- При договарянето на нов или подновен експлоатационен лизинг наемодателят може да се погрижи за стимулиране за наемателя да сключи договора. Примери за такива стимули са предварително плащане в брой към наемателя, възстановяване или приемане от страна на наемодателя на разходите на наемателя (такива като

**▼B**

разходите по преместването, подобренията на наетия имот и разходите, свързани със съществуващо от по-рано лизингово обвързване на наемателя). Може да бъде уговорено първоначалните периоди на лизинговия срок да бъдат освободени от наем или да са с намален наем.

2. Въпросът е по какъв начин да стимулите в един експлоатационен лизинг да се признават в счетоводните отчети както на наемателя, така и на наемодателя.

*Консенсус*

3. Всички стимули по споразумение за нов или подновен експлоатационен лизинг се признават за неделима част от нетното възнаграждение, договорено за използването на наетия актив независимо от същността или формата на стимула, или разпределението на плащанията във времето.
4. Наемодателят признава общите разходи като намаляване на дохода от наем по време на лизинговия срок на линейна база, освен ако друга системна база не представя разпределението във времето, през което ползата от отдадения под наем актив се намалява.
5. Наемателят признава общата полза от стимулите като намаление на разходите за наем през срока на лизинговия договор на линейна база освен ако друга системна база не представя разпределението във времето на ползата на наемателя от употребата на наетия актив.
6. Поетите от наемателя разходи, включително разходите във връзка със съществуващо по-рано лизинг (например разходите по прекратяването, преместването или подобренията на наетия имот), се осчетоводяват от наемателя в съответствие с международните счетоводни стандарти, приложими към тези разходи, включително разходите, които са ефективно възстановени чрез средствата за стимулиране.

Дата на съгласие: юни 1998 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила за лизингови срокове, започващи на или след 1 януари 1999 г.

**▼M5****▼B****ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-21****Данъци върху дохода — възстановяване на преоценените неамортизируеми активи**

Съгласно параграф 11 от IAS 1 (преработен през 1997 г.), „Представяне на финансовите отчети“, финансовите отчети не следва да бъдат описвани като съвместими с международните счетоводни стандарти, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложим стандарт и всяко приложимо разяснение, публикувано от Постоянния комитет за разяснения. Разясненията на SIC не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции.

Проект за разяснение SIC-D21, „Данъци върху дохода“ — сборник беше издаден за коментари през септември 1999 г. Проектът за разяснения включваше както въпросите, разглеждани в настоящото разяснение, така и въпросите, включени в Разяснение SIC-25, „Данъци върху дохода“ — промени в данъчния статус на предприятието или на акционерите му.

Относно: IAS 12 Данъци върху дохода (преработен през 1996 г.).

*Въпрос*

1. Съгласно IAS 12.51 оценяването на пасивите и активите по отсрочени данъци трябва да отразява данъчните последици, които произтичат от начина, по който предприятието очаква да възстанови или изплати преносната стойност на тези активи и пасиви, които пораждат временните разлики.
2. IAS 12.20 отбелязва, че преоценката на един актив не винаги засяга облагаемата печалба (данъчна загуба) в периода на преоценката и че данъчната основа на актива не може да бъде коригирана в резултат на преоценката. Ако бъдещо възстановяване на преносната стойност ще бъде облагаемо, всяка разлика между преносната стойност на

**▼ B**

преоценения актив и неговата данъчна основа е временна разлика и поражда пасив или актив по отсрочени данъци.

3. Въпросът е как да се тълкува термина „възстановяване“ във връзка с актив, който не се амортизира (неамортизируем актив) и се преоценява съгласно алинея 29 от IAS 16 (преработен през 1998 г.).
4. Настоящото разяснение се прилага, също така, за инвестиционните имоти, които се отчитат по преоценени стойности съгласно IAS 25.23, буква б), но щяха да се считат за неамортизируеми, ако трябваше да се прилага IAS 16.

*Консенсус*

5. Пасивът или активът по отсрочени данъци, който възниква от преоценката на неамортизируем актив според IAS 16.29, трябва да бъде оценяван на базата на данъчните последици, които биха следвали от възстановяването на преносната стойност на този актив чрез продажба, независимо от основата на оценяване на преносната стойност на този актив. Следователно ако данъчният закон установява данъчна ставка, приложима за облагаема сума, получена от продажбата на актива, която се отличава от данъчната ставка, приложима към облагаемата сума, която се получава от използването на актива, първата ставка се прилага при оценяване на пасив или актив по отсрочени данъци, отнасящ се за неамортизируем актив.

Дата на съгласие: август 1999 г.

Дата на влизане в сила: настоящото съгласие влиза в сила на 15 юли 2000 г. Промените в счетоводните политики трябва да бъдат отчетени съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

**▼ M5****▼ B****ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-25****Данъци върху дохода — промени в данъчния статус на предприятието или негови акционери**

Съгласно параграф 11 от IAS 1 (преработен 1997 г.), „Представяне на финансовите отчети“, финансовите отчети не трябва да бъдат описвани като съвместими с международните счетоводни стандарти, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложим стандарт и всяко приложимо разяснение, публикувано от Постоянния комитет за разяснения. Разясненията на SIC не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции.

Проектът за разяснения SIC - D21, данъци върху дохода - сборник издаден за коментар през септември 1999г. Проектът за разяснения включи както въпросите по настоящото разяснение така и въпросът, включен в разяснение SIC-21 Данъци върху дохода — възстановяване на преоценените неамортизируеми активи

Относно: IAS 12, „Данъци върху дохода“ (преработен 1996 г.).

*Въпроси*

1. Промяната в данъчния статус на едно предприятие или негови акционери може да има като последица увеличаване или намаляване на данъчните активи или пасиви на предприятието. Това може например да се случи при публичното регистриране на инструменти на собствения капитал на предприятието или при реструктуриране на собствения капитал на предприятието. Това може също така да се случи, когато контролиращ акционер се премести в друга страна. В резултат на такова събитие предприятието може да бъде облагано по различен начин; то може например да спечели или загуби данъчни стимули или да стане обект на различна данъчна ставка в бъдеще.
2. Промяната на данъчния статус на предприятието или негови акционери може да има незабавен ефект върху текущите данъчни пасиви или активи на предприятието. Промяната може също така да увеличи или намали признатите от предприятието пасиви или активи по отсрочени данъци в зависимост от ефекта, който има

**▼ B**

промяната в данъчния статус върху данъчните последствия, които ще възникнат от възстановяването или плащането на преносната стойност на активите и пасивите на предприятието.

3. Въпросът е как предприятието трябва да осчетоводи данъчните последствия от промяната в неговия данъчен статус или този на негови акционери.

*Консенсус*

4. Една промяна в данъчния статус на предприятието или неговите акционери не предизвиква увеличение или намаление на сумите, пряко признати в собствения капитал. Текущите и отсрочени данъчни последствия от промяната в данъчния статус трябва да бъдат включени в нетната печалба или загуба за периода, освен ако тези последствия се отнасят до сделки и събития, които имат за резултат, в същия или различен период, пряко кредитиране или дебит на признатата сума в собствения капитал. Тези данъчни последствия, които се отнасят до промени в призната сума на собствения капитал, в същия или различен период (невключени в нетната печалба или загуба), трябва да бъдат дебитираны или кредитирани пряко в собствения капитал.

Дата на съгласие: август 1999 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила на 15 юли 2000 г. Промените в счетоводните политики следва да се отчитат съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

**ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-27****Оценка на съдържанието на сделките, свързани с правната форма на лизинги**

Съгласно параграф 11 от IAS 1 (преработен 1997 г.), „Представяне на финансовите отчети“, финансовите отчети не трябва да бъдат описвани като съвместими с международните счетоводни стандарти, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложим стандарт и всяко приложимо разяснение, публикувано от Постоянния комитет за разяснения. Интерпретациите на ПКР не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции.

Относно: IAS 1, „Представяне на финансовите отчети“ (преработен 1997 г.), IAS 17, „Лизинги“ (преработен 1997 г.), IAS 18, „Приходи“ (преработен 1993 г.).

*Въпроси*

1. Едно предприятие може да сключи сделка или серия от структурирани сделки (споразумение) с несвързана страна или страни (инвеститор), която представлява юридическата форма на лизинг. Например предприятието може да даде под наем активи на инвеститор и да наеме тези активи обратно, или обратно — да продаде законно активи и да ги наеме. Формата на всяко споразумение и неговите условия могат да варират значително. В примера за даване под наем и обратно наемане е възможно споразумението да има за цел да се постигне данъчно преимущество за инвеститора, споделено с предприятието под формата на такса, и да не се прехвърли правото за ползване на актива.
2. Когато споразумение с инвеститор представлява юридическа форма на лизинг, въпросите са:
  - а) как да се определи дали поредиците сделки са свързани и трябва да се отчитат като една сделка;
  - б) дали споразумението съответства на определението за лизинг съгласно IAS 17; и ако това не е така,
    - i) дали отделна инвестиционна сметка и възможното наличие на задължения за лизингово плащане, представляват активите и пасивите на предприятието (например разгледайте примера, описан в параграф 2, буква а) от приложение А);
    - ii) как предприятието трябва да отчита други задължения, произтичащи от споразумението, и

## ▼B

- iii) как предприятието трябва да отчита таксата, която получава от инвеститора.

*Консенсус*

3. В серията сделки, които представляват юридическата форма на лизинг, сделките са обвързани и трябва да се отчитат като една сделка, когато целият икономически ефект не може да бъде разбран без позоваване на серията сделки като цяло. Такъв е случаят например, когато в серията от сделки сделките са тясно взаимосвързани, договорени като една сделка и се извършват едновременно или в непрекъсната последователност. (Приложение А илюстрира прилагането на настоящото разяснение).
4. Отчитането трябва да отразява същността на споразумението. Всички аспекти и заключения на дадено споразумение трябва да бъдат оценени, за да се определи тяхната същност, като се придава тежест на тези аспекти и заключения, които имат икономически ефект.
5. IAS 17 се прилага, когато същността на споразумението включва предаването на правото за използване на актив за съгласуван период от време. Признаци, които поотделно показват, че споразумението не може на практика да включва лизинг съгласно IAS 17, включват (приложение А илюстрира приложението на настоящото разяснение):
  - а) предприятието запазва всички рискове и ползи, произтичащи от собствеността на базов актив и се ползва реално със същите права по отношение на неговата употреба както и преди споразумението;
  - б) основната цел на споразумението е да се постигне определен данъчен резултат, а не да се прехвърли правото за ползване на актив, и
  - в) включена е опция при условия, които правят нейното упражняване почти сигурно (например, „път“ опция, която може да бъде упражнявана по цена, достатъчно по-висока от очакваната справедлива стойност, когато стане възможно тя да бъде упражнявана).
6. Определенията и насоките в параграфи 49—64 от общите положения трябва да бъдат прилагани, когато се определя дали на практика отделна инвестиционна сметка и задължения за лизингово плащане представляват активи и пасиви на предприятието. Признаците, които общо показват, че фактически отделна инвестиционна сметка и задължения за лизингово плащане не отговарят на определенията за актив и пасив, и не трябва да бъдат признавани от предприятието, включват:
  - а) предприятието не може да контролира инвестиционната сметка в преследване на своите цели и не е задължено да плаща лизингови вноски. Това се случва, когато например авансово платена сума се внесе по отделна инвестиционна сметка, за да се защити инвеститора и може да бъде използвана единствено да се плати на инвеститора, той се съгласява, че задълженията по договор за лизинг се изплащат от средства в инвестиционната сметка и предприятието не може да удържа плащания към инвеститора от инвестиционната сметка;
  - б) за предприятието остава малко вероятния риск от връщане на цялата сума на такса, получена от инвеститора, и възможно плащане на допълнителна сума, или, когато таксата не е била получена, само малко вероятен риск от плащане на сума по други задължения (например гаранция). Съществува малък риск, когато например условията на споразумението изискват авансово платената сума да бъде инвестирана в безрискови активи, от които се очаква да генерират достатъчно парични потоци, за да удовлетворят задължения за плащане по договори за лизинг, и
  - в) освен паричните потоци в началото на споразумението, единствените парични потоци, очаквани по споразумението са лизинговите плащания, които се удовлетворяват единствено от средства, теглени от отделна инвестиционна сметка, открита с първоначалните парични потоци.



## ▼B

7. Други задължения по споразумение, включително всякакви предоставени гаранции и натрупани задължения при ранно прекратяване, трябва да бъдат отчитани съгласно IAS 37 или IAS 39, в зависимост от условията.
8. Критериите по параграф 20 от IAS 18 трябва да се прилагат към фактите и обстоятелствата на всяко споразумение при определяне кога да се признава такса като приход, което предприятието може да получи. Фактори като тези, дали продължава ангажиментът под формата на значителни бъдещи задължения за резултатност, необходими за спечелване на таксата, дали има задържан риск, условията по гаранционни споразумения и рискът от връщане на таксата трябва да се вземат предвид. Показателите, които поотделно посочват, че признаване на цялата такса като приход при получаването и ако е получена в началото на споразумението, е неуместно, включват:
- a) задълженията за извършване или въздържане от определени важни действия са условия за спечелване на получената такса и следователно изпълнението на законно обвързващо споразумение не е най-важното изискване на споразумението;
  - б) поставени са ограничения за употребата на базов актив, практическият ефект от които е ограничаване и значителна промяна на възможността на предприятието да използва (например изтощава, продава или залага като обезпечение) актива;
  - в) възможността за връщане на някаква сума от такса и възможно плащане на някаква допълнителна сума не е малко вероятна. Това се случва, когато например:
    - i) базовият актив не е специализиран актив, който е необходим на предприятието за осъществяване на дейността му, и затова има възможност предприятието да плати определена сума, за да прекрати споразумението преждевременно, или
    - ii) съгласно условията на споразумението предприятието трябва или има известна или пълна свобода на действие, да инвестира авансово платената сума в активи, носещи повече от незначителен риск (например, валута, лихвен процент или кредитен риск). При тези обстоятелства рискът от това инвестиционната стойност да бъде недостатъчна, за да се удовлетворят задълженията за лизинговото плащане, не е малко вероятен и затова съществува възможност предприятието да трябва да плати известна сума.
9. Таксата трябва да бъде представена в отчета за приходи и разходи на базата на нейното съдържание и естество.

*Оповестяване*

10. Всички аспекти на споразумението, което реално не включва лизинг съгласно IAS 17, трябва да бъдат взети предвид при определяне на съответните оповестявания, които са необходими да бъде разбрано споразумението и възприетото счетоводно третиране. Предприятието трябва да оповести следната информация през всеки период на съществуване на споразумението:
- a) описание на споразумението, включително:
    - i) базовия актив и всички ограничения върху неговото използване;
    - ii) срок и други важни условия споразумението;
    - iii) свързаните операции, включително всички опции, и
  - б) счетоводното третиране, прилагано към всяка получена такса, сумата призната като приход през периода, и позицията от отчета за приходи и разходи, в която тя е включена.
11. Оповестяванията, необходими съгласно параграф 10 от настоящото разяснение, трябва да бъдат представени отделно за всяко споразумение или общо за всяка категория споразумения. Категория е групирането на споразумения с базови активи с подобен характер (например електроцентрали).

Дата на съгласие: февруари 2000 г.



Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г. Промените в счетоводните политики трябва да бъдат отчитани съгласно преходните разпоредби на IAS 8.46.

## ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-29

### Оповестяване — договори за концесии за обслужване

Съгласно параграф 11 от IAS 1 (преработен 1997 г.), „Представяне на финансовите отчети“, финансовите отчети не трябва да бъдат описвани като съвместими с международните счетоводни стандарти, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложим стандарт и всяко приложимо разяснение, публикувано от Постоянния комитет за разяснения. разясненията на SIC не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции.

Относно: IAS 1, „Представяне на финансовите отчети“ (преработен 1997 г.).

#### Въпроси

1. Едно предприятие (концесионер) може да сключи договор с друго предприятие (доставчика на концесия) за предоставяне на услуги, които осигуряват достъп на обществеността до големи икономически и социални съоръжения. Доставчикът на концесия може да бъде държавно или частно предприятие, включително държавен орган. Примерите за договори за концесии за обслужване включват съоръжения за обработка на вода и водоснабдяване, магистрали, паркинги, тунели, мостове, летища и телекомуникационни мрежи. Примери за договорености, които не са договори за концесии за обслужване: предприятието предоставя дейността по извършване на неговите вътрешни услуги на външен изпълнител (например кафене за служителите, поддръжка на сградата, функции, свързани със счетоводството и информационните технологии).
2. Договорът за концесии за обслужване обикновено означава, че доставчикът на концесия прехвърля за периода на концесията на концесионера:
  - а) правото да предоставя услуги, които дават на обществеността достъп до големи икономически и социални съоръжения, и
  - б) в някои случаи правото да използва определени материални активи, нематериални активи и/или финансови активи,
 в замяна на което концесионерът:
  - а) се задължава да предоставя услугите съгласно определени условия по време на концесионния период, и
  - б) когато е приложимо, се задължава, след изтичане на срока на концесията да върне правата, получени в началото на концесионния период и/или придобити по време на концесионния период.
3. Обща характеристика на всички договори за концесии за обслужване е това, че концесионерът едновременно получава право и поема задължение да предоставя обществени услуги.
4. Въпросът е каква информация трябва да бъде оповестявана в бележките към финансовите отчети на концесионера и доставчика на концесия.
5. Определени аспекти и оповестявания, свързани с някои договори за концесии за обслужване, са станали вече предмет на съществуващи международни счетоводни стандарти (например IAS 16 се прилага към придобивания на отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване, IAS 17 се прилага за лизинги на активи, а IAS 18 се прилага за придобивания на нематериални активи). Договорът за концесии за обслужване обаче може да включва договори за изпълнение, които не са предмет на международни счетоводни стандарти, освен ако договорите са обременяващи, като в този случай се прилага IAS 37. Следователно настоящото разяснение се отнася за допълнителни оповестявания на договори за концесии за обслужване.

**▼B***Консенсус*

6. Всички аспекти на един договор за концесия за обслужване трябва да бъдат взети предвид при определяне на съответните оповестявания в бележките към финансовите отчети. Концесионерът и доставчикът на концесия трябва да оповестяват следната информация във всеки период:
- а) описание на договора;
  - б) важни условия на договора, които могат да засегнат сумата, графика и сигурността на бъдещите парични потоци (например, срока на концесията, дати на смяна на ценовите условия и базата, на която се определя смяната на ценовите условия или признаването);
  - в) естеството и обхвата (например количество, срок или сума) на:
    - i) правата за използване на определени активи;
    - ii) задълженията или правата за предоставяне на очакваните услуги;
    - iii) задълженията за придобиване или изграждане на отделни имоти, машини, съоръжения и оборудване;
    - iv) задълженията за предоставяне или правата за получаване на определени активи в края на концесийния период;
    - v) възможности за подновяване и прекратяване, и
    - vi) други права и задължения (например, големи основни ремонти), и
  - г) промени в договора, възникващи през периода.
7. Оповестяванията, изисквани съгласно параграф 6 от настоящото разяснение, трябва да бъдат представени отделно за всеки договор за концесии за обслужване или общо за всяка категория договори за концесии за обслужване. Категория е всяко групиране на договори за концесии за обслужване, включващи услуги с подобен характер (например събиране на такси, телекомуникационни услуги и услуги по водоснабдяването).

Дата на съгласие: май 2001 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г.

**▼M5****▼B****ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-31****Приходи — бартерни сделки на рекламни услуги**

Съгласно параграф 11 от IAS 1 (преработен 1997 г.), „Представяне на финансовите отчети“, финансовите отчети не трябва да бъдат описвани като съвместими с международните счетоводни стандарти, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложим стандарт и всяко приложимо разяснение, публикувано от Постоянния комитет за разяснения. Разясненията на SIC не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции.

Относно: IAS 18, „Приходи“ (преработен 1993 г.).

*Въпроси*

1. Едно предприятие (продавач) може да сключи бартерна сделка за предоставяне на рекламни услуги в замяна на получаване на рекламни услуги от своя клиент. Рекламите могат да бъдат показвани по Интернет или места за обяви, разпространявани по телевизия или радио, публикувани в списания или вестници, или представяни в друго средство за масово осведомяване.
2. В някои случаи предприятията не си разменят пари или друго възнаграждение. В други случаи се разменят равни или приблизително равни парични суми, или друго възнаграждение.

**▼B**

3. Продавач, който предоставя рекламни услуги в хода на своята обичайна дейност признава приходи съгласно IAS 18 от бартерни сделки, включващи реклама, когато освен останалите критерии, разменените услуги са различни (IAS 18.12) и сумата на приходите може да бъде оценена надеждно (IAS 18.20, буква а). Настоящото разяснение се прилага само към размяната на различни рекламни услуги. Размяната на подобни рекламни услуги не е сделка, която генерира приходи съгласно IAS 18.
4. Въпросът е при какви обстоятелства продавачът може надеждно да оцени приходите по справедливата стойност на рекламните услуги, получени или предоставени, в бартерна сделка.

*Консенсус*

5. Приходите от бартерна сделка, включваща реклама, не могат да бъдат надеждно оценени по справедливата стойност на получените рекламни услуги. Продавачът може обаче да оцени приходите по справедливата стойност на рекламните услуги, които той предоставя в бартерната сделка, във връзка само с небартерни сделки, които:
  - а) включват реклами, подобни на рекламите в бартерната сделка;
  - б) възникват често;
  - в) представляват преобладаващ брой от сделките и сумата, по сравнение с всички сделки за предоставяне на рекламни услуги, които са подобни на рекламите в бартерните сделки;
  - г) включват парична и/или друга форма на възнаграждение (например търгуеми ценни книжа, непарични активи и други услуги), чиято справедлива стойност може да бъде надеждно оценена, и
  - д) не включват същия партньор както в бартерните сделки.

Дата на съгласие: май 2001 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила на 31 декември 2001 г. Промените в счетоводните политики следва да бъдат отчитани съгласно преходните разпоредби от IAS 8.46.

**ПОСТОЯНЕН КОМИТЕТ ЗА РАЗЯСНЕНИЯ РАЗЯСНЕНИЕ SIC-32****Нематериални активи — разходи за уеб сайтове**

Съгласно параграф 11 от IAS 1 (преработен 1997 г.), „Представяне на финансовите отчети“, финансовите отчети не трябва да бъдат описвани като съвместими с международните счетоводни стандарти, освен ако те отговарят на всички изисквания на всеки приложим стандарт и всяко приложимо разяснение, публикувано от Постоянния комитет за разяснения. Разясненията на SIC не са предназначени да се прилагат за несъществени позиции.

Относно: IAS 38, „Нематериални активи“.

*Въпроси*

1. Едно предприятие може да направи вътрешни разходи за разработването и експлоатирането на свой собствен уеб сайт за вътрешен или външен достъп. Уеб сайт, предназначен за външен достъп, може да бъде използван за различни цели, например за промоциране и рекламиране на собствените продукти и услуги на предприятието, предоставяне на електронни услуги и продажба на продукти и услуги. Уеб сайт, предназначен за вътрешен достъп, може да бъде използван за провеждане на политиката на компанията, съхраняване на данни за клиентите и търсене на необходимата информация.
2. Етапите на разработване на един уеб сайт могат да бъдат описани, както следва:
  - а) планиране — включва проучване на приложимостта, определяне на целите и спецификациите, оценка на алтернативите и избор на предпочитания;
  - б) разработване на приложение и инфраструктура — включва получаване на име на домейн, покупка и усъвършенстване на хардуер и операционен софтуер, инсталиране на разработени приложения и тестване за натоварване;

## ▼B

- в) разработване на графичен дизайн — включва разработка на външния вид на уеб страниците;
  - г) разработване на съдържание — включва създаване, покупка, изготвяне и зареждане на информация, текстова или графична, на уеб сайта преди завършване разработването на уеб сайта. Тази информация може да бъде съхранена или в отделни бази данни, които са интегрирани в (или достъпни от) уеб сайта, или кодирана пряко в уеб страниците.
3. След приключване разработката на уеб сайта започва експлоатационният етап. По време на този етап предприятието поддържа и усъвършенства приложенията, инфраструктурата, графичния дизайн и съдържанието на уеб сайта.
  4. Когато се отчитат вътрешните разходи за разработване и експлоатация на собствения уеб сайт на предприятието за вътрешен и външен достъп, въпросите са:
    - а) дали уеб сайтът е вътрешно генериран нематериален актив, който е предмет на изискванията на IAS 38, и
    - б) подходящото счетоводно третиране на такъв разход.
  5. Настоящото разяснение не се прилага към разходи за покупка, разработване и експлоатация на хардуер (например уеб сървъри, тестови сървъри за Интернет, производствени сървъри и Интернет връзки) за уеб сайт. Такива разходи се отчитат съгласно IAS 16, „Имоти, машини, съоръжения и оборудване“ (преработен 1998 г.). Освен това когато едно предприятие прави разходи за доставчик на Интернет услуги, който стопанисва уеб сайта на предприятието, разходите се признават като разход съгласно IAS 8.7 и общите положения, когато са получени услугите.
  6. IAS 38 не се прилага за нематериални активи, държани от предприятието за продажба в обичайния ход на неговата дейност (вж. IAS 2, „Стоково-материални запаси“, и IAS 11, „Договори за строителство“), или за лизинги, които попадат в обхвата на IAS 17, „Лизинги“ (преработен през 1997 година). Следователно настоящото разяснение не се прилага за разходи за разработване или експлоатация на уеб сайт (или софтуер за уеб сайт) за продажба на друго предприятие. Когато един уеб сайт се отдава под наем съгласно оперативен лизинг, лизингодателят прилага настоящото разяснение. Когато уеб сайтът се лизингова по финансов лизинг, лизингополучателят прилага настоящото разяснение след първоначално признаване на лизингования актив.

*Консенсус*

7. Собствен уеб сайт на едно предприятие, който е резултат от разработка и е предназначен за вътрешен и външен достъп, е вътрешно генериран нематериален актив, който е предмет на изискванията по IAS 38.
8. Уеб сайт, който е резултат от разработка, трябва да бъде признат като нематериален актив единствено ако освен съвместимостта с общите изисквания, описани в IAS 38.19 за признаване и първоначално оценяване, предприятието може да отговори на изискванията по IAS 38.45. По-специално предприятието може да удовлетвори изискванията за демонстриране на това как неговият уеб сайт ще генерира вероятни икономически ползи съгласно IAS 38.45, буква г), когато например уеб сайтът е способен да генерира приходи, включително преки приходи от даването на възможност да се правят поръчки. Предприятието не може да покаже как уеб сайтът, разработен единствено или основно за промоциране и рекламиране на неговите собствени продукти и услуги, ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи, и следователно всички разходи за разработването на такъв уеб сайт трябва да бъдат признавани като разход при понасянето им.
9. Всички вътрешни разходи за разработването и експлоатацията на собствен уеб сайт на предприятието трябва да бъдат отчитани съгласно IAS 38. Естеството на всяка дейност, за която е направен разходът (например обучение на служители и поддръжка на уеб сайта) и етапът на разработване на уеб сайта или етапът след разработката му, трябва да бъдат оценени, за да се определи подходящото

## ▼B

счетоводно третиране (допълнителни насоки са дадени в приложението към настоящото разяснение). Например:

- а) етапът на планиране е подобен по характер на изследователската фаза съгласно IAS 38.42 до 44. Разходите, направени на този етап трябва да се признават като разход при понасянето им;
  - б) етапът на разработване на приложение и инфраструктура, етапът на разработване на графичния дизайн и съдържанието, доколкото това съдържание е разработено за цели, различни от рекламиране и промоциране на собствени продукти и услуги на предприятието, са подобни по своята същност на фазата на разработване съгласно IAS 38.45 до 52. Направените на тези етапи разходи, трябва да бъдат включени в стойността на уеб сайта, признат като нематериален актив в съответствие с параграф 8 от настоящото разяснение, когато разходите могат да бъдат пряко отнесени или разпределени, разумно и последователно, за подготовката на уеб сайта за неговото планирано използване. Например разходите за покупка или създаване на специфично за уеб сайт съдържание (различно от съдържание, което рекламира и промоцира собствени продукти и услуги на предприятието), или разходи за даване на възможност за използване на съдържанието (например такса за получаване на лиценз за възпроизвеждане) на уеб сайт, трябва да бъдат включени в разходите за разработване, когато това условие е изпълнено. Съгласно IAS 38.59 обаче разходите за нематериален обект, който е бил признат първоначално като разход в предишни финансови отчети, не трябва да бъдат признавани като част от стойността на нематериален актив на по-късна дата (например когато стойността на едно авторско право е напълно амортизирана, а съдържанието му впоследствие е достъпно в уеб сайта);
  - в) разходи, направени на етапа на разработка на съдържанието, доколкото това съдържание е разработено за рекламиране и промоциране на собствени продукти и услуги на предприятието (например цифрови фотографии на продукти), трябва да бъдат признати като разход при понасянето им съгласно IAS 38.57, буква в). Например когато отчитането на разходи за професионални услуги за заснемането на тези цифрови фотографии на собствени продукти на предприятието и за усъвършенстване на тяхното изображение, разходите трябва да се признават като разход при получаване на професионалните услуги по време на процеса, а не когато цифровите фотографии са качени на уеб сайта;
  - г) експлоатационният етап започва веднага след завършване на разработката на уеб сайта. Разходите, направени на този етап, трябва да се признават като разход, когато са направени, освен ако отговарят на критериите по IAS 38.60.
10. Уеб сайт, който е признат като нематериален актив съгласно параграф 8 от настоящото разяснение, трябва да бъде оценен след първоначалното признаване, като се прилагат изискванията на IAS 38.63 до 78. Най-добрата преценка за полезния живот на един уеб сайт трябва да бъде кратка.

Дата на съгласие: май 2001 г.

Дата на влизане в сила: настоящото разяснение влиза в сила на 25 март 2002 г. Ефектите от приемането на настоящото разяснение трябва бъдат отчитани, като се използват преходните разпоредби на IAS 38.118 до 121. Ето защо, когато един уеб сайт не отговаря на критериите за признаване като нематериален актив, но е бил признат по-рано като актив, обектът трябва да бъде отписан към датата, на която настоящото разяснение влезе в сила. Когато един уеб сайт съществува и разходите за разработването му отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, но не е бил признат по-рано като актив, нематериалният актив не трябва да бъде признат към датата, когато настоящото разяснение влиза в сила. Когато един уеб сайт съществува и разходите за разработването му отговарят на критериите за признаване като нематериален актив, е бил признат по-рано като актив и първоначално оценен по себестойност, първоначално признатата сума се приема, че е била правилно определена.

▼ **M4****РАЗЯСНЕНИЕ НА КОМИТЕТА ПО РАЗЯСНЕНИЯТА  
НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ СТАНДАРТИ ЗА ФИНАНСОВА  
ОТЧЕТНОСТ 1****Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация,  
възстановяване и сходните с тях задължения**

## ПОЗОВАВАНИЯ

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

## ОСНОВНА ИНФОРМАЦИЯ

1. Много образувания имат задължения за демонтаж, отстраняване и възстановяване на имущество, заводи и оборудване. В това разяснение тези задължения се наричат „задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения“. Съгласно IAS 16 себестойността на позицията от „Имущество, заводи и оборудване“ включва първоначалната приблизителна оценка на разходите за демонтаж и отстраняване на актива и възстановяване на площадката, на която е разположен — задължение, което възниква за образуването или при придобиването на актива, или като следствие от използването на актива през определен период за цели, различни от производството на материални запаси през този период. IAS 37 съдържа изисквания за оценяването на задълженията за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения. Това разяснение предоставя насоки за това как да се отчита ефектът от промените в оценяването на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения.

## ОБХВАТ

2. Това разяснение се прилага за промени в оценките на съществуващи задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения, които отговарят на следните две условия:
  - а) признават се като част от себестойността на позиции от „Имущество, заводи и оборудване“ съгласно IAS 16;
  - и
  - б) признават се като пасив, съгласно IAS 37.

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

## ВЪПРОС

3. Това разяснение се отнася за това как следва да се отчита ефектът от следните събития, които променят оценката на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения:
  - а) промяна в приблизителната оценка на изходящия поток ресурси, съдържащи икономически ползи (например парични потоци), който е необходим за разплащане на задължението;
  - б) промяна в текущия дисконтов процент, базиран на пазара, както е определен в параграф 47 от IAS 37 (включително промени във

## ▼ M4

времето стойност на парите и специфичните за пасива рискове);

и

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

#### КОНСЕНСУСНО РЕШЕНИЕ

4. Промените в оценката на съществуващото задължение за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходни с тях задължения, които са възникнали в резултат от промени в приблизителната оценка на проявлението във времето или сумата на изходящия поток ресурси, съдържащи икономически ползи, които са необходими за разплащането на задължението или промяната в дисконтовия процент трябва да се отчитат съгласно параграфи 5—7, които са представени по-долу.
5. Ако съответният актив се оценява, като се използва моделът на себестойността:
  - а) в съответствие с буква б) промените в задължението се добавят или се приспадат от себестойността на съответния актив през текущия период.
  - б) приспаданата сума от себестойността на актива не трябва да надвишава неговата балансова стойност. Ако дадено намаление на задължението надвиши балансовата стойност на актива, превишението трябва да се признае незабавно в печалбата или загубата.
  - в) ако корекцията води до добавяне към себестойността на актива, образуването следва да помисли дали това е знак, че новата балансова стойност на актива може да не е напълно възстановима. Ако има такава индикация, образуването трябва да тества актива за обезценка, като направи приблизителна оценка на неговата възстановима сума и трябва да отчете всички загуби от обезценка съгласно IAS 36.
6. Ако съответният актив се оценява, като се използва моделът на преоценка:
  - а) промените в задължението след преоценъчния излишък или дефицит, които преди това са признати за този актив, така че:
    - i) намаление на задължението (в съответствие с буква б) се отнася директно в преоценъчния резерв по собствения капитал, но доколкото възстановява обратно преоценъчен дефицит на актива, който преди това е признат в печалбата или загубата, то се признава в печалбата или загубата.
    - ii) увеличение на задължението се признава в печалбата или загубата, но се приспада директно от преоценъчния излишък в собствения капитал, доколкото в преоценъчния излишък има кредитно салдо във връзка с този актив.
  - б) в случай че намалението на задължението надвишава балансовата стойност, която щеше да бъде призната, ако активът беше оценен по модела на себестойността, остатъкът от намалението се признава веднага в печалбата или загубата.
  - в) промяната в задължението е индикация, че може да се наложи активът да бъде преоценен, така че балансовата стойност да не се различава съществено от тази, която щеше да бъде определена при използването на справедливата стойност към датата на счетоводния баланс. Всички такива преоценки трябва да бъдат взети предвид при определянето на сумите, които трябва да се отнесат в печалбата или загубата и собствения капитал съгласно буква а). Ако е необходима преоценка, трябва да се преоценят всички активи от този клас.
  - г) IAS 1 изисква оповестяване в заглавната страница на отчета за промените в собствения капитал на всяка позиция от приходите или разходите, които се признават директно в собствения капитал. За да има съответствие с това изискване, промяната в преоценъчния излишък, която възниква в резултат от промяна в



**▼ M4**

задължението, трябва отделно да се идентифицира и оповести като такава.

7. Коририраната амортизируема сума на актива се амортизира през полезния му живот. Следователно, след като е изтекъл срокът на полезния живот на съответния актив, всички последващи промени в задължението трябва да се признават в печалбата или загубата в момента на тяхното възникване. Това се прилага както при модела на себестойността, така и при модела на преоценка.
8. Периодичното разгъване на дисконта се признава в печалбата или загубата като финансов разход в момента на неговото възникване. Разрешеното, съгласно IAS 23, алтернативно третиране на капитализацията не се позволява.

**ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА**

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

**ПРЕМИНАВАНЕ**

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

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

## ▼ M4

## ДОПЪЛНЕНИЕ

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

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

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

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

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

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

и) застрахователни договори (параграф 25Г);

и

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

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

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

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

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

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

и

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

▼ M7

## РАЗЯСНЕНИЕ НА IFRIC 2

## Дялове на членове на кооперативни дружества и сходни инструменти

## ПОЗОВАВАНИЯ

- IAS 32 *Финансови инструменти: оповестяване и представяне* (както е преработен през 2003 г.)
- IAS39 *Финансови инструменти: признаване и оценка* (както е преработен през 2003 г.)

## ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1. Кооперативните сдружения и другите подобни образувания са сформирани от групи лица в отговор на общи икономически или социални потребности. Националните закони обикновено дефинират кооперативното сдружение като сдружение, чийто стремеж е да насърчи икономическия напредък на своите членове чрез съвместна стопанска дейност (принципът на самоподпомагането). Интересите на членовете в кооперацията често се описват като дялове на членовете, единици участие или други подобни, и се наричат отгук нататък „дялове на членове“.
2. IAS 32 установява принципи за класификацията на финансови инструменти като финансови пасиви или собствен капитал. В частност, тези принципи се прилагат за класификацията на инструменти с право на връщане, което позволява на притежателя да предяви 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 избирателите на Съвета за Международни счетоводни стандарти поискаха помощ, за да разберат как се прилагат принципите на IAS 32 към дялове на членовете и сходни инструменти, които имат определени характеристики и обстоятелствата, при които тези характеристики се отразяват на класификацията като задълженията или собствения капитал.

## ОБХВАТ

3. Настоящото разяснение се прилага за финансови инструменти в рамките на обхвата на IAS 32, включително финансови инструменти, издадени на членове на кооперативни дружества, които доказват дяловете на собственост на членовете 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 образуванието.

## ПРОБЛЕМЕН ВЪПРОС

4. Много финансови инструменти, включително дялове на членове, имат характеристиките 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 може да включват или да бъдат обект на ограничения относно това дали финансовите инструменти да бъдат изкупени обратно. Как следва да се оценяват тези условия на обратно изкупуване, когато се определя дали финансовите инструменти трябва да бъдат класифицирани като пасиви или като собствен капитал?

## КОНСЕНСУС

5. Договорното право на притежателя на финансов инструмент (включително дялове на членове на кооперативни дружества) да поиска обратно изкупуване само по себе си не изисква този финансов инструмент да бъде класифициран като финансов пасив. Вместо това образуванието трябва да вземе под внимание всички срокове и условия на финансовия инструмент при определянето на неговата класификация като финансов пасив или собствен капитал. Тези срокове и условия включват съответните местни законови, подзаконови и нормативни актове на предприятието в сила към датата

## ▼ M7

- на класификация, а не очакваните бъдещи изменения на тези закони, подзакони и нормативни актове.
6. Дяловете на членовете, които биха били класифицирани като собствен капитал, ако членовете нямаха право да поискат обратно изкупуване, са собствен капитал, ако е налице което и да е от условията, описани в параграфи 7 и 8. Депозитите на виждане, включително разплащателни/текущи сметки, депозитни сметки и сходни договори, които възникват, когато членовете действат като клиенти, са финансови пасиви за образуването.
  7. Дяловете на членовете са собствен капитал, ако образуването разполага с безусловното право да откаже обратно изкупуване на дяловете на членовете.
  8. Местните закони, подзакони или нормативни актове на образуването могат да налагат различни видове забрани върху обратното изкупуване на дяловете на членовете, например безусловни забрани или забрани на базата на критерии за ликвидност. Ако обратното изкупуване е безусловно забранено от местната законова или подзаконова уредба или от устава на образуването, дяловете на членовете представляват собствен капитал. Въпреки това разпоредбите на местните закони, подзакони и нормативни разпоредби на образуването, които забраняват обратното изкупуване само ако са изпълнени (или не са изпълнени) определени условия — като например ограничения по отношение на ликвидността — не правят дяловете на членовете собствен капитал.
  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 то би довело до това броят на дяловете на членовете или размерът на капитала, внесен чрез дялове на членовете, да спаднат под определено ниво. Дяловете на членовете, превишаващи нивото, на което е установена забраната срещу обратно изкупуване, са пасиви, освен ако предприятието не разполага с безусловното право да откаже обратно изкупуване, както е описано в параграф 7. В някои случаи броят на дяловете или размерът на внесенния капитал, при които се задейства забрана за обратно изкупуване, могат да се променят периодично. Такава промяна в забраната за обратно изкупуване води до прехвърляне между финансови пасиви и собствен капитал.
  10. При първоначалното признаване образуването оценява своя финансов пасив за обратно изкупуване по справедлива стойност. В случай на дялове на членове с характеристика за обратно изкупуване предприятието оценява справедливата стойност на финансовия пасив за обратно изкупуване на не по-малка от максималната сума, подлежаща на плащане съгласно разпоредбите за обратно изкупуване на нейния устав или приложимия законен акт, дисконтирана от първата дата, на която сумата може да се изисква да бъде платена (виж пример 3).
  11. Както се изисква съгласно параграф 35 от IAS 32, разпределенията на притежатели на капиталови инструменти се признават директно в собствения капитал нето от всякакви данъчни облекчения по данъци върху прихода. Лихвите, дивидентите и други суми, представляващи възвръщаемост, свързани с финансови инструменти, класифицирани като финансови пасиви, представляват разходи, независимо дали тези платени суми са правно характеризирани като дивиденти, лихви или по друг начин.
  12. В допълнението, което е неразделна част от консенсуса, са дадени 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 за IAS 32 (както е преработен през

▼ M7

2003 г.). Дадено образование прилага настоящото разяснение за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. Ако образованието прилага това разяснение за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт. Настоящото разяснение се прилага със задна дата.

▼ M7

## ДОПЪЛНЕНИЕ

## ПРИМЕРИ ЗА ПРИЛАГАНЕ НА КОНСЕНСУС

**Настоящото допълнение представлява неразделна част от разяснението.**

- A1. Настоящото допълнение дава седем примера за прилагане на консенсус на IFRIC. Примерите не са изчерпателни; възможни са други фактически обстановки. Всеки пример се основава на допускането, че няма условия, различни от тези, установени във фактите на примера, които биха изисквали от финансовия инструмент да се класифицира като финансов пасив.

**БЕЗУСЛОВНО ПРАВО ЗА ОТКАЗ НА ОБРАТНО ИЗКУПУВАНЕ  
(параграф 7)**

## Пример 1

*Факти*

- A2. Уставът на образуванието посочва, че обратните изкупувания се правят единствено по преценка на образуванието. Уставът не предвижда допълнителни уточнения или ограничения по отношение на тази свобода на преценка. В своята история образуванието никога не е отказвало да изкупи обратно дяловете на членовете, въпреки че ръководният орган има право да направи това.

*Класификация*

- A3. Образуванието има безусловното право да откаже обратно изкупуване и дяловете на членовете представляват собствен капитал. IAS 32 установява принципи за класификация, които се базират върху условията на финансовия инструмент и отбелязва, че историята или намерението да се направи плащане по собствена преценка не води до класификация като пасив. Параграф НП26 от IAS 32 гласи:

Когато привилегированите акции не подлежат на обратно изкупуване, подходящата класификация се определя според другите права, които са свързани с тях. Класификацията се базира върху оценката на същността на договорните споразумения и дефинициите на финансов пасив и капиталов инструмент. Когато разпределенията за притежателите на привилегировани акции, независимо дали са кумулативни или некумулятивни, са по преценка на емитента, дяловете представляват капиталови инструменти. Класификацията на привилегировани акции 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 извършат разпределения (поради ограничения върху изплащането на дивиденди по обикновените акции, ако не са изплатени дивиденди по привилегированите акции);
- г) размерът на резервите на емитента;
- д) очакванията на емитента за печалба или загуба за периода; или
- е) способността или неспособността на емитента да окаже влияние върху размера на своята печалба или загуба за периода.

## Пример 2

*Факти*

- A4. Уставът на образуванието посочва, че обратните изкупувания се правят единствено по преценка на предприятието. Въпреки това уставът посочва още, че одобряването на искане за обратно изкупуване става автоматично, освен ако предприятието не е в състояние да извърши плащания, без да наруши местни законови разпоредби относно ликвидността или резервите.

▼ **M7***Класификация*

- A5. Образованието няма безусловното право да откаже обратно изкупуване и дяловете на членовете представляват финансов пасив. Ограниченията, описани по-горе, се базират на способността на образованието да заплати своя пасив. Те ограничават обратните изкупувания, само ако не са изпълнени изискванията за ликвидност или резерви, и то само до момента, в който бъдат изпълнени. Следователно, съгласно принципите, установени в IAS 32, те не водят до класификация на финансовия инструмент като собствен капитал. Параграф НП25 от IAS 32 гласи:

Привилегированите акции могат да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали дадена привилегирована акция представлява 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.* (Подчертаването е добавено)

**ЗАБРАНИ СРЕЩУ ОБРАТНО ИЗКУПУВАНЕ (параграфи 8 и 9)**

## Пример 3

*Факти*

- A6. Кооперативното образование е емитирало 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 ПЕ всяка (1 000 000 ПЕ);
  - б) 1 януари 20X2 г. 100 000 дялове по 20 ПЕ всяка (допълнителни 2 000 000 ПЕ, така че общата сума на емитираните дялове е 3 000 000 ПЕ).

Дяловете подлежат на обратно изкупуване при поискване в размер на сумата, срещу която са емитирани.

- A7. Уставът на образованието гласи, че размерът на обратните изкупувания с натрупване не може да превишава 20 % от най-големия брой на неговите дялове на членове, били някога неиздължени. На 31 декември 20X2 г. предприятието разполага с 200 000 неиздължени дяла, което е най-високият брой дялове на членове, които са били някога неиздължени, 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-големия брой на своите дялове на членове, които са били някога неиздължени.

*Класификация*

## Преди промяната на устава

- A8. Дяловете на членове, превишаващи нивото на забраната за обратно изкупуване, представляват финансови пасиви. Кооперативното сдружение оценява този финансов пасив по справедлива стойност при първоначалното признаване. Тъй като дяловете подлежат на обратно изкупуване при поискване, кооперацията определя справедливата стойност на тези финансови пасиви, както се изисква от параграф 49 от IAS 39, който гласи: „Справедливата стойност на финансов пасив с характеристика „при поискване“ (например „депозит на поискване“) не е по-малка от сумата, подлежаща на плащане при поискване ...“ Съответно кооперативното сдружение класифицира като финансови пасиви максималната сума, подлежаща на плащане при поискване съгласно разпоредбите за обратно изкупуване.
- A9. На 1 януари 20X1 г. максималната сума, подлежаща на плащане съгласно разпоредбите за обратно изкупуване, е 20 000 дяла по 10

▼ M7

ПЕ всеки и, съответно, предприятието класифицира 200 000 ПЕ като финансов пасив и 800 000 ПЕ като собствен капитал. Въпреки това на 1 януари 20X2 г. поради нова емисия на дялове по 20 ПЕ максималната сума, подлежаща на плащане съгласно клаузите за обратно изкупуване, нараства до 40 000 дяла по 20 ПЕ всеки. Емитирането на допълнителни дялове по 20 ПЕ създава ново задължение/пасив, което се оценява по справедлива стойност при първоначалното признаване. Задължението след емитирането на тези дялове представлява 20 % от общо емитираните дялове (200 000), оценявани по 20 ПЕ, или 800 000 ПЕ. Това изисква признаване на допълнително задължение в размер на 600 000 ПЕ. В този пример не се признава нито печалба, нито загуба. Съответно предприятието сега класифицира 800 000 ПЕ като финансов пасив и 2 200 000 ПЕ като собствен капитал. Този пример допуска, че тези суми не са променени в периода между 1 януари 20X1 г. и 31 декември 20X2 г.

## След промяната на устава

- A10. След промяната на устава му кооперативното образувание вече може да бъде длъжно да изкупи обратно максимум 25 % от своите неизплатени дялове или максимум 50 000 дяла по 20 ПЕ всеки. Съответно на 1 януари 20X3 г. кооперативното образувание класифицира като финансов пасив сумата от 1 000 000 ПЕ, която е максималната сума, подлежаща на плащане при поискване съгласно разпоредбите за обратно изкупуване, както е определена в съответствие с параграф 49 от IAS 39. Следователно на 1 януари 20X3 г. то прехвърля от собствения капитал в финансовите пасиви сумата от 200 000 ПЕ, оставяйки 2 000 000 ПЕ, класифицирани като собствен капитал. В този пример предприятието не признава печалба или загуба от прехвърлянето.

## Пример 4

*Факти*

- A11. Местният закон, регулиращ дейността на кооперативните сдружения, или условията на устава на образуванието, забранява на предприятието да изкупува обратно дялове на членовете, ако чрез изкупуването им би намалило внесения капитал от дялове на членовете под 75 % от най-големия размер на внесения капитал от дялове на членовете. Най-голямата сума за едно кооперативно сдружение е 1 000 000 ПЕ. На датата на баланса салдото на внесения капитал е 900 000 ПЕ.

*Класификация*

- A12. В този случай 750 000 ПЕ биха били класифицирани като собствен капитал, а 150 000 ПЕ биха били класифицирани като финансов пасив. В допълнение към вече посочените параграфи, параграф 18 точка б) от IAS 32 гласи:

... финансов инструмент, който дава на притежателя си правото да върне инструмента обратно на неговия емитент срещу парични средства или друг финансов актив („инструмент с право на връщане“), представлява финансов пасив. Това е така, дори ако сумата на паричните средства или други финансови активи се определя на базата на индекс или друг обект, който има потенциал да се увеличава или намалява, или когато правната форма на инструмента с право на връщане дава на държателя право на остатъчен дял в активите на емитента. Съществуването на опция за притежателя да върне инструмента на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че инструментът с право на връщане отговаря на дефиницията за финансов пасив.

- A13. Забраната за обратно изкупуване, описана в този пример, е различна от ограниченията, описани в параграфи 19 и НП25 от IAS32. Тези ограничения са ограничения върху способността на образуванието да изплати сумата, дължима по финансовия пасив, т.е. те предотвратяват 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 образуванието да изкупи обратно дялове на членове (например, като се имат предвид паричните му ресурси, печалби или разпределими резерви). На практика забраната срещу обратно изкупуване възпрепятства образуванието от поемане на някакъв



▼ M7

финансов пасив за обратно изкупуване на повече от определена сума внесен капитал. Следователно частта на дяловете, обект на забраната за обратно изкупуване, не представлява финансов пасив. Въпреки че дяловете на всеки член могат да подлежат на обратно изкупуване поотделно, част от общия размер на неизплатените дялове не подлежи на обратно изкупуване при никакви обстоятелства освен при ликвидация на образуванието.

## Пример 5

*Факти*

- A14. Фактите в този пример са същите като тези, установени в пример 4. В допълнение, на датата на баланса изискванията за ликвидност, наложени от местната юрисдикция, възпрепятстват образуванието от обратното изкупуване на всякакви дялове на членовете, освен ако притежаваните от него парични средства и краткосрочни инвестиции не са по-големи от определен размер. Ефектът от тези изисквания за ликвидност към датата на баланса е, че предприятието не може да плати повече от 50 000 ПЕ за обратно изкупуване на дялове на членовете.

*Класификация*

- A15. Както в пример 4 образуванието класифицира 750 000 ПЕ като собствен капитал и 150 000 ПЕ като финансов пасив. Това е така, защото сумата, класифицирана като пасив, се базира на безусловното право на предприятието да откаже обратното изкупуване, а не на условните ограничения, които възпрепятстват обратното изкупуване само ако не е изпълнено условието за ликвидността или други условия, и то само до момента, в който те бъдат изпълнени. В този случай се прилагат разпоредбите на параграфи 19 и NP25 от IAS 32.

## Пример 6

*Факти*

- A16. Уставът на образуванието му забранява да изкупува обратно дялове на членове, с изключение на сума до нивото на постъпленията, получени от емитирането на допълнителни дялове на членове на нови или съществуващи членове в течение на преходните три години. За обратното изкупуване на дялове, за които членовете са поискали обратно изкупуване, трябва да се използват постъпления от емитирането на дялове на членове. По време на трите предходни години постъпленията от емитирането на дялове на членове са били в размер на 12 000 ПЕ и не са били изкупувани обратно дялове на членове.

*Класификация*

- A17. Образуванието класифицира 12 000 ПЕ в дялове 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 представляват 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. Въпреки това сумата, равна на постъпленията от всякакви дялове, емитирани през предходните три години, не е обект на безусловната забрана за обратно изкупуване. Съответно постъпленията от емитирането на дялове на членове в предходните три години пораждат финансови пасиви до момента, в който вече не са на разположение за обратно изкупуване на дялове на членове. В резултат на това, образуванието има финансов пасив, който е равен на постъпленията от дялове, емитирани през предходните три години, нетно от всякакви обратни изкупувания през този период.

## Пример 7

*Факти*

- A18. Образуванието е кооперативна банка. Местното законодателство, регулиращо дейността на кооперативните банки, гласи, че най-

▼ **M7**

малко 50 % от общия размер на „неизплатени пасиви“ на образуванието (термин, дефиниран в нормативните актове, включващ и сметките за дялове на членове) трябва да бъдат под формата на внесен капитал от членовете. Ефектът от нормативното изискване е, че ако всички неизплатени пасиви на кооперативното дружество са под формата на дялове на членове, тя е в състояние да изкупи всички обратно. На 31 декември 20X1 г. общата сума на неизплатените пасиви на предприятието е в размер на 200 000 ПЕ, от които 125 000 ПЕ представляват сметки за дялове на членове. Условието на сметките за дялове на членове позволяват на притежателя им да ги изкупи обратно при поискване, като в устава на образуванието не са поставени ограничения относно обратното изкупуване.

*Класификация*

A19. 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 образуванието да изплати сумата, дължима по финансов пасив, т.е. те предотвратяват плащането на пасива, само ако са изпълнени определени условия. По-конкретно, от предприятието би могло да се изиска да изкупи обратно пълния размер на дяловете на членовете (125 000 ПЕ), ако то е изплатило всички свои други задължения (75 000 ПЕ). Поради това забраната за обратно изкупуване не възпрепятства предприятието да поема финансов пасив за обратно изкупуване на повече от определен брой дялове на членове или сума внесен капитал. Тя позволява на образуванието само да отсрочи обратното изкупуване до момента, в който бъде изпълнено условието, т.е. обратното изкупуване на други пасиви. Дяловете на членовете в този пример не са обект на безусловна забрана срещу обратното изкупуване и поради това се класифицират като финансови пасиви.

▼ **M10****РАЗЯСНЕНИЕ НА IFRIC 4****Определяне дали даден договор съдържа елементи на лизинг**

## ПОЗОВАВАНИЯ

IAS 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните прогнози и грешки*

IAS 16 *Имоти, машини, съоръжения и оборудване* (съгласно редакцията от 2003 г.)

IAS 17 *Лизинг* (съгласно редакцията от 2003 г.)

IAS 38 *Нематериални активи* (съгласно редакцията от 2004 г.)

## КОНТЕКСТ

1. Образуванието може да сключи договор, включващ една сделка или поредица от свързани сделки, които няма юридическата форма на договор за лизинг, но прехвърля право да се ползва даден актив (например имот, съоръжения, машини или оборудване) в замяна на еднократно плащане или серия от плащания. Примери на договори, в които едно образувание (доставчик) може да прехвърли право за използване на даден актив на друго предприятие (купувач), често заедно с изискването за извършване на услуги, свързани с експлоатацията или оперирането на дадения актив, включват:

- споразумения за аутсорсинг (например аутсорсинг на функциите, свързани с обработката на данни на дадено предприятие),
- споразумения в областта на телекомуникациите, при които доставчици на мрежови капацитет сключват договори за предоставяне на права за ползване на капацитет с купувачи,
- договори от типа „взимаш или плащаш“ и други такива, при които купувачите трябва да извършат уговорените плащания, независимо дали са получили договорените продукти или услуги (например, договор „взимаш или плащаш“ за придо-

▼ **M10**

биване по същество на цялата произведена енергия от енергийната производствена мощност на доставчика).

2. Настоящото разяснение дава указания за определяне дали такива споразумения представляват или съдържат елементи на договори за лизинг, които трябва да бъдат осчетоводени в съответствие с IAS 17. То не дава указания за определяне по какъв начин трябва да се класифицира такъв договор за лизинг съгласно IAS 17.
3. В някои споразумения основният актив, който е предмет на лизинга, представлява част от по-голям актив. Настоящото разяснение не разглежда по какъв начин се определя кога част от по-голям актив представлява самата тя основен актив по смисъла на IAS 17, за да бъдат приложени неговите разпоредби. Независимо от това споразумения, при които основният актив представлява единица на счетоводно отчитане съгласно IAS 16 или IAS 38, попадат в обхвата на настоящото разяснение.

**ОБХВАТ**

4. Настоящото разяснение не се прилага по отношение на споразумения, които представляват или съдържат елементи на договори за лизинг, попадащи извън обхвата на IAS 17.

**РАЗГЛЕДАНИ ВЪПРОСИ**

5. Въпросите, които се разглеждат в настоящото разяснение, са:
  - а) по какъв начин да се определи дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг съгласно дефиницията в IAS 17;
  - б) кога трябва да бъде направена оценката или преоценката дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг; и
  - в) ако дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг, по какъв начин трябва да бъдат отделени плащанията по лизинга от плащанията за всички останали елементи по споразумението.

**КОНСЕНСУС**

*Определяне дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг*

6. Определянето дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг се основава на съдържанието на споразумението и изисква оценка дали:
  - а) изпълнението на споразумението зависи от използването на специфичен актив или активи (актива); и
  - б) споразумението прехвърля право да се използва активът.

*Изпълнението на споразумението зависи от използването на специфичен актив*

7. Въпреки че даден специфичен актив може да бъде явно идентифициран в дадено споразумение, той не е предметът на лизинг, ако изпълнението на споразумението не зависи от използването на специфичния актив. Например ако доставчикът е длъжен да достави конкретно количество стоки или услуги и има правото и възможностите да предостави тези стоки или услуги, като използва други активи, които не са посочени в споразумението, тогава изпълнението на споразумението не зависи от използването на специфичния актив и споразумението не съдържа елементи на договор за лизинг. Задължението за гаранция, което позволява или изисква замяната на едни и същи или подобни активи, когато специфичният актив не функционира добре, не предполага третиране, каквото е предвидено в договора за лизинг. В допълнение, договорна разпоредба (под условие или друг вид), която позволява или изисква от доставчика да замени други активи поради каквато и да е причина на или след предварително уточнена дата, не предполага третиране като договор за лизинг датата на замяната.

## ▼ M10

8. Активът е ясно посочен, ако например доставчикът притежава или дава на лизинг само един актив, чрез който да изпълни задължението си и не е икономически изгодно или практично за доставчика да изпълни задължението си, като използва алтернативни активи.

*Споразумението прехвърля право да се използва активът*

9. Споразумението прехвърля право да се използва активът, ако споразумението прехвърля на купувача (лизингополучателя) правото да контролира употребата на основния актив. Правото да контролира употребата на основния актив се прехвърля, ако е изпълнено някое от следните условия:
- а) Купувачът има възможността или правото да експлоатира актива или да направлява други да го експлоатират по начин, който той определя, като в същото време получава или контролира не толкова незначително количество от продукцията или друга полза от актива.
  - б) Купувачът има възможността или правото да контролира физическия достъп до основния актив, като в същото време получава или контролира не толкова незначително количество от продукцията или друга полза от актива.
  - в) Фактите и обстоятелствата показват, че е малко вероятно едно или повече лица, различни от купувача, да получат не толкова незначително количество от продукцията или други ползи, които ще бъдат произведени или получени от актива за срока на споразумението, а цената, която купувачът ще плати за продукцията, не е нито фиксираната в договора цена за единица продукция, нито е равна на текущата пазарна цена за единица продукция към датата на доставянето на продукцията.

*Първоначално оценяване или преразглеждане дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг*

10. Оценката дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг се извършва при сключване на споразумението, като се взима по-ранната от следните две дати — датата, на която е подписано споразумението, или датата, на която страните по договора са се ангажирали с изпълнението на основните условия по споразумението въз основа на всички факти и обстоятелства. Последващата оценка дали дадено споразумение представлява или съдържа елементи на договор за лизинг след сключването на споразумението се извършва само ако е налице някое от следните условия:
- а) има промяна в договорните условия, освен ако промяната е свързана единствено с подновяване или удължаване на споразумението;
  - б) опцията за подновяване е упражнена или е договорено удължаване срока на действие на споразумението от страните по него, освен ако срокът на подновяването или удължаването не са били включени от самото начало в срока на лизинга в съответствие с параграф 4 от IAS 17. Подновяване или удължаване на споразумението, което не води до изменение на което и да е от условията в оригиналното споразумение, преди да изтече срокът на първоначалното споразумение, се оценява съгласно разпоредбите на параграфи 6—9 единствено по отношение на периода, за който е подновено или удължено;
  - в) има промяна, която предполага отново да бъде определено дали изпълнението на договора зависи от конкретен актив;
  - г) има значителна промяна в актива, например значителна физическа промяна в имота, оборудването, машините или съоръженията.
11. Последващото оценяване на споразумението се основава на фактите и обстоятелствата към датата, на която се прави тази оценка, като се включва и оставащият срок на споразумението. Промени в прогнозата (напр. прогнозното количество продукция, което трябва да бъде доставено на купувача или на други потенциални купувачи) не би трябвало да доведат до преразглеждане на първоначалната

▼ **M10**

оценка. Ако дадено споразумение е оценено отново и е установено, че съдържа елементи на договор за лизинг (или не съдържа елементи на договор за лизинг), се прилага (или се преустановява) счетоводно отчитане на договора за лизинг от:

- а) в случаите на параграф 10, буква а), в) или г), настъпването промяната в обстоятелствата, която води до последващото оценяване;
- б) в случаите на параграф 10, буква б), началото на срока, за който е подновен или удължен договорът.

*Разделяне на плащанията по лизинга от останалите плащания*

12. Ако дадено споразумение съдържа елементи на договор за лизинг, страните по споразумението прилагат изискванията на IAS 17 по отношение на лизинговия елемент на споразумението, освен ако не са освободени от тези изисквания в съответствие с параграф 2 от IAS 17. По същия начин, ако дадено споразумение съдържа елементи на договор за лизинг, този лизинг се класифицира като финансов лизинг или оперативен лизинг в съответствие с параграфи от 6 до 19 от IAS 17. Другите елементи на споразумението, които не попадат в обхвата на IAS 17, се осчетоводяват съгласно другите стандарти.
13. С цел прилагане на изискванията на IAS 17 плащанията и другите възнаграждения, договорени в споразумението, се разделят в началната фаза на споразумението или при извършване на преоценка на споразумението на плащания по лизинга или плащания по другите елементи въз основа на техните относителни справедливи стойности. Минималните плащания по лизинга, съгласно дефиницията в параграф 4 от IAS 17, включват единствено плащанията по лизинга (т.е. правото да се използва активът) и изключват плащанията по другите елементи на споразумението (например за услуги и разходите за материали).
14. В някои случаи разделянето на плащанията по лизинга от плащанията по другите елементи в споразумението може да изисква купувачът да използва техника на оценяване. Например купувачът може да оцени плащанията по лизинга с позоваване на договор за лизинг за подобен актив, който не съдържа други елементи, или посредством оценяване на плащанията за другите елементи в споразумението с позоваване на подобен договор, след което тези плащания се изваждат от общата сума на плащанията по договора.
15. Ако купувачът стигне до заключението, че е невъзможно от практическа гледна точка да се разделят надеждно плащанията, той:
  - а) в случаите на финансов лизинг признава даден актив и пасив като сума, равна на справедливата стойност на основния актив, който беше идентифициран в параграфи 7 и 8, като предмет на договора за лизинг. Впоследствие пасивът се намалява с извършените плащания и се облага с финансова такса, призната посредством диференциалния лихвен процент по задължението на лизингополучателя (\*);
  - б) в случаите на оперативен лизинг разглежда всички плащания по споразумението като плащания по лизинга, с цел спазване на изискванията за оповестяване в IAS 17, но:
    - i) оповестява тези плащания отделно от минималните лизингови плащания по други споразумения, които не съдържат плащания за нелизингови елементи, и
    - ii) посочва, че оповестените плащания включват също така и плащания за нелизингови елементи в споразумението.

**ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА**

16. Образованието прилага настоящото разяснение за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава. В случай че дадено предприятие приложи

(\*) Тоест диференциалния лихвен процент по задължението на лизингополучателя съгласно дефиницията в параграф 4 от IAS 17.

**▼ M10**

настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.

**ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ**

17. IAS 8 уточнява по какъв начин образуването прилага промените в счетоводната политика, получени в резултат на първоначалното прилагане на дадено разяснение. образуването не е длъжно да спазва тези изисквания, когато прилага за първи път настоящото разяснение. В случай че образуването използва това освобождаване, то прилага параграфи от 6 до 9 от разяснението по отношение на споразуменията, съществуващи в началото на най-ранния период, за който е представена сравнителна информация съгласно стандартите IFRS, въз основа на факти и обстоятелства, съществуващи в началото на посочения период.

▼ **M10****ДОПЪЛНЕНИЕ****Изменения на IFRS 1 Първоначално приемане на Международните стандарти за финансова отчетност**

*Измененията в настоящото допълнение се прилагат за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. Ако образуването приложи настоящото разяснение за по-ранен период, тези изменения и допълнения се прилагат за този по-ранен период.*

- A1. IFRS 1 *Първоначално приемане на Международните стандарти за финансова отчетност* и придружаващите го документи се изменят, както следва.

В параграф 12 позоваването на параграфи от 13 до 25Д се променя на от 13 до 25Е.

В параграф 13 букви и) и й) се изменят и се добавя буква к):

- и) застрахователни договори (параграф 25Г);
- й) задължения за изваждане от употреба, включени в стойността на имотите, машините, съоръженията и оборудването (параграф 25Д); и
- к) договори за лизинг (параграф 25Е).

След параграф 25Д се добавят ново заглавие и параграф 25Е, както следва:

**ДОГОВОРИ ЗА ЛИЗИНГ**

*IFRIC 4 Определяне дали дадено споразумение съдържа елементи на договор за лизинг*

- 25Е *Образуване, което за първи път прилага IFRIC 4 Определяне дали дадено споразумение съдържа елементи на договор за лизинг, може да приложи преходните разпоредби в този стандарт. Следователно образуването, което го прилага за първи път, може да определи дали дадено споразумение, съществуващо към датата на преход към стандартите IFRS, съдържа елементи на договор за лизинг, въз основа на фактите и обстоятелствата, съществуващи към тази дата.*

**РАЗЯСНЕНИЕ НА IFRIC 5 (включващо изменение на IAS 39)****Право на участие във фондове за прекратяване на експлоатацията, възстановяване и рехабилитация на околната среда****ПОЗОВАВАНИЯ**

- IAS 8 *Счетоводни политики, промени в счетоводните прогнози и грешки*
- IAS 27 *Консолидирани и самостоятелни финансови отчети*
- IAS 28 *Инвестиции в асоциирани образувания*
- IAS 31 *Дялове в смесени предприятия*
- IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*
- IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване (съгласно редакцията от 2003 г.)*
- ПКР-12 *Консолидация — образувания със специална цел (съгласно редакцията от 2004 г.)*

**КОНТЕКСТ**

1. Целта на фондовете за прекратяване на експлоатацията, за възстановяване и рехабилитация на околната среда, наричани по-долу „фондове за прекратяване на експлоатацията“ или само „фондове“, е да раздели активите, за да финансира някои или всички разходи по прекратяването на експлоатацията на

▼ **M10**

съоръжения (такива като ядрени централи) или определен тип оборудване (такова като автомобили), или разходи, свързани с рехабилитацията на околната среда (такива като премахване на замърсяванията във водите или възстановяване на земята в участъци със съществуващи мини), наричани всички заедно „прекрътяване на експлоатацията“.

2. Вноските в тези фондове могат да бъдат доброволни или да се изискват от регламент или закон. Фондовете могат да имат някоя от следните структури:
  - а) фондове, които се учредяват от един вносител, за да финансират неговите задължения, свързани с прекрътяване на експлоатацията в определен участък или в няколко разпръснати в географско отношение участъка;
  - б) фондове, които се учредяват с множество вносители, за да финансират техните индивидуални или съвместни задължения за прекрътяване на експлоатацията, когато вносителите имат право да си възстановят направените разходи за прекрътяване на експлоатацията до размера на техните вноски плюс фактическата доходност върху тях минус техния дял в разходите за управлението на фонда. Вносителите могат да имат задължение да направят допълнителни вноски, например в случай на банкрут на друг вносител;
  - в) фондове, които са учредени с множество вносители, за да финансират техните индивидуални или съвместни задължения за прекрътяване на експлоатацията, когато размерът на вноските, които трябва да бъдат направени, зависи от фактическата дейност на вносителя, а ползите за вносителя се основават на неговата минала дейност. В такива случаи съществува риск от потенциално несъответствие между размера на направените вноски от страна на даден вносител (основаващ се на фактическата му дейност) и реализираната стойност от фонда (основаваща се на миналата му дейност).
3. Обикновено тези фондове имат следните характеристики:
  - а) фондът се управлява самостоятелно от независими доверителни управители;
  - б) образуванията (вносителите) правят вноски във фонда, които се инвестират в редица активи, включващи например както инвестиции в дългови ценни книжа, така и инвестиции в собствен капитал, и са на разположение, за да помогнат на вносителите да покриват разходите си за прекрътяване на експлоатацията. Доверителните управители определят как да бъдат инвестирани вноските, в рамките на ограниченията, залегнали в основните документи за управление на фонда и приложимото законодателство или други регламенти;
  - в) вносителите запазват задължението си да плащат разходите си за прекрътяване на експлоатацията. Независимо от това вносителите имат възможност да получат обратно разходите, които са направили във връзка с прекрътяване на експлоатацията, от фонда до размера на най-малкия разход и дела от активите на фонда, който вносителят притежава;
  - г) вносителите могат да бъдат ограничени в достъпа си или да нямат никакво право да получат средства от евентуален излишък от активите на фонда над средствата, които са изразходвани за покриване на допустимите разходи за прекрътяване на експлоатацията.

**ОБХВАТ**

4. Настоящото разяснение се прилага по отношение на осчетоводяването на дяловите участия във финансовите отчети на вносител във фондове за прекрътяване на експлоатацията, които имат следните две характеристики:
  - а) активите се управляват самостоятелно (като се държат в юридически независимо предприятие или като отделени активи в рамките на друго предприятие); и



▼ **M10**

- б) правото на достъп на вносителя до активите е ограничено.
5. Остатъчно дялово участие във фонд, което надвишава правото на възстановяване, като договорно право за разпределение на средства след приключване на дейностите, свързани с прекратяване на експлоатацията или с прекратяване на дейността на фонда, може да бъде инструмент на собствения капитал, който попада в обхвата на IAS 39 и не се разглежда от настоящото разяснение.

**РАЗГЛЕДАНИ ВЪПРОСИ**

6. Въпросите, които се разглеждат в настоящото разяснение, са:
- а) по какъв начин вносителят следва да осчетоводи дяловото си участие във фонд, и
- б) когато вносителят е длъжен да направи допълнителни вноски, например в случай на банкрут на друг вносител, по какъв начин се осчетоводява това задължение?

**КОНСЕНСУС***Осчетоводяване на дялово участие във фонд*

7. Вносителят признава задължението си да плати разходите за прекратяване на експлоатацията като пасив и признава дяловото си участие във фонд отделно, освен ако не е задължен да плати разходите за прекратяване на експлоатацията, дори ако фондът не покрие плащанията.
8. Вносителят определя дали упражнява контрол, съвместен контрол или има значително влияние върху фонда чрез позоваване на IAS 27, IAS 28, IAS 31 и ПКР-12. Ако има такъв контрол или влияние, вносителят осчетоводява своето дялово участие във фонда в съответствие с тези стандарти.
9. Ако даден вносител не упражнява контрол, съвместен контрол или няма значително влияние върху фонда, той трябва да признае правото си да получи обратно средства от фонда като обратно изплащане в съответствие с IAS 37. Това обратно плащане се оценява по по-малката от двете стойности:
- а) сумата на признатото задължение за прекратяване на експлоатацията; и
- б) дела на вносителя от справедливата стойност на нетните активи на фонда, които се полагат на вносителите.

Промените в балансовата стойност на правото на обратно плащане, различни от вноските във и плащанията от фонда, се признават в печалбата или загубата за отчетния период, през който тези промени са настъпили.

*Осчетоводяване на задължения за допълнителни вноски*

10. Когато даден вносител има задължение да направи евентуални допълнителни вноски, например в случай на банкрут на друг вносител или ако стойността на инвестиционните активи, държани от фонда, намалее до такава степен, че те вече са недостатъчни да посрещнат задълженията на фонда, свързани със задължения за обратно плащане, това задължение представлява условно задължение, което попада в обхвата на IAS 37. Вносителят признава даден пасив единствено ако съществува вероятност да бъдат направени допълнителни вноски.

*Оповестяване*

11. Вносителят оповестява информация за характера на дяловото си участие в даден фонд и за всички ограничения за достъп до активите във фонда.
12. Когато вносителят има задължение да направи евентуални допълнителни вноски и това задължение не се признава като пасив (виж

**▼ M10**

параграф 10), той прави оповестяванията, които се изискват от параграф 86 от IAS 37.

13. Когато вносителят осчетоводява своето дялово участие във фонда в съответствие с параграф 9, той прави оповестяванията, които се изискват от параграф 85, буква в) от IAS 37.

**ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА**

14. Образованието прилага настоящото разяснение за ежегодни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. По-ранното прилагане се насърчава. Ако образованието приложи настоящото разяснение за период, започващ преди 1 януари 2006 г., то оповестява този факт.

**ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ**

15. Промените в счетоводните политики се осчетоводяват в съответствие с изискванията на IAS 8.

▼ **M10**

## ДОПЪЛНЕНИЕ

**Изменение на IAS 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване**

*Изменението на настоящото допълнение се прилага за едногодишни периоди, започващи на или след 1 януари 2006 г. В случай че образуването приложи настоящото разяснение за по-ранен период, изменението и допълнението се прилага за този по-ранен период.*

- A1. В параграф 2 от IAS 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване* в точка 2 се добавя буква й):
2. **Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:**
- ...
- й) **правата на плащания, които да реимбурсират предприятието за разходите, които е трябвало да направи, за да уреди задължение, което е признало като провизия в съответствие с IAS 37 Провизии, условни задължение и условни активи или което то е признало като провизия в съответствие с IAS 37 за по-ранен период.**

▼ **M12**

## РАЗЯСНЕНИЕ НА IFRIC 6

**Задължения, произтичащи от участие на специален пазар — отпадъци от електрическо и електронно оборудване**

## ПОЗОВАВАНИЯ

- IAS 8 *Счетоводни политики, промени в приблизителни счетоводни оценки и грешки*
- IAS 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*

## КОНТЕКСТ

1. Параграф 17 от IAS 37 посочва, че задължаващо събитие е минало събитие, което води до сегашно задължение, за което образуването няма реална алтернатива за погасяване.
2. Параграф 19 от IAS 37 гласи, че провизиите се признават единствено като „задължения, произтичащи от минали събития и съществуващи независимо от бъдещите действия на образуването“.
3. Директивата на ЕС относно отпадъците от електрическо и електронно оборудване (WE&EE), която регламентира събирането, обработването, възстановяването и безопасното елиминиране на отпадъците от оборудване, поставя въпроси, отнасящи се до това кога задължението за изваждане от употреба на отпадъци от електрическо и електронно оборудване трябва да бъде признато. Директивата прави разграничението между „нови“ и „исторически“ отпадъци, както и между отпадъци от частни домакинства и такива от други източници, различни от домакинствата. Новите отпадъци се отнасят до продукти, продадени след 13 август 2005 г. По смисъла на тази директива домакинското оборудване, продадено преди тази дата, се счита за произвеждащо „исторически“ отпадъци.
4. Директивата гласи, че разходите за управление на отпадъци по отношение на историческото домакинско оборудване трябва да се поемат от производителите на този вид оборудване, които присъстват на пазара за период, който трябва да бъде конкретизиран в приложимото законодателство на всяка държава-членка (период на оценяване). Директивата гласи, че всяка държава-членка установява механизъм, съгласно който производителите се задължават да направят своя принос пропорционално, „т.е. в съответствие с техния пазарен дял по видове оборудване“.
5. Няколко термина, използвани в разяснението като „пазарен дял“ и „период на оценяване“ могат да се дефинират по много различни начини в приложимото законодателство на отделните държави-членки. Например продължителността на периода за оценяване

▼ **M12**

може да бъде една година или само един месец. По същия начин оценяването на пазарния дял и формулите за изчисляване на задължението могат да се различават в различните национални законодателства. Независимо от това всички тези примери се отнасят само до оценяването на задължението, което не попада в обхвата на разяснението.

**ОБХВАТ**

6. Настоящото разяснение предоставя указания относно признаване във финансовите отчети на производителите на задълженията за управление на отпадъци съгласно директивата на ЕС относно отпадъците от електрическо и електронно оборудване по отношение на продажбите на историческо домакинско оборудване.
7. Разяснението не разглежда нови или исторически отпадъци от други източници освен от частни домакинства. Задължението за управление на такива отпадъци е разгледано по подобаващ начин в IAS 37. Независимо от това, ако в националното законодателство новите отпадъци от частни домакинства се разглеждат по същия начин както историческите отпадъци от частни домакинства, принципите на разяснението се прилагат с позоваване на йерархията на източниците, дефинирани в параграфи 10—12 от IAS 8. Йерархията в IAS 8 има отношение и към други регламенти, които налагат задължения по начин, който е сходен на модела за присъждане на разходи, посочен в директивата на ЕС.

**РАЗГЛЕЖДАНИ ВЪПРОСИ**

8. IFRIC беше помолен да определи в контекста на изваждането от употреба на отпадъци от електрическо и електронно оборудване какво съставлява задължително събитие в съответствие с параграф 14, буква а) от IAS 37 относно признаването на провизия за разходите за управление на отпадъци:
  - производството или продажбата на историческо домакинско оборудване?
  - участието на пазара през периода на оценяване?
  - извършването на разходи, свързани с дейности по управлението на отпадъци?

**КОНСЕНСУС**

9. Участието на пазара през периода на оценяване е задължителното събитие съгласно параграф 14, буква а) от IAS 37. Следователно производството или продажбата на историческо домакинско оборудване не поражда пасив по отношение на разходи за управление на отпадъци от такова оборудване. Тъй като задължението по отношение на историческо домакинско оборудване е свързано по-скоро с участието на пазара през периода на оценяване, отколкото с производството и продажбата на оборудване, което трябва да бъде премахнато, задължение има, ако и докато съществува пазарен дял през периода на оценяване. Времето на задължителното събитие също може да бъде независимо от конкретен период, през който се извършват дейностите, свързани с управлението на отпадъците, и се натрупват свързаните с тях разходи.

**ДАТА НА ПРИЛОЖЕНИЕ**

10. Образуването прилага настоящото разяснение за едногодишни периоди, започващи на или след 1 декември 2005 г. По-ранното приложение се насърчава. Ако предприятието приложи разяснението за период преди 1 декември 2005 г., то трябва да оповести този факт.

**ПРЕХОД**

11. Промените в счетоводните политики се извършват в съответствие с IAS 8.

▼ **M13****РАЗЯСНЕНИЕ НА IFRIC 7****Прилагане на метода на преизчисляване съгласно IAS 29****Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики**

## ОТНОСНО

— IAS 12 *Данъци от печалбата*

— IAS 29 *Финансово отчитане при свръхинфлационни икономики*

## ОБОСНОВКА

1. Настоящото тълкуване дава насоки за това как да се прилагат изискванията на IAS 29 в отчетен период в който дружеството установи <sup>(1)</sup> съществуването на хиперинфлация в икономиката на своята функционална парична единица, когато тази икономика не е била хиперинфлационна в предишен период и затова предприятието преизчислява своите финансови отчети в съответствие с IAS 29.

## ВЪПРОСИ

2. Въпросите, отправени в настоящото тълкуване са:
  - а) когато едно образувание прилага стандарта, как трябва да се тълкува изискването на параграф 8 от IAS 29 „... посочват в мерни единици, валидни към датата на балансовия отчет“?
  - б) как едно образувание трябва да осчетоводява началните позиции за отсрочени данъци в своите преизчислени финансови отчети?

## ОБЩО СЪГЛАСИЕ

3. В отчетния период, в който дадено образувание установи съществуването на хиперинфлация в икономиката на своята функционална парична единица, когато тази икономика не е била хиперинфлационна в предишен период, предприятието прилага изискванията на IAS 29 като че ли икономиката винаги е била хиперинфлационна. Ето защо по отношение на непаричните позиции, изчислени по историческа цена, балансовият отчет на предприятието в началото на най-ранния период, представен във финансовите отчети, се преизчислява така че да отразява ефекта на инфлацията от датата на придобиване на активите и натрупване или поемане на задължения до датата на приключване на балансовия отчет за отчетния период. За непаричните позиции, представени в началния баланс по стойности, валидни към дати, различни от тези на придобиване или натрупване, преизчисляването отразява ефекта от инфлацията от датите на които тези балансови стойности са били определени до датата на приключване на балансовия отчет за отчетния период.
4. Към датата на приключване на балансовия отчет позициите за отложени данъци се признават и изчисляват в съответствие с IAS 12. Сумите на отложените данъци в началния балансов отчет за отчетния период се определят, както следва:
  - а) образуванието преоценява позициите за отложени данъци в съответствие с IAS 12 след като е преизчислило номиналните преносни стойности на своите непарични позиции към датата на началния баланс за отчетния период като прилага мерните единици, валидни към тази дата;
  - б) позициите за отложени данъци, преоценени в съответствие с буква а), се преизчисляват за промяната в мерната единица от датата на началния баланс за отчетния период до датата на приключване на баланса за този период.

Образуванието прилага подходът от букви а) и б) при преизчисляване на позициите за отложени данъци в началния балансов отчет за всички сравнителни периоди, представени в преизчислените

<sup>(1)</sup> Установяването на хиперинфлация се базира на преценка на образуванието на критериите по параграф 3 от МСС 29.

▼ **M13**

финансови отчети за отчетния период, в който предприятието прилага IAS 29.

5. След като образуването е преизчислило своите финансови отчети, всички съответни числа във финансовите отчети за последващ отчетен период, включително позициите отложени данъци, се преизчисляват като промяната в мерната единица за този последващ отчетен период се прилага само към преизчислените финансови отчети за предишния отчетен период.

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА

6. Образуването прилага настоящото тълкуване за годишни периоди, започващи на или след 1 март 2006 г. Насърчава се по-ранното прилагане. Ако дадено обарзувание прилага настоящото тълкуване към финансови отчети за период, започващ преди 1 март 2006 г., то оповестява този факт.

▼ **M14****РАЗЯСНЕНИЕ НА IFRIC 8****Обхват на IFRS 2**

## ПРЕПРАТКИ

- IAS 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*
- IFRS 2 *Плащане на базата на акции*

## ОСНОВА

1. IFRS 2 се прилага за трансакции с компенсации срещу акции, в които образуването получава или придобива стоки или услуги. Терминът „стоки“ включва стоково-материални запаси, консумативи, имущество, техника и оборудване, нематериални активи и други нефинансови активи (IFRS 2, параграф 5). Вследствие от това, с изключение на отделни трансакции, които са изключени от обхвата му, IFRS 2 се прилага по отношение на всички трансакции, в които предприятието получава нефинансови активи или услуги като компенсация за емитирането на капиталови инструменти на лицето. IFRS 2 също така се прилага за трансакции, в които предприятието влиза в задължения, във връзка с получените стоки или услуги, които са основани на цената (или стойността) на акциите на предприятието или на други капиталови инструменти на същото.
2. В някои случаи, обаче, е възможно да се срещнат трудности при доказването, че стоките или услугите са получени (или ще бъдат получени). Например, дадено предприятие може да предостави акции на благотворително предприятие срещу нулева компенсация. Обикновено не е възможно да се идентифицират конкретните стоки или услуги, получени срещу такава трансакция. Подобно положение би могло да възникне при трансакции с други страни.
3. IFRS 2 изисква трансакциите, при които като компенсации са правени плащания с акции в полза на служители, да се измерват с препратка към реалната стойност на (IFRS 2, параграф 11) <sup>(1)</sup>. Оттук следва, че от образуването не се изисква да измерва директно реалната стойност на получените от даден служител услуги.
4. По отношение на трансакции, при които са правени компенсации с превеждане на акции в полза на страни, различни от служителите, в IFRS 2 е посочена подаваща се на опровергаване презумпция, че реалната стойност на получените стоки или услуги подлежи на надеждна оценка. В такива ситуации, IFRS 2 изисква трансакцията да се измерва по реалната стойност на стоките или услугите в деня, в който предприятието получи стоките или отсрещната страна предостави услуга (IFRS 2, параграф 13). Оттук следва, че е налице основна презумпция за това, че образуването е в състояние да идентифицира стоките или услугите, получени от страни, различни от служителите. Това дава повод за повдигане на въпроса дали IFRS се прилага в отсъствието на подаващи се на

<sup>(1)</sup> Съгласно IFRS 2 всички препратки към заети лица включват останалите субекти, предоставящи подобни услуги.

## ▼ M14

идентифициране стоки или услуги. Оттук, на свой ред, произтича още един въпрос: дали предприятието е извършило компенсация с превеждане на акции, като поддаващата се на идентифициране получена компенсация (ако е налице) може да бъде по-малка от реалната стойност на компенсацията с превеждане на акции, дали тази ситуация показва, че стоките или услугите действително са получени, въпреки че не са изрично посочени, и следователно се прилага IFRS 2?

5. Следва да се отбележи, че фразата „реалната стойност на компенсацията с превеждане на акции“ се отнася за реалната стойност на конкретната визирана компенсация с превеждане на акции. Например, по силата на правителственото законодателство от предприятието би могло да се иска то да издаде някаква част от своите акции на граждани от конкретна страна, които могат да се прехвърлят само на други граждани от същата конкретна страна. Такова ограничение при прехвърляне може да повлияе на реалната стойност на визираните акции, като вследствие от това тези акции да останат с реална стойност, която да е по-ниска от реалната стойност на иначе идентични на първите акции, които обаче не подлежат на такива ограничения. В тази ситуация, ако въпросът в параграф 4 възникнеше в контекста на акциите с ограничение, фразата „реалната стойност на компенсацията с превеждане на акции“ би се отнасяла до реалната стойност на акциите с ограничение, а не до реалната стойност на останалите — акциите без ограничение.

## ОБХВАТ

6. IFRS 2 се прилага по отношение на трансакции, при които дадено образувание или акционерите от дадено образувание са предоставили капиталови инструменти <sup>(1)</sup> или са довели до възникване на задължение, по силата на което са задължени да прехвърлят парични средства или други активи срещу сумите, които се основават на цената (или стойността) на акциите на образуванието или други капиталови инструменти на образуванието. Това разяснение се прилага по отношение на такива трансакции, когато получената от образуванието поддаваща се на идентифициране компенсация (или която предстои да бъде получена), включително в пари, или реалната стойност на поддаваща се на идентифициране непарична компенсация (ако такава е налице), се окаже по-малка от реалната стойност на предоставените финансови инструменти или възникналото задължение. При все това обаче това разяснение не се прилага по отношение на трансакции, изключени от обхвата на IFRS 2 в съответствие с параграфи 3—6 от същия IFRS.

## ВЪПРОС

7. Въпросът, засегнат в разяснението, е дали IFRS 2 се прилага по отношение на трансакции, в които предприятието не може да идентифицира конкретно някои или всички получени стоки или услуги.

## СЪГЛАСИЕ

8. IFRS 2 се прилага по отношение на отделни трансакции, при които се получават стоки или услуги, например трансакции, в които дадено предприятие получава стоки или услуги като компенсация срещу капиталовите инструменти на същото. Тук се включват трансакциите, при които предприятието не може да идентифицира конкретно някои или всички получени стоки или услуги.
9. В отсъствие на конкретно поддаващи се на идентифициране стоки или услуги, съществуват други обстоятелства, които могат да посочат, че са получени (или предстои да бъдат получени) стоки или услуги, като в този случай се прилага IFRS 2. В частност, получената от предприятието поддаваща се на идентифициране компенсация (или която предстои да бъде получена), включително в пари, или реалната стойност на поддаваща се на идентифициране непарична компенсация (ако такава е налице), се окаже по-малка от реалната стойност на предоставените финансови инструменти или

<sup>(1)</sup> Тук се включват капиталовите инструменти на образуванието, търговската централа на образуванието и останалите предприятия, които влизат в една и съща група заедно с въпросното образувание.

▼ **M14**

възникналото задължение, обикновено това обстоятелство показва, че е получена (или предстои да бъде получена) друга компенсация (т.е. неподдаващи се на идентифициране стоки или услуги).

10. Образованието измерва получените, подаващи се на идентифициране, стоки или услуги в съответствие с IFRS 2.
11. Образованието измерва получените (или предстоящи да бъдат получени), неподдаващи се на идентифициране, стоки или услуги като разлика между реалната стойност на компенсацията с превеждане на акции и реалната стойност на конто и да са получени (или предстоящи да бъдат получени), подаващи се на идентифициране, стоки или услуги.
12. Предприятието измерва неподдаващи се на идентифициране стоки или услуги, получени в деня на предоставянето. При все това, що се отнася до трансакциите, уредени в пари в брой, задължението се измерва отново на всяка отчетна дата, докато задължението бъде уредено.

**ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА**

13. Всяко образование прилага настоящото разяснение за годишни периоди, започващи на 1 май 2006 г. или след това. По-ранното прилагане се насърчава. Ако дадено образование приложи настоящото разяснение към период, започващ преди 1 май 2006 г., то оповестява този факт.

**Преход**

14. Дадено образование прилага настоящото разяснение със задна дата в съответствие с изискванията от IAS 8, при условие че спазва преходните разпоредби от IFRS 2.

**РАЗЯСНЕНИЕ НА IFRIC 9****Повторна оценка на вложените производни ценни книжа****ПРЕПРАТКИ**

- IAS 39 *Финансови инструменти: Признание и оценяване*
- IFRS 1 *Прилагане за първи път на Международни стандарти за финансово отчитане*
- IFRS 3 Б *изнес комбинации*

**ОСНОВА**

1. IAS 39 параграф 10 описва вложената производна ценна книга като „компонент от хибриден (комбиниран) инструмент, който включва също недериватен основен договор — от което произтича ефектът, че някои парични потоци на комбинирания инструмент варират по начин, подобен на отделна производна ценна книга“.
2. IAS 39 параграф 11 изисква всяка вложена производна ценна книга да бъде отделена от основния договор и се осчетоводява като производна ценна книга тогава и само тогава, когато:
  - а) икономическите характеристики и рисковете от вложената вторична ценна книга не са тясно свързани с икономическите характеристики и рискове на основния договор;
  - б) отделен инструмент при същите условия като вложената вторична ценна книга отговаря на дефиницията за вторична ценна книга; и
  - в) хибридният (комбинираният) инструмент не се измерва по реалната си стойност с промените в реалната стойност, признати като печалба или загуба (т.е. вторичната ценна книга, която е вложена във финансов актив или финансово задължение по реална стойност посредством печалбата или, съответно, загубата, не е отделена).



**▼ M14****ОБХВАТ**

3. При условие че се спазват параграф 4 и 5, по-долу, настоящото разяснение се прилага по отношение на всички вложени вторични ценни книжа в рамките на обхвата на IAS 39.
4. Настоящото разяснение не е насочено към въпроси, свързани с повторното измерване, произтичащи от повторно измерване на вложените вторични ценни книжа.
5. Настоящото разяснение не е насочено към придобиването на договори с вложени вторични ценни книжа в търговска комбинация, нито към тяхната повторна оценка в деня на придобиването им.

**ПРЕДМЕТ**

6. IAS 39 изисква всяко образувание, когато то за първи път стане страна по договор, да направи оценка на това дали по силата на договора не се изисква някои от вложените вторични ценни книжа да бъдат отделени от основния договор и осчетоводени като вторични ценни книжа съгласно стандарта. Настоящото разяснение е насочено към следните въпроси:
  - а) IAS 39 изисква ли такава оценка да се направи едва когато предприятието за първи път стане страна по договора или следва ли оценката да бъде преразглеждана в течение на живота на договора?
  - б) Следва ли образувание, което приема счетоводните стандарти за първи път, да прави своята оценка, въз основа на условията, които са съществували по времето, когато предприятието е станало за първи път страна по договора, или въз основа на условията, които са важели, когато образуванието е приело за първи път IFRS?

**СЪГЛАСИЕ**

7. Всяко образувание прави оценка на това дали се изисква дадена вложена вторична ценна книга да бъде отделена от основния договор и осчетоводена като вторична ценна книга, когато предприятието за първи път стане страна по договора. По-нататъшното повторно оценяване е забранено, освен ако няма промяна в условията на договора, която да промени в значителна степен паричните потоци, които иначе били изисквани съгласно договора, в който случай преоценка се изисква. Всяко предприятие определя дали дадена промяна в паричните потоци е достатъчно значителна, като се разгледа степента, в която очакваните бъдещи парични потоци, свързани с вложената вторична ценна книга, основния договор или и с двете, са се променили, и дали промяната е значителна по отношение на предварително очакваните парични потоци по договора.
8. Предприятие, което приема счетоводните стандарти за първи път, преценява дали се изисква дадена вложена вторична ценна книга да бъде отделена от основния договор и осчетоводена като вторична ценна книга, въз основа на условията, които вече са съществували по времето, когато предприятието е станало страна по договор за първи път, или в деня, в който съгласно параграф 7 се изисква преоценка, в зависимост от това кое от двете стане по-късно.

**ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОД**

9. Всяко образувание прилага настоящото разяснение за годишни периоди, започващи на 1 май 2006 г. или след това. По-ранното прилагане се насърчава. Ако дадено предприятие приложи настоящото разяснение към период, започващ преди 1 май 2006 г., то оповестява този факт. Разяснението се прилага със задна дата.

▼ **M15****КРМСФО ТЪЛКУВАНИЕ 10****Междинно финансово отчитане и обезценка**

ОТНАСЯ СЕ ДО

- МСС 34 *Междинно финансово отчитане*
- МСС 36 *Обезценка на активи*
- МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*

ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ

1. Дадено предприятие е длъжно да определи размера на обезценката на търговската репутация към всяка отчетна дата, да оцени инвестициите в капиталови инструменти и във финансови активи, пренасяни по себестойност за обезценка към датата на всеки баланс, и ако е необходимо, да признае загуба от обезценка към тази дата в съответствие с МСС 36 и МСС 39. Обаче при последващо отчитане или дата за съставяне на баланс е възможно условията така да са се променили, че, ако определянето на размера на обезценката беше извършено точно на тази дата, то загубата от обезценка би била по-ниска или избегната. Настоящото тълкувание дава насоки за преценка дали подобни загуби от обезценка трябва изобщо да бъдат обратно възстановявани.
2. Тълкуванието касае взаимодействието между изискванията на МСС 34 и признаването на загуби от обезценка на репутация по МСС 36, и някои финансови активи по МСС 39 и резултата от това взаимодействие при последващите междинни и годишни финансови отчети.

ВЪПРОС

3. Член 28 от МСС 34 изисква дадено предприятие да прилага същата счетоводна политика в своите междинни финансови отчети, каквато прилага и в своите годишни финансови отчети. Той постановява също, че „честотата на отчитане на дадено предприятие (годишно, шестмесечно или тримесечно) не трябва да засяга оценяването на неговите годишни резултати. За да се постигне тази цел, за целите на междинното отчитане, оценките следва бъдат извършвани въз основа на периода от началото на годината до определената дата“.
4. Член 124 от МСС 36 постановява, че „признатата загуба от обезценка на репутация не следва да се възстановява обратно в следващ период“.
5. Член 69 от МСС 39 постановява, че „загубите от обезценка, признати в печалба или загуба за дадена инвестиция в капиталов инструмент, класифициран като наличен за продажба, не следва да бъдат възстановявани чрез печалба или загуба“.
6. Член 66 от МСС 39 изисква загуби от обезценка на финансови активи, пренасяни по себестойност (като загуба от обезценка на некотиран капиталов инструмент, който не е пренесен по справедлива стойност, тъй като неговата справедлива стойност не може да бъде надеждно оценена), да не бъдат възстановявани обратно.
7. Тълкуванието засяга следния въпрос:  
Трябва ли дадено предприятие да възстанови загубите от обезценка, признати в междинен период, по отношение на репутация и инвестиции в капиталови инструменти и във финансови активи, пренесени по себестойност, при положение че, ако оценката на обезценката беше извършена едва към следващата дата за съставяне на баланса, не би се признала загуба, или би се признала по-малка загуба?

КОНСЕНСУС

8. Дадено предприятие не трябва да възстановява загуба от обезценка, призната в предходен междинен период, по отношение на репутацията или инвестиция в капиталов инструмент или финансов актив, пренасяни по себестойност.

▼ **M15**

9. Дадено предприятие не трябва да прилага настоящото мнение по пътя на аналогията към други области на потенциално противоречие между МСС 34 и другите стандарти.

## ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДЕН ПЕРИОД

10. Дадено предприятие е длъжно да прилага тълкуванието за годишни периоди, започващи на или след 1 ноември 2006 г. Поощрява се прилагането за по-ранни периоди. Ако дадено предприятие прилага тълкуванието за период, започващ преди 1 ноември 2006 г., то следва да оповести този факт. Дадено предприятие е длъжно да прилага тълкуванието по отношение на репутацията без обратна сила от датата, на която за първи път прилага МСС 36; то следва да прилага тълкуванието по отношение на инвестициите в капиталови инструменти или във финансови активи, пренасяни по себестойност, без обратна сила от датата, на която за първи път прилага критериите за оценяване съгласно МСС 39.

▼ **M16****КРМСФО ТЪЛКУВАНЕ 11****МСФО 2 — Съкровищни акции и вътрешногрупови сделки**

## ОТНАСЯ СЕ ДО

- МСС 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните оценки и грешки*
- МСС 32 *Финансови инструменти: представяне*
- МСФО 2 *Плащане на базата на акции*

## ВЪПРОСИ

1. Настоящото тълкуване касае два въпроса. Първият е дали следните сделки трябва да се отчитат по статия „собствен капитал“, или по статия „парични средства“, в съответствие с изискванията на МСФО 2:
- а) дадено предприятие дава на своите служители права върху капиталови инструменти от предприятието (например опции за акции) и или избира, или се изисква от него да закупи капиталови инструменти (т.е. изкупени собствени облигации) от друго юридическо лице, за да спази задълженията си към своите служители; и
  - б) на служителите от дадено предприятие се дават права върху капиталови инструменти на предприятието (например опции за акции) или от самото предприятие, или от неговите акционери и акционерите на предприятието осигуряват необходимите капиталови инструменти.
2. Вторият въпрос касае реда за плащане на базата на акции, при което участват две или повече предприятия в рамките на същата група. Например на служители от филиал са дадени права върху капиталови инструменти от тяхната компания майка като възнаграждение за услугите, оказани на филиала. МСФО 2, член 3 постановява, че:

За целите на настоящия МСФО прехвърлянията на капиталови инструменти на дадено предприятие от неговите акционери на страни, които са доставили стоки или оказали услуги на предприятието (включително служители), представляват сделки с плащане на базата на акции, освен ако прехвърлянето не е с цел, напълно различна от плащане за стоки или услуги, предоставени на предприятието. *Той също се прилага за прехвърляния на капиталови инструменти, принадлежащи на компанията майка на предприятието, или капиталови инструменти, принадлежащи на друго предприятие в същата група на предприятието, към страни, които са доставили стоки или оказали услуги на предприятието. [Допълнително акцентирация форматиране на текста]*

Обаче МСФО 2 не предоставя насоки как да се осчетоводяват подобни сделки в индивидуалните или отделните финансови отчети на всяко предприятие от групата.

## ▼ M16

3. Следователно вторият въпрос визира следния ред за плащане на базата на акции:
  - а) дадена компания майка дава права върху своите капиталови инструменти директно на служителите от своя филиал: компанията майка (не филиалът) има задължението да осигури на служителите на филиала необходимите капиталови инструменти; и
  - б) даден филиал дава права на своите служители върху капиталови инструменти от своята компания майка: филиалът има задължението да осигури на своите служители необходимите капиталови инструменти.
4. Настоящото тълкуване визира как редът за плащане на базата на акции, изложен в член 3, трябва да бъде отразен във финансовите отчети на филиала, който получава услуги от служителите.
5. Може да съществува договореност между дадена компания майка и неин филиал с изискване филиалът да плаща на компанията майка за осигуряването на капиталовите инструменти на служителите. Настоящото тълкуване не визира как да се осчетоводява този ред за вътрешногрупово плащане.
6. Макар че настоящото тълкуване фокусира вниманието си върху сделки със служители, то също се прилага за подобни сделки с плащане на базата на акции с доставчици на стоки или услуги, различни от служителите.

## КОНСЕНСУС

*Ред за плащане на базата на акции във връзка със собствени капиталови инструменти на дадено предприятие (параграф 1)*

7. Сделките с плащане на базата на акции, в които дадено предприятие получава услуги като еквивалент за неговите собствени капиталови инструменти, следва при осчетоводяване да се отнасят по сметка „собствен капитал“. Това се прилага, независимо дали предприятието избира или от него се изисква да закупи тези капиталови инструменти от другаде, за да изпълни задълженията си към своите служители по реда за плащане на базата на акции. Това също се прилага, независимо дали:
  - а) правата на служителя върху капиталовите инструменти на предприятието са дадени от самото предприятие или от негов(и) акционер(и); или
  - б) редът за плащане на базата на акции се изпълнява от самото предприятие или от негов(и) акционер(и).

## РЕД ЗА ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ ВЪВ ВРЪЗКА С КАПИТАЛОВИ ИНСТРУМЕНТИ НА КОМПАНИЯТА МАЙКА

*Дадена компания майка дава права върху своите капиталови инструменти на служителите от своя филиал (параграф 3, буква а)*

8. При положение че сделката на база на акции се осчетоводява, като се отнася по сметка „собствен капитал“ в консолидираните финансови отчети на компанията майка, филиалът следва да оцени получените от своите служители услуги в съответствие с изискванията, приложими към сделките с плащане на базата на акции, отнесени по сметка „собствен капитал“, със съответното увеличение, признато като собствен капитал, като принос на компанията майка.
9. Дадена компания майка може да даде права върху своите капиталови инструменти на служителите от своите филиали в зависимост от навършения стаж в групата за определен период. Даден служител от даден филиал може да прехвърли назначението си в друг филиал по време на определения период, за който се дават права, без да бъдат повлияни правата на служителя върху капиталови инструменти от компанията майка по силата на първоначалния ред за плащане на базата на акции. Всеки филиал следва да оцени получените услуги от служителя по справедливата стойност на капиталовите инструменти на датата, на която тези права върху капиталови инструменти са първоначално дадени от компанията майка, както е определено в МСФО 2, допълнение А,

**▼ M16**

и частта от периода, за който се дават права, която е прослужена от служителя във всеки филиал.

10. Подобен служител, след прехвърляне между предприятията на групата, е възможно да не удовлетвори условие за даване на права, различно от пазарното условие, определено в МСФО 2, допълнение А, например ако служителят напусне групата, преди да навърши стажа. В този случай всеки филиал следва да коригира предварително признатата сума по отношение на услугите, получени от служителя, в съответствие с принципите от МСФО 2, параграф 19. Оттук, ако правата върху капиталовите инструменти, дадени от компанията майка, са нищожни, тъй като служителят не успява да отговори на условие за даване на права, различно от пазарното условие, не се признава никаква сума на кумулативна база за услугите, получени от този служител във финансовите отчети на кой да е филиал.

*Даден филиал дава права на своите служители върху капиталови инструменти от своята компания майка (параграф 3, буква б)*

11. Филиалът следва да осчетоводи сделката със своите служители по сметка „парични средства“. Това изискване се прилага независимо как филиалът получава капиталовите инструменти, за да изпълни своите задължения към своите служители.

**ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА**

12. Дадено предприятие е длъжно да прилага настоящото тълкуване за годишни периоди, започващи на или след 1 март 2007 г. Позволено е по-ранно прилагане. Ако дадено предприятие прилага настоящото тълкуване за период, започващ преди 1 март 2007 г., то следва да оповести този факт.

**ПРЕХОДЕН ПЕРИОД**

13. Дадено предприятие е длъжно да прилага настоящото тълкуване ретроспективно в съответствие с МСС 8, предмет на преходните разпоредби на МСФО 2.